

Journal of Scientific Papers “Social development & Security”
home page: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/>

Kostyantyn Kustrich, Anatolii Loishyn (2019) Analiz faktoriv zovnishn'oho ta vnutrishn'oho vplyvu na efektyvnist' funktsionuvannya systemy vnutrishn'oho kontrolyu [Analysis of factors of external and internal influence on the efficiency of the functioning of the internal control system]. *Social development & Security*. 9 (2), 37 – 56.

DOI: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.2.4>

Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю

Костянтин Кустріч*, Анатолій Лойшин **

* Головна Інспекція Міністерства оборони України,
проспект Повітрофлотський, 6, м. Київ-168, 03168, Україна,
e-mail: kustrich.k@gmail.com

Головний інспектор з організації внутрішнього контролю Міністерства оборони України

** Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського,
проспект Повітрофлотський, 28, м. Київ-049, 03049, Україна,
e-mail: loishyn@bigmir.net

Ад'юнкт кафедри економіки та фінансового забезпечення



Article history:

Received: January, 2019

1st Revision: February, 2019

Accepted: April, 2019

DOI: [10.33445/sds.2019.9.2.4](http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.2.4)

Анотація: Стаття викликає цікавість у фахівців внутрішнього контролю, які провадять свою діяльність, як у системі Міністерства оборони України та Збройних Силах України, так і в інших органах державної влади, установах та організаціях будь-якої форми власності. Також, результати проведеного дослідження стануть у нагоді представникам аудиторської служби, як служби, що є безпосереднім учасником процесу оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. У статті, шляхом огляду нормативно-

правових документів, проведено аналіз становлення та функціонування системи внутрішнього контролю, як в Міністерстві оборони України та Збройних силах України, так і загалом в державі. Встановлено місце і роль внутрішнього контролю в загальній системі державного внутрішнього фінансового контролю поряд з внутрішнім аудитом та підрозділом гармонізації у складі Міністерства фінансів України. Визначено роль основних міжнародних стандартів державного внутрішнього контролю у становленні державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Сформульовано, що система внутрішнього контролю в процесі свого функціонування, як і будь-які інша система, піддається впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Визначений перелік існуючих факторів, що здійснюють вплив на функціонування системи внутрішнього контролю шляхом проведення аналізу за трьома напрямками: аналіз керівних документів та основних міжнародних стандартів, що регламентують питання функціонування системи внутрішнього контролю, аналіз наукових статей, наукових робіт за відповідним напрямом, проведення інтерв'ю з фахівцями внутрішнього контролю Міністерства оборони України. Зазначене дало змогу виокремити зовнішні та внутрішні фактори у розрізі проблематики даної статті. Внутрішні та зовнішні фактори було досліджено у контексті керованих та не керованих факторів. Результати зазначеного дослідження є вихідною точкою для розв'язання наукового завдання щодо обґрунтування науково-

методичного апарату оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в системі Міністерства оборони України та Збройних Силах України.

Ключові слова: ефективність контролю, внутрішній контроль, фактори впливу, управління ризиком.

Бібл.: 37, табл. 2, рис. 0.

1. Формулювання проблеми

1.1 Новизна дослідження обґрунтована рядом трансформаційних перетворень державного регулювання у сфері державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), що в свою чергу викликано поступовою інтеграцією України у європейську спільноту.

Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні реорганізується з урахуванням основних міжнародних стандартів державного внутрішнього контролю.

На рівні Міністерства оборони України, відповідно до рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 травня 2016 року “Про Стратегічний оборонний бюлетень України” затвердженого Указом Президента України №240/2016 підтверджується визначеною оперативною ціллю щодо створення інтегрованої системи управління ризиками, як складової системи оборонного планування [1].

Слід зазначити, що управління ризиками є елементом ризик-орієнтованої системи внутрішнього контролю.

Актуальність та новизна дослідження зумовлена рядом невирішених питань у практиці військ, у тому числі щодо оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Дослідження проводиться в межах виконання науково-дослідної роботи “Внутрішній аудит” та дисертаційного дослідження в рамках функціонування системи внутрішнього контролю, що здійснюється на кафедрі економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського.

1.2. Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питанням теорії, практики й актуальним проблеми організації та функціонуванню внутрішнього контролю присвячено ряд наукових робіт та досліджень.

Предметну область досліджували такі вітчизняні науковці та управлінці як: Ткач І. М., Кустрич К. Г., Кізло М. В., Подолянчук О. А., Слободянюк А. В., Кузьмін О. Є., Каменська Т. О., Болкунова Ю. Н., Петренко Н. І., Бутинець Т. А. та інші.

Серед іноземних фахівців та науковців зазначеними питаннями обіймались: David L. Landsittel, Mark S. Beasley, Douglas F. Prawitt, Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, Тарасова Т. М., Болкунова Ю. Н. та інші.

Також, природу ризик-орієнтованого внутрішнього контролю досліджує низка міжнародних організацій:

Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC) [2];

American Risk & Insurance Association (ARIA) [3];
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [4]
Federation of European Risk Management Associations (FERMA) [5];
Global Association of Risk Professionals (GAPR) [6];
International Federation of Risk and Insurance Management Associations (IFIRMA) [7];
International Organization for Standardization (ISO) [8];
Institute of Risk Management (IRM) [9];
Risk Management Institution of Australia (RMIA) [10];
Professional Risk Manager's International Association (PRMIA) [11];
Public Risk Management Association (PRIMA) [12].

Разом з тим, у наукових роботах недостатньо приділялась увага аналізу факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, їх узагальненню та групуванню за ступенем керованості.

1.3. Постановка завдання

Метою статті є дослідження та визначення зовнішніх, внутрішніх, керованих та не керованих факторів, що здійснюють вплив на систему внутрішнього контролю в Міністерства оборони України та Збройних Силах України.

Для забезпечення досягнення мети статті пропонується провести декомпозицію мети наукового дослідження та окремо:

по-перше, здійснити аналіз основних керівних документів, що регламентують питання функціонування системи внутрішнього контролю (СВК) та визначити місце відомчого внутрішнього контролю в загальній системі державного внутрішнього фінансового контролю;

по-друге, провести аналіз керівних документів за напрямом функціонування СВК щодо можливого встановлення факторів впливу на СВК;

по-третє, провести аналіз наукових статей, наукових робіт щодо можливого встановлення факторів впливу на СВК;

по-четверте, провести інтерв'ю з фахівцями внутрішнього контролю Міністерства оборони України.

по-п'яте, узагальнити одержану в процесі дослідження інформацію шляхом виокремлення із зовнішніх та внутрішніх факторів керовані та не керовані фактори, що здійснюють вплив на систему внутрішнього контролю в Міністерства оборони України та Збройних Силах України.

Методологія. В ході проведення дослідження були використані наступні методи наукового пізнання:

аналіз – в ході дослідження окремих елементів СВК та норм нормативно-правових актів з питань проблематики, що висвітлюється у статті з подальшим виробленням відповідних висновків;

системний підхід – в процесі дослідження СВК в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України, як самостійної системи, так і як елементу загальнодержавної системи державного внутрішнього фінансового контролю;

синтез – вироблення відповідних висновків з огляду на проаналізовані елементи державного внутрішнього фінансового контролю;

узагальнення та групування – в контексті об'єднання факторів впливу на функціонування СВК у відповідні блоки зовнішніх, внутрішніх, керованих та не керованих факторів.

2. Виклад основного матеріалу

2.1 Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [13].

Бюджетним кодексом України визначено, що порядок здійснення внутрішнього контролю визначається Кабінетом Міністрів України.

Для реалізації 26 статті Бюджетного кодексу України Кабінетом Міністрів України видано Постанову від 13 грудня 2018 року № 1062 “Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001” (далі – Постанова № 1062) [14].

Вказаною Постановою поняття “внутрішній контроль” тлумачиться відповідно до Бюджетного кодексу України.

Постановою визначається поняття “система внутрішнього контролю”, це: “впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи”.

Необхідно зазначити, що розглянутою Постановою питання організації та функціонування внутрішнього контролю було реалізовано у кінці 2018 року, тоді як до видання діючої Постанови враховувались, та враховуються вимоги викладені у Методичних організаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Мінфіну від 14.02.2012 № 995 “Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах” (далі – Методичні рекомендації) [15].

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

Для розуміння місця внутрішнього контролю в загальній системі державного контролю, необхідно зазначити, що внутрішній контроль є елементом ДВФК.

Статтею 111 Бюджетного кодексу України та Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375 [16], визначено, що Міністерство фінансів України у межах своєї відповідальності забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері ДВФК, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Система ДВФК реформується відповідно до Європейської моделі ДВФК, а саме відповідно до Концепції державного внутрішнього фінансового контролю “Orang book” [17].

Сучасний ДВФК являє собою сукупність трьох взаємопов’язаних елементів: внутрішній контроль (управлінська підзвітність – фінансове управління і контроль);

функціонально незалежний внутрішній аудит;

центральний підрозділ гармонізації.

У 2017 році повноваження на виконання функції гармонізації ДВФК передано від Державної аудиторської служби до Міністерства фінансів України.

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

Центральний підрозділ гармонізації є невід’ємною складовою ДВФК, та в той же час, поєднуючи між собою внутрішній контроль та внутрішній аудит, виступає інструментом по досягненню гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до визнаних міжнародних стандартів.

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

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

вказівки INTOSAI із внутрішнього контролю в державному секторі (Guidelines for Internal Control in the Public Sector and the EC) [18];

Меморандум ПА [19].

Станом на сьогодні, систему внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України регламентовано відповідно до наказу Міністерства оборони України від 04 квітня 2019 року № 145 “Про затвердження порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками” (далі – Порядок) [20], що набуває чинності з 01 липня 2019 року. Наказ видано на заміну Тимчасовому порядку з організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України [21] та Інструкції з організації внутрішнього контролю у Збройних Силах України [22].

Зазначений Порядок розроблено на виконання вимог Постанови № 1062.

У Порядку здійснено визначення ключової термінології внутрішнього контролю та управління ризиками.

Аналізуючи норми викладені у Бюджетному кодексі України, можна визначити, що:

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

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

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 13.12.2018 №1062 СВК в установі складається з таких елементів:

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

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

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

інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін) – створення інформації, здійснення її збору, документування, проведення аналізу, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для виконання і оцінювання результатів виконання завдань та функцій;

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

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

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

Таким чином, розглядаючи питання формулювання ключових термінів, цілей та напрямів діяльності з внутрішнього контролю необхідно визначити коло нормативно-правових актів, які безпосередньо регламентують організацію та функціонування внутрішнього контролю, як на загальнодержавному, так і на відомчому рівні, відповідно до чого було складено наступну таблицю (табл. 1).

Табл. 1. Нормативно-правові акти та інші документи, які безпосередньо регламентують питання внутрішнього контролю.

Бюджетний кодекс України	визначені правові засади функціонування внутрішнього контролю в Україні;
ПКМУ №1062	визначають принципи та елементи внутрішнього контролю, питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах;
НМФУ №1200	визначають рекомендовану схему для організації внутрішнього контролю в установі;
НМОУ № 145	визначає порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками в системі МОУ та ЗСУ.
Стандарти внутрішнього контролю [23]	Кодифікація загальноприйнятих принципів, які є основою для формування єдиних підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю. Стандарти виступають рамковим документом та визначають основні ціннісні орієнтири внутрішнього контролю в МОУ та ЗСУ.

Розглянувши основні засади побудови СВК в Україні, у тому числі в Міністерстві оборони України і Збройних Силах України, можна додати, що будь-яка система під час свого функціонування піддається впливу, як зовнішніх так, і внутрішніх факторів.

Відповідно до Словника української мови: “фактор це – умова, рушійна сила будь-якого процесу, явища; чинник” [24]. Де “чинник” визначено, як: “умова, рушійна сила будь-якого процесу, що визначає його характер або одну з основних рис” [25].

Так, Кізло М. В. зазначає: “Фактори впливу на систему контролю – це рушійні сили, які впливають на формування та функціонування системи контролю і забезпечують досягнення певного рівня ефективності цієї системи” [26].

Для визначення існуючих факторів, що здійснюють вплив на функціонування СВК було проведено аналіз за трьома напрямками:

аналіз основних керівних документів, що регламентують питання функціонування СВК;

аналіз наукових статей, наукових робіт за напрямом функціонування СВК;

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

2.2. Аналізуючи керівні документи з питань внутрішнього контролю можна визначити наступні фактори впливу на СВК:

1. внутрішні фактори відповідно до Постанови №1062:

стан розроблення внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю;

стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;

стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням планів діяльності та звітування по них;

стан оцінки досягнутих результатів та за необхідності своєчасного коригування планів діяльності установи;

оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, проведена підрозділом внутрішнього аудиту, який утворений у бюджетній установі;

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

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

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

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

2. внутрішні фактори відповідно до Порядку:

особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, що визначаються внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (Кодекси етики);

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінки ризиків;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;

ротація персоналу;

якість розподілу обов'язків та повноважень;

рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;

закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;

контроль за достовірністю проведених операцій;

систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

оцінка загальних результатів діяльності установи;

рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівників установи;

рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів та обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів зовнішніх контролюючих органів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

стан розроблення та якість регламентів що порядку обміну інформацією;

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

3. зовнішні фактори відповідно до Порядку:

оцінка функціонування системи внутрішнього контролю органами державного фінансового контролю;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики зовнішнього характеру

особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва вищого рівня та працівників, що визначаються відомчими документами, які регулюють

питання поведінки та етики взаємовідносин (кодекси етики, стандарти, правила, поради тощо);

ротація керівника.

2.3. Далі, аналіз наукових статей та наукових робіт дав змогу визначити наступні внутрішні та зовнішні фактори впливу на функціонування СВК (табл. 2):

Табл. 2. Аналіз внутрішніх та зовнішніх факторів проведений у окремих джерелах.

Автор	Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
Король В.В. [27]	професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;	
Болкунова Ю.Н. [28]	філософія керівництва та стиль управління; розподіл повноважень та відповідальності; система контролю з боку керівництва; кадрова політика;	
Тарасова Т.М. [29]	чесність, етичні цінності, рівень кваліфікації персоналу, політика та практика управління людськими ресурсами;	
Лойшин А.А. [30]	загальна організованість (злагожденість дій, як посадових осіб між собою, так і структурних підрозділів в цілому, розуміння свого значення у загальній структурі організації процесу);	
Каменська Т.О. [31]	зміни в операційному середовищі; відношення керівництва до внутрішнього контролю; розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності; кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств; ступінь механізації та комп'ютерної забезпеченості діяльності; рівень компетентності кадрів;	зміни в законодавчому середовищі зовнішні умови функціонування підприємства; стратегічні установки, мета та завдання; ресурсне забезпечення;
Кузьмін О.Є. [32]	мета (цілі) системи контролю; завдання системи контролю; структура системи контролю; ресурсне забезпечення системи контролю;	ресурсне забезпечення системи контролю;
Anthony R. N. [33]	норми бажаної поведінки, що існують у суспільстві («етика роботи»); організаційна культура; стилі управління (стилі керівництва); неформальні організаційні структури; рівень сприйняття інформації, комунікації	стилі управління (стилі керівництва);
Петренко Н.І., Бутинець Т.А. [34]	статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності); сприйняття і виконання аудиторських рекомендацій; звернення до аудиторів за консультаціями; розробка посадових інструкцій; взаємозв'язок відповідальності працівників;	статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності);

Автор	Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
Кізло М.В.	неформальні норми поведінки на підприємстві; організаційна культура; стилі керівництва; формальні та неформальні організаційні структури; комунікації; нормативні положення підприємства;	законодавчі акти; державні органи влади
Подолянчук О.А, Слободянюк А.В. [35]	якість управління; наявність трудових ресурсів; кваліфікація персоналу.	якість внутрішнього аудиту

Аналіз Міжнародного стандарту аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” [36] дав змогу визначити наступні фактори впливу на СВК:

- рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;
- історія шахрайства в установі;
- якість фінансової (бухгалтерської) звітності.

2.4. У Результаті інтерв’ю та опитування з посадовими особами структурних підрозділів Міністерства оборони України та Генерального штабу Збройних Сил України, відповідальних за удосконалення внутрішнього контролю та координацію управління ризиками стало формулювання наступних факторів, що здійснюють вплив на функціонування СВК:

- якість нормативно-правових актів, їх узгодженість між собою;
- відповідність прийнятих управлінських рішень вимогам керівних документів та постійний контроль за такою відповідністю;
- добросовісність, етичність;
- розуміння природи функціонування СВК, як керівниками усіх рівнів, так і безпосередньо персоналом організації;
- налаштованість керівництва до впровадження ефективної системи внутрішнього контролю та формулювання відповідних вказівок підпорядкованому особовому складу та керівникам підвідомчих бюджетних установ;
- здатність до прогностичного мислення, яке враховує динаміку зовнішнього середовища, виклики та загрози, які стоять перед установою, при прийнятті рішень та виконанні завдань покладених на установу;
- рівень схильності та нетерпимості до корупції і антисоціальної поведінки, як серед керівників усіх рівнів, так і персоналу організації, а отже і відповідні цінності, які культивуються в середині установи (організації);
- оперативність вжиття заходів реагування на негативні події та порушення, які вже мали місце і вплинули на діяльність установи.

Також, на думку автора, до внутрішніх та зовнішніх факторів необхідно додати періодичність проведення курсової підготовки, занять, тренінгів, круглих столів, як на рівні структурних підрозділів військової частини (установи, організації), так і за рішенням та організацією вищих органів військового управління; ротація персоналу рішенням старшого начальника.

2.5. Для узагальнення отриманих результатів автором запропоновано отримані в ході аналізу зовнішні та внутрішні фактори розділити за напрямом керованості, тобто визначити, які з факторів є керованими, та які є не керованими.

До керованих факторів впливу на СВК слід віднести:

стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;

стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;

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

якість оцінки досягнутих результатів та за необхідності проведення уточнення планів;

своєчасність коригування планів діяльності установи;

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

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

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

стан реалізації заходів контролю;

якість здійснення моніторингу;

якість обміну інформацією;

професійна чесність;

етичні цінності керівництва;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінки ризиків;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;

ротація персоналу в межах організації;

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

рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;

закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;

контроль за достовірністю проведених операцій;

систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

оцінка загальних результатів діяльності установи;

рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівників установи;

рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;

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

стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;

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

професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;

філософія керівництва та стиль управління;

розподіл повноважень та відповідальності;

кадрова політика; політика та практика управління людськими ресурсами;

система контролю з боку керівництва;

загальна організованість персоналу;

злагодуваність дій персоналу;

зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;

відношення керівництва до внутрішнього контролю;

розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;

кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;

рівень сприйняття інформації персоналом;

неформальні норми поведінки на підприємстві;

підвищення кваліфікації персоналу;

обсяг обігу ресурсів в установі;

рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;

історія шахрайства в установі;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності.

До некерованих факторів впливу на СВК слід віднести:

етичні цінності керівництва вищого рівня;

ротація керівника;

ротація персоналу рішенням старшого начальника;

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

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

способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики зовнішнього характеру;

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

зміни в законодавчому середовищі

зовнішні умови функціонування підприємства;

стратегічні установки, мета та завдання;

ресурсне забезпечення СВК;

ресурсне забезпечення установи;

ступінь механізації та комп'ютерної забезпеченості діяльності;

Слід додати, що перелік вищевказаних факторів не є вичерпним, зазначено на думку автора лише основні з них. Разом з тим, зрозуміло, що кожна військова частина (бюджетна установа) має певні особливості функціонування тому зовнішніх та внутрішніх факторів може бути набагато більше.

Проведений аналіз свідчить про достатню регламентацію питань організації та функціонування внутрішнього контролю, як на загальнодержавному, так і на відомчому рівні.

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

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

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

Незважаючи на окремі проблеми щодо запровадження нової системи внутрішнього контролю та управління ризиками, у системі Міністерства оборони України сформовані передумови до переходу у 2019 році від початкового (2-го рівня) до повторюваного (3-го рівня) внутрішнього контролю та управління ризиками, за шкалою рекомендованою Практичними вказівками щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади в Україні [37].

Сформульовано, що СВК в процесі свого функціонування, як і будь-які інша система, піддається впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Висновки

Проведений аналіз основних документів, джерел та поглядів фахівців з організації внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України ідентифікував ряд зовнішніх та внутрішніх факторів, які здійснюють, або можуть здійснювати вплив на функціонування СВК. Зазначені фактори були розмежовані за ступенем керованості.

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

Таким чином, для дослідження зміни вихідних параметрів функціонування СВК, перспектива подальших досліджень вбачається у необхідності дослідження саме впливу керованих фактори на систему внутрішнього контролю.

Author details (in Russian)

Анализ факторов внешнего и внутреннего влияния на эффективность функционирования системы внутреннего контроля

Константин Кустрич*, Анатолий Лойшин **

** Главная Инспекция Министерства обороны Украины,
проспект Воздухофлотский, 6, м. Киев-168, 03168, Украина,
e-mail: kustrich.k@gmail.com*

Главный инспектор по организации внутреннего контроля

*** Национальный университет обороны Украины Имени Ивана Черняховского,
проспект Воздухофлотский, 28, м. Киев-049, 03049, Украина,
e-mail: loishyn@bigmir.net*

Адъюнкт кафедры экономики и финансового обеспечения

Аннотация: Статья вызывает интерес у специалистов внутреннего контроля, которые осуществляют свою деятельность, как в системе Министерства обороны Украины и Вооруженных силах Украины, так и в других органах государственной власти, учреждениях и организациях любой формы собственности. Также, результаты проведенного исследования будут полезны представителям аудиторской службы, как службы, которая является непосредственным участником процесса оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля. В статье, путем анализа нормативно-правовых документов, проведено исследование становления и функционирования системы внутреннего контроля, как в Министерстве обороны Украины и Вооруженных силах Украины, так и в целом в государстве. Установлено место и роль внутреннего контроля в общей системе государственного внутреннего финансового контроля наряду с внутренним аудитом и подразделением гармонизации в составе Министерства финансов Украины. Определена роль основных международных стандартов в развитии государственного внутреннего финансового контроля в Украине. Сформулировано, что система внутреннего контроля в процессе своего функционирования, как и любая другая система, подвергается воздействию как внешних, так и внутренних факторов. Определен перечень существующих факторов, оказывающих влияние на функционирование системы внутреннего контроля путем проведения анализа по трем направлениям: анализ руководящих документов и основных международных стандартов, регламентирующих вопросы функционирования системы внутреннего контроля, анализ научных статей, научных работ по соответствующему направлению, проведения интервью со специалистами внутреннего контроля Министерства обороны Украины. Указанное позволило выделить внешние и внутренние факторы в разрезе проблематики данной статьи. Внутренние и внешние факторы были исследованы в контексте управляемых но не управляемых факторов. Результаты указанного исследования является исходной точкой для решения научной задачи по обоснованию научно-методического аппарата оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в системе Министерства обороны Украины и Вооруженных Силах Украины.

Ключевые слова: эффективность контроля, внутренний контроль, факторы влияния, управления риском.

Библ.: 37, табл. 2, рис. 0.

Author details (in English)

Analysis of factors of external and internal influence on the efficiency of the functioning of the internal control system

Kostyantyn Kustrich*, **Anatolii Loishyn****

** Main Inspection of the Ministry of Defense of Ukraine
6, Povitroflotsky av., Kyiv-168, 03168, Ukraine,
e-mail: kustrich.k@gmail.com
Chief inspector of organization of internal control*

*** The National Defense University of Ukraine named after Ivan Cherniakhovskiy,
28, Povitroflotsky av., Kyiv-049, 03049, Ukraine,
e-mail: loishyn@bigmir.net
Post-graduate student*

Abstract: The article is of interest to internal control specialists who carry out their activities, both within the system of the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine, as well as in other bodies of state power, institutions and organizations of any form of ownership. Also, the results of the study will be useful to the audit team as a service that is directly involved in the process of assessing the effectiveness of the functioning of the internal control system. In the article, through review of normative legal documents, an analysis of the formation and functioning of the internal control system, both in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine, as well as in the state as a whole, was conducted. The place and role of internal control in the general system of state internal financial control, in addition to the internal audit and the harmonization unit within the Ministry of Finance of Ukraine, have been established. The role of the main international standards of state internal control in the development of state internal financial control in Ukraine is determined. It is formulated that the system of internal control in the process of its functioning, like any other system, is exposed both by external and internal factors. The list of existing factors influencing the functioning of the internal control system through analysis in three directions is determined: analysis of the guidelines and the main international standards governing the functioning of the internal control system, the analysis of scientific articles, scientific works in the relevant field, interviewing with specialists of internal control of the Ministry of Defense of Ukraine. The above made it possible to distinguish external and internal factors in the context of the problems of this article. Internal and external factors have been investigated in the context of managed and unmanaged factors. The results of this research are the starting point for solving the scientific task of substantiating the scientific and methodical apparatus for assessing the effectiveness of the functioning of the internal control system in the system of the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine.

Keywords: effectiveness of control, internal control, influence factors, risk management.

References: 37, tables 2, figures 0.

Використана література

1. Про Стратегічний оборонний бюлетень України: Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 травня 2016 року, затвердженого Указом президента України №240/2016 URL: <http://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137>. (дата звернення 15.03.2019).
2. Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC) URL: <https://www.airmic.com>. (дата звернення 15.03.2019).
3. American Risk & Insurance Association (ARIA) URL: <http://www.aria.org/whatisaria.htm>. (дата звернення 15.03.2019).

4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. (дата звернення 15.03.2019).
5. Federation of European Risk Management Associations URL: <https://www.ferma.eu/about/about-ferma>. (дата звернення 15.03.2019).
6. Global Association of Risk Professionals URL: <http://www.garp.org/#!/about>. (дата звернення 15.03.2019).
7. International Federation of Risk and Insurance Management Associations. URL: <http://www.ifrima.org/>. (дата звернення 15.03.2019).
8. International Organization for Standardization URL: <https://www.iso.org/home.html>. (дата звернення 15.03.2019).
9. Institute of Risk Management URL: <https://www.theirm.org/about/our-story.aspx>. (дата звернення 15.03.2019).
10. Risk Management Institution of Australia URL: <https://www.rmia.org.au/about/who-we-are/>. (дата звернення 15.03.2019).
11. Professional Risk Manager's International Association (PRMIA) URL: <https://prmia.org>. (дата звернення 15.03.2019).
12. Public Risk Management Association URL: <http://www.primacentral.org>. (дата звернення 15.03.2019).
13. Бюджетний кодекс України. Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (дата звернення 15.03.2019).
14. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п>. (дата звернення 18.03.2019).
15. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2012 № 995. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF14081.html (дата звернення 20.03.2019).
16. Щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту: роз'яснення Міністерства фінансів України від № 33020-07-2/33930 від 19.12.2018 URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/roziasnennia-z-pytan-dvfk?category=aspekti-roboti&subcategory=roziasnennia-z-pytan-dvfk/> (дата звернення 20.03.2019).
17. <http://dkrs.kmu.gov.ua> Retrieved April 3, 2019, from <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084>
18. <http://members.magnet.at> Retrieved April 3, 2019, from http://members.magnet.at/intosai/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf
19. <http://www.eciia.org> Retrieved April 3, 2019, from http://www.eciia.org/downloads/archive_05/2005_02_ECIIA_PosPap_Intl_Auditing_in_Europe.pdf
20. Про затвердження порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками: наказ Міністерства оборони України від 04 квітня 2019 року URL: № 145 <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (дата звернення 15.04.2019).
21. Тимчасовий порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України: Міністерство оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html>. (дата звернення 15.04.2019).
22. Про затвердження Інструкції з організації внутрішнього контролю у Збройних Силах України: наказ начальника Генерального Штабу Збройних Сил України від 29.08.2016 № 340 URL: http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/nakaz_340.pdf (дата звернення 15.04.2019).
23. Стандарти внутрішнього контролю в Міністерстві оборони та Збройних Силах України: затверджені Міністром оборони України від 04.07.2016. URL: <http://www.mil.gov.ua/>

- content/pdf/vnytr_control/Internal%20Control%20Standards_ukr.pdf. (дата звернення 15.04.2019).
24. Словник української мови: в 11 томах. – Том 10, 1979. – стор. 553.
 25. Словник української мови: в 11 томах. – Том 11, 1980. – стор. 326.
 26. Кізло, М. В. Основні фактори впливу на систему контролю діяльності промислових підприємств. Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 10–12 листопада 2011 року, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету "Львівська політехніка" / Національний університет "Львівська політехніка", Інститут економіки і менеджменту, Інститут післядипломної освіти. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 171–172. – Бібліографія: 4 назви.
 27. Король, В. В. (2013). Підходи щодо оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю в управлінні виробництвом та реалізацією цукрових буряків. *Ефективна економіка*, 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2335>. (дата звернення 15.04.2019).
 28. Болкунова, Ю. Н. (2012). Влияние контрольной среды на эффективность внутреннего контроля. *Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. Бухгалтерский учет, налоги и налогообложение*. 174-180. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-kontrolnoy-sredy-na-effektivnost-vnutrennego-kontrolya>. (дата звернення 15.04.2019).
 29. Тарасова Т. М. (2013). Оценка системы внутреннего контроля транспортного предприятия. *Концепт. Спецвыпуск № 04*. URL: <http://e-koncept.ru/2013/13536.htm>. (дата звернення 15.04.2019).
 30. Лойшин, А. А. (2018). Структурований опис підсистеми управління фінансовими ризиками військової частини за допомогою SWOT-аналізу. *Інтернаука, серія: Економічні науки*, 3 (11), doi: 10.25313/2520-2294-2018-3-3606, С. 13.
 31. Каменська, Т. О. (2015). Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. / Т. О. Каменська, О. Ю. Редько ; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с. (Наука – практиці).
 32. Кузьмін, О. Є., Мельник, О. Г. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: Навчальний посібник. 2-е вид. доп. і перероб. Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. 352 с.
 33. Anthony, R. N. Management control systems / Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan. 11th ed. NY.: McGraw-Hill/Irwin, 2004. 851p.
 34. Петренко, Н. І., Бутинець, Т. А. (2011). Середовище контролю: поняття, природа, соціальна цінність. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2(20). doi: [https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2\(20\)-371-384](https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2(20)-371-384)
 35. Подолянчук, О. А., Слободянюк А.В. (2012). Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*, 1 (56) Том 4, 143–148.
 36. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. URL: <http://apu.com.ua/msa>
 37. <https://www.minfin.gov.ua> – Retrieved April 3, 2019, from URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyky-shchodo-dfvk?category=organi-v-kompetencii-mfu&subcategory=State+internal+financial+control>.

References

1. Pro Stratehichnyy oboronnyy byuleten' Ukrayiny [About the Strategic Defense Bulletin of Ukraine]: Rishennya Rady natsional'noyi bezpeky i oborony Ukrayiny vid 20 travnya 2016

- roku ,zatverdzenoho Ukazom prezydenta Ukrainy №240/2016 URL: <http://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137>. (data zvernennya 15.03.2019).
2. Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC) URL: <https://www.airmic.com>. (data zvernennya 15.03.2019).
 3. American Risk & Insurance Association (ARIA) URL: <http://www.aria.org/whatisaria.htm>. (data zvernennya 15.03.2019).
 4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. (data zvernennya 15.03.2019).
 5. Federation of European Risk Management Associations URL: <https://www.ferma.eu/about/about-ferma>. (data zvernennya 15.03.2019).
 6. Global Association of Risk Professionals URL: <http://www.garp.org/#!/about>. (data zvernennya 15.03.2019).
 7. International Federation of Risk and Insurance Management Associations. URL: <http://www.ifrima.org/>. (data zvernennya 15.03.2019).
 8. International Organization for Standardization URL: <https://www.iso.org/home.html>. (data zvernennya 15.03.2019).
 9. Institute of Risk Management URL: <https://www.theirm.org/about/our-story.aspx>. (data zvernennya 15.03.2019).
 10. Risk Management Institution of Australia URL: <https://www.rmia.org.au/about/who-we-are/>. (data zvernennya 15.03.2019).
 11. Professional Risk Manager's International Association (PRMIA) URL: <https://prmia.org>. (data zvernennya 15.03.2019).
 12. Public Risk Management Association URL: <http://www.primacentral.org>. (data zvernennya 15.03.2019).
 13. Byudzhetnyy kodeks Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (data zvernennya 15.03.2019).
 14. Pro zatverdzhennya Osnovnykh zasad zdiysnennya vnutrishn'oho kontrolyu rozporядnykamy byudzhetnykh koshtiv ta vnesennya zmin do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28 veresnya 2011 r. № 1001[On Approval of the Basic Principles for the Implementation of Internal Control by Budget Administrators and Amendment of the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011 No. 1001]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12 hrudnya 2018 r. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-p>. (data zvernennya 18.03.2019).
 15. Pro zatverdzhennya Metodychnykh rekomendatsiy z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu rozporядnykamy byudzhetnykh koshtiv u svoiykh zakladakh ta u pidvidomchykh byudzhetnykh ustanovakh [On Approval of Methodological Recommendations on the Organization of Internal Control by Budget Administrators at their Institutions and Subsidiary Bodies]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.02.2012 № 995. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF14081.html (data zvernennya 20.03.2019).
 16. Shchodo orhanizatsiyi ta zdiysnennya vnutrishn'oho kontrolyu ta vnutrishn'oho audytu [Concerning the organization and implementation of internal control and internal audit]: roz'yasnennya Ministerstva finansiv Ukrainy vid № 33020-07-2/33930 vid 19.12.2018 URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/roziasnennia-z-pytan-dvfk?category=aspekti-roboti&subcategory=roziasnennia-z-pytan-dvfk/> (data zvernennya 20.03.2019).
 17. <http://dkrs.kmu.gov.ua> Retrieved April 3, 2019, from <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084>
 18. <http://members.magnet.at> Retrieved April 3, 2019, from http://members.magnet.at/intosai/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf
 19. <http://www.eciia.org> Retrieved April 3, 2019, from http://www.eciia.org/downloads/archive_05/2005_02_ECIIA_PosPap_Intl_Auditing_in_Europe.pdf
 20. Pro zatverdzhennya poryadku orhanizatsiyi v systemi Ministerstva oborony Ukrainy vnutrishn'oho kontrolyu ta upravlinnya ryzykamy [On Approval of the Procedure for

- Organization in the System of the Ministry of Defense of Ukraine for Internal Control and Risk Management]: nakaz Ministerstva oborony Ukrayiny vid 04 kvitnya 2019 roku URL: № 145 <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (data zvernennya 15.04.2019).
21. Tymchasovyy porjadok orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu ta upravlinnya ryzykamy u Ministerstvi oborony Ukrayiny i Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [Temporary arrangement of internal control and risk management in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine]: Ministerstvo oborony Ukrayiny. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html>. (data zvernennya 15.04.2019).
 22. Pro zatverdzhennya Instruksiyi z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu u Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [On approval of the Instruction on the organization of internal control in the Armed Forces of Ukraine]: nakaz nachal'nyka Heneral'noho Shtabu Zbroynykh Syl Ukrayiny vid 29.08.2016 № 340 URL: http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/nakaz_340.pdf (data zvernennya 15.04.2019).
 23. Standarty vnutrishn'oho kontrolyu v Ministerstvi oborony ta Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [Standards of Internal Control in the Ministry of Defense and Armed Forces of Ukraine]: zatverdzeni Ministrom oborony Ukrayiny vid 04.07.2016. URL: http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/Internal%20Control%20Standards_ukr.pdf. (data zvernennya 15.04.2019).
 24. Slovnyk ukrayins'koyi movy [Dictionary of the Ukrainian language]: v 11 tomakh. – Tom 10, 1979. s. 553.
 25. Slovnyk ukrayins'koyi movy [Dictionary of the Ukrainian language]: v 11 tomakh. – Tom 11, 1980. s. 326.
 26. M.V. Kizlo. Osnovni faktory vplyvu na systemu kontrolyu diyal'nosti promyslovykh pidpryemstv [The main factors influencing the control system of industrial enterprises]./ M. V. Kizlo // Suchasni problemy ekonomiky i menedzhmentu : tezy dopovidey mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferentsiyi, L'viv, 10–12 lystopada 2011 roku, prysvyachenoyi 45-richchyu Instytutu ekonomiky i menedzhmentu ta 20-richchyu Instytutu pislyadyplomnoyi osvity Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnikha" / Natsional'nyy universytet "L'vivs'ka politekhnikha", Instytut ekonomiky i menedzhmentu, Instytut pislyadyplomnoyi osvity. L'viv : V
 27. Korol' V. V. (2013). Pidkhody shchodo otsinky efektyvnosti vnutrishn'ohospodars'koho kontrolyu v upravlinni vyrobnytstvom ta realizatsiyeyu tsukrovykh buryakiv [Approaches to assessing the effectiveness of internal control in the production and sale management of sugar beets]. *Efektivna ekonomika*, 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2335>. (data zvernennya 15.04.2019).
 28. Bolkunova YU.N. (2012). Vlyyanye kontrol'noy sredy na éffektyvnost' vnutrenneho kontrolya [Influence of the control environment on the effectiveness of internal control]. *Teoryya y praktyka servysa: ékonomyka, sotsyal'naya sfera, tekhnolohyy. Bukhhalterskyy uchet, nalohy y nalohooblozhenye*. 174-180. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-kontrolnoy-sredy-na-effektivnost-vnutrenneho-kontrolya>. (data zvernennya 15.04.2019).
 29. Tarasova T.M. (2013). Otsenka systemy vnutrenneho kontrolya transportnoho predpryyatyya [Estimation of the system of internal control of the transport enterprise]. *Kontsept. Spetsvypusk № 04*. URL: <http://e-koncept.ru/2013/13536.htm>. (data zvernennya 15.04.2019).
 30. Loyshyn A.A. (2018). Strukurovanyy opys pidsystemy upravlinnya finansovymy ryzykamy viys'kovoyi chastyny za dopomohoyu SWOT-analizu [Structured description of the subsystem of management of financial risks of a military unit by means of SWOT-analysis]. *Internauka, seriya: Ekonomichni nauky*, 3 (11), doi: 10.25313/2520-2294-2018-3-3606, S. 13.
 31. Kamens'ka T. O. (2015). Vnutrishniy kontrol' i audyt v upravlinni [Internal control and audit in management]: prakt. posib. / T. O. Kamens'ka, O. YU. Red'ko ; Nauk. shk. audytu, Nats. Tsentri Obliku ta Audytu. K.: DP «Inform.-analit. ahent-stvo», 2015. – 375 s. (Nauka – praktytsi).
 32. Kuz'min O. YE. Teoretychni ta prykladni zasady menedzhmentu [Theoretical and applied principles of management]: Navchal'nyy posibnyk / O. YE. Kuz'min, O. H. Mel'nyk. – 2-e vyd.

- dop. i pererob. – L'viv: Natsional'nyy universytet «L'vivs'ka politehnika» (Informatsiyno-vydavnychyy tsentr «INTELEKT+» Instytutu pisyadyplomnoyi osvity), «Intelekt-Zakhid», 2003. 352 s.
33. Anthony R. N. Management control systems / Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan. – 11th ed. – NY.: McGraw-Hill/Irwin, 2004. 851p.
34. Petrenko N.I., Butynets' T.A. (2011). Seredovyshche kontrolyu: ponyattya, pryroda, sotsial'na tsinnist'[Environment control: the concept, nature, social value]. Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhaltens'koho obliku, kontrolyu i analizu, 2(20). doi: [https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2\(20\)-371-384](https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2(20)-371-384)
35. Podolyanchuk O.A, Slobodyanyuk A.V. (2012). Sutnist' vnutrishn'oho kontrolyu ta problemy yoho vprovadzhennya u sil'skohospodars'kykh pidpryyemstvakh [The essence of internal control and problems of its implementation in agricultural enterprises]. Zbirnyk naukovykh prats' VNAU. Seriya: Ekonomichni nauky, 1 (56) Tom 4, 143–148.
36. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnykh posluh [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services]. Vydannya 2015 roku. Chastyna 1 URL: <http://apu.com.ua/msa>
37. <https://www.minfin.gov.ua> Retrieved April 3, 2019, from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyky-shchodo-dfvk?category=organi-v-kompetencii-mfu&subcategory=State+internal+financial+control>.



© 2019 by the authors; Social development & Security, Ukrainian. This is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CCBY) license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).