

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

Anatolii Loishyn (2019) Vybir pokaznykiv naukovo-metodolohichnoho aparatu otsinky efektyvnosti systemy vnutrishn'oho kontrolyu ustanovy ministerstva oborony Ukrayiny [Selection of indicators of the scientific and methodological apparatus for assessing the effectiveness of the internal control system of the ministry of defense of Ukraine]. *Social development & Security*. 9(3), 66 – 90.

DOI: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.3.6>

Вибір показників науково-методологічного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Анатолій Лойшин

*Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського,
 проспект Повітрофлотський, 28, м. Київ-049, 03049, Україна,*

e-mail: aloishyn@gmail.com

ад'юнкт кафедри



Article history:

Received: April, 2019

1st Revision: May, 2019

Accepted: June, 2019

DOI: [10.33445/sds.2019.9.3.6](http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.3.6)

Анотація: Стаття узагальнює аргументи та контраргументи в межах наукової дискусії з питання вибору показників науково-методологічного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. Основною метою проведеного дослідження є дослідження можливості вибору показників науково-методологічного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. Систематизація літературних джерел

та підходів до вирішення проблеми розглянутих у статті засвідчила, що проблематика дослідження викладена частково та потребує узагальнення та доопрацювання. Актуальність вирішення даної наукової проблеми полягає в тому, що в системі Міністерства оборони України та Збройних Сил України активно впроваджується ризик-орієнтована система внутрішнього контролю у відповідності до загального реформування оборонного відомства до стандартів НАТО. Дослідження питання вибору показників ефективності системи внутрішнього контролю в статті здійснено в наступній логічній послідовності: сформульовано визначення відповідного понятійного апарату, а саме тлумачення термінів: “показник”, досліджено наявні підходи до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю на предмет наявності показників; здійснено вибір показників за результатами їх аналізу та порівняння, які можуть бути запропоновані до складу науково-методичного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. Методичним інструментарієм проведеного дослідження стали методи аналізу, синтезу, порівняння, індукції; періодом дослідження обрано роки з 1976 по теперішній час. Об'єктом дослідження обрано процес оцінки ефективності системи внутрішнього контролю в системі Міністерства оборони України, оскільки саме він є недостатньо дослідженим. У дослідженні представлено результати емпіричного аналізу вибору показників, який засвідчив, можливість їх врахування при подальших дослідженнях. Дослідження емпірично підтверджує та теоретично доводить, що зазначені показники обов'язково повинні враховуватись при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. Результати проведеного дослідження можуть бути корисними для фахівців внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Ключові слова: ефективність, внутрішній контроль, оцінка внутрішнього контролю, внутрішній аудит.

Бібл.37, табл. 6, мал. 1.

1. Формулювання проблеми

У Міністерстві оборони України (далі – МОУ) та Збройних Силах України (далі – ЗСУ) виконується завдання загальнодержавного значення щодо становлення системи внутрішнього контролю.

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 (2016) [1], визначено оперативну ціль щодо створення інтегрованої системи управління ризиками, як складової системи оборонного планування.

Впровадження внутрішнього контролю в системі МОУ та ЗСУ зумовлено виконанням ряду загальнодержавних заходів в рамках реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-р [2], та Плану заходів з її реалізації, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 415-р. [3].

Для розуміння необхідності створення інтегрованої системи управління ризиками в системі МОУ та ГШ ЗСУ необхідно звернутись до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [4], які ґрунтуються на підходах визначених у Посібнику зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору (INTOSAI) [5].

Методичними рекомендаціями визначено, що внутрішній контроль включає 5 взаємопов’язаних елементів: внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг (Мал. 1):



Мал. 1. Елементи системи внутрішнього контролю

Також, визначений перелік елементів внутрішнього контролю знайшов своє відображення у Постанові Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 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” (2018) [6].

Наведені структурні елементи внутрішнього контролю у сукупності складають ризик-орієнтовану систему внутрішнього контролю основним елементом якої, виступає саме управління ризиками, в контексті ідентифікації ризиків та подальшому виробленні превентивних дій по їх нейтралізації (зменшенню) в процесі досягнення організацію визначених, у тому числі, в описі внутрішнього середовища цілей.

Послідувача постановка завдання для проведення дослідження передбачає обов'язкове усвідомлення місця внутрішнього контролю в загальній системі державного контролю.

Так, внутрішній контроль є елементом Державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФС).

Система ДВФС України реформується відповідно до Європейської моделі ДВФК, а саме відповідно до Концепції державного внутрішнього фінансового контролю “Orang book” [7].

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

функціонально незалежний внутрішній аудит;

центральний підрозділ гармонізації.

Центральний підрозділ гармонізації є невід'ємною складовою державного внутрішнього фінансового контролю, 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 ДВФС, як і безпосередньо елементи внутрішнього контролю взаємопов'язані, стосуються всієї діяльності та фінансових і не фінансових процесів в установі.

Національними стандартами внутрішнього аудиту [8] передбачено, що аудиторська служба здійснює оцінку діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, в контексті проведення аудиту ефективності.

Також, Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” [9] встановлено, що підрозділ (аудиторський) відповідно до покладених на нього завдань проводить оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Але, яким чином проводити оцінку саме ефективності функціонування СВК в системі ДВФК та використовувати який набір науково-методичних інструментів нормативно-правовими актами не врегульовано.

Таким чином, станом на сьогодні, можна констатувати відсутність конкретної методичного апарату оцінки ефективності внутрішнього контролю з урахуванням сучасного досвіду дослідження зазначеного процесу в системі не лише оборонного відомства, а на загальнодержавному рівні.

1.1 Новизна дослідження

Новизна дослідження зазначеної тематики не викликає сумнівів, що підтверджується відповідними реформами ДВФК, як на загальнодержавному рівні так, і в системі МОУ та ЗСУ. В Конституції України [10] закріплено стратегічний курс держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору. Проведений аналіз нормативно-правових актів та результатів досліджень вітчизняних управлінців та науковців у проаналізованих дослідженнях підтвердив необхідність порівняння та узагальнення існуючих підходів та поглядів на оцінку ефективності внутрішнього контролю.

1.2 Аналіз останніх досліджень та публікацій

Вибором показників оцінки ефективності системи внутрішнього контролю займалися: Євтушевська О.А., Серебрякова Т.Ю., Горло В.І., Бардаш С.В., Осадча Т.С., Босалко Д.С., Філіп'єв Д.Ю., Патраманська Л.Ю., Даудов С.Д., Ковальов О.Н, Дорош Н. І., Фесай М.О., Макаренко С.А., Шаповалова А.А., Морковкіна Є.Б. та інші.

1.3. Постановка завдання

Метою статті є дослідження щодо вибору показників науково-методологічного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.

Зазначеної мети планується досягти шляхом проведення системного аналізу проблематики, що досліджується, та визначенням переліку показників оцінки ефективності внутрішнього контролю.

Методологія. В ході проведення дослідження були використані наступні методи теоретичного та емпіричного дослідження, а саме:

аналіз – при здійсненні вибору показників, що можуть бути використані при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю;

синтез – при здійсненні узагальнення та систематизації результатів дослідження;

порівняння – при здійсненні подібностей та відмінностей отриманих результатів дослідження;

індукція – при здійсненні по результатах часткового ствердження стосовно змісту отриманих в ході дослідження показників до загального висновку про наявну систему показників ефективності системи внутрішнього контролю.

2. Виклад основного матеріалу

Для часткового виконання поставленого у дослідженні наукового завдання необхідно здійснити вибір показників і критеріїв для подальшої розробки науково-методичного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.

Для якісного вибору показників необхідно:

по-перше – сформулювати визначення відповідного понятійного апарату, а саме тлумачення термінів: “показник”;

по-друге – дослідити підходи до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю на предмет наявності показників;

по-третє – здійснити вибір показників за результатами їх аналізу та порівняння, які можуть бути запропоновані до складу науково-методичного апарату оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.

2.1. Для визначення тлумачення терміну “показник” було проаналізовано ряд визначень запропонованих різними джерелами.

Відповідно до чого було складено відповідну таблицю (табл. 1).

Таблиця 1.

Тлумачення терміну “показник” у проаналізованих джерелах

Джерело	Змість
Словник української мови [11]	свідчення, доказ, ознака чого-небудь;
	наочні дані про результати якоїсь роботи, якогось процесу; дані про досягнення в чому-небудь;
	дані, які свідчать про кількість чого-небудь;
	те саме, що “показчик”;
Словник української мови [12]	“показчик” напис або який-небудь знак (стрілка, тичка і т. ін.), що вказує на напрям руху, розташування чого-небудь і т. ін.;
Коротков Е.М. [12]	це відповідним чином оцінена характеристика явища (предмета, ситуації, проблеми, процесу тощо);
Тлумачний словник Ушакова [14]	явище, або подія, по якому можна судити про хід якого-небудь процесу;
Тлумачний словник Ожегова [14]	дані, по яким можна судити про розвиток, хід, становище чого-небудь;
Словник синонімів російської мови [15]	пропорція, ступінь, процент, коефіцієнт, індекс, симптом, барометр, бонітет, норматив, ознака, прикмета, рейтинг та інші;
у військовій науці	
Моделювання бойових дій військ [15]	числова характеристика, кількісна міра якості рішення й отримуються в результаті застосування методів дослідження операції при аналізі складних систем або процесів
у соціології:	
Енциклопедія соціології [18]	англ. index/indicator; нем. Indikator/Kennziffer; методологічний інструмент, що забезпечує можливість перевірки теоретичних положень за допомогою емпіричних даних.

Джерело	Змість
у економіці, бізнесі та статистиці:	
Економіко-математичний словник [19]	виражена числом характеристика якої-небудь властивості економічного об'єкту, процесу або рішення;
Бізнес. Тлумачний словник [20]	статистичне вимірювання економічної змінної;
Сучасний економічний словник [21]	сам термін “показник” говорить про те, що він “вказує” про стан економічної системи, економічного об'єкту
Статистика. Види, типи та значення статистичних показників [22]	узагальнююча характеристика явища або процесу, яка характеризує всю сукупність одиниць обстеження і використовується для аналізу сукупності в цілому;
у психології:	
Словник практичного психолога [23]	різноманітні “одиниці” поведінки та діяльності та фізіологічні реакції;
Словник технічного перекладача [24]	величина, або величини, які дозволяють судити про стан об'єкту;

Узагальнено автором на основі [11–24].

Аналізуючи визначенні тлумачення терміну “показник”, можна прийти до висновку, що “показник” – це характеристика об'єкту. Предмет або значення характеристики залежить від середовища, або системи функціонування об'єкту. Терміну “показник” характерні такі слова у визначенні, як “ознака”, “доказ”, “характеристика”, “величина”, “інструмент”, “дані”, “індекс” та інші.

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

Таким чином, на нашу думку, з урахуванням проведеного аналізу інтерпретуючи у систему внутрішнього контролю, “показник” – це одиниця, яка відображає характеристику вихідного продукту системи, її параметрів, або певної інформації та свідчить про узагальнений, або проміжний результат функціонування системи (елементу системи) у кількісному, або якісному виразі за певний проміжок часу чи визначений цикл.

2.2. Аналізуючи існуючі підходи до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю на предмет наявності показників було встановлено ряд показників, що застосовувались авторами у науково-методичному апараті при оцінці ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Євтушевська О.А. розділяє показники на дві категорії: кількісні та якісні, де кількісні – показники числові дані, виражені через певні коефіцієнти, а якісні – автор пов'язує із аналітичним узагальненням результатів контрольних процедур до зниження ризику підприємства [25].

Автор визначає основний показник ефективності внутрішнього контролю, як відсутність надзвичайних втрат і неефективних операцій.

На нашу думку, якщо брати до уваги формулювання саме “відсутність надзвичайних втрат”, як показник, то можливо не погодитись з таким формулюванням Євтушевської О.А.

Аналіз підходів до визначення “показник” свідчить про певну параметричну характеристику вихідної одиниці функціонування системи. Це значить, під час

формулювання параметрів зазначеного показника, то слід розуміти не “відсутність надзвичайних втрат”, а саме їх розмір.

Якщо розглядати ризик-орієнтовану систему внутрішнього контролю, слід нагадати про наявність такого поняття в системі внутрішнього контролю, як “ризик-апетит”. Тобто той рівень ідентифікованих загроз, на який установа, на підставі попередньо прийнятого керівництвом рішення не реагує.

Прийнятний розмір втрат та нестач визначається кожною установою виходячи з прийнятої політики ризик-менеджменту та відношенням керівництва до ризиків.

Євтушевська О. А. розглядаючи індикатори ефективності системи внутрішнього контролю, вказує на наявність такого індикатору, як “відсутність ризиків”.

Зазначене на думку автора дослідження є неприпустимим, через те, що ризик існує в умовах невизначеності, саме невизначеність не дає повної уяви про перебіг майбутніх подій, і як наслідок – ймовірність настання несприятливих подій, які можуть бути загрозами для досягнення визначених цілей установою.

Євтушевська О. А. виділяє окремі показники, які характеризують ефективність роботи структурного підрозділу внутрішнього контролю організації та виділяє наступні показники:

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

Зазначеним показникам приділено увагу через безумовну високу роль значення діяльності підрозділу внутрішнього контролю у визначенні загальної ефективності системи внутрішнього контролю. Наявність зазначених показників дає змогу при дослідженні універсального підходу до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю врахувати можливість виокремлення окремого блоку для більш чутливого аналізу ефективності системи.

Серебрякова Т. Ю. у своєму дослідженні також притримується поглядів стосовно використання якісних та кількісних показників при оцінці ефективності СВК та стверджує, що якісні характеристики визначаються шляхом аналітичного узагальнення змін у системі контролю з позиції рівня наявних ризиків організації. Щодо кількісних показників, то кількісні показники вказують на конкретні числові дані, що характеризують процеси, події пов’язані із функціонуванням системи внутрішнього контролю, що можуть визначатись через коефіцієнти.

Аналізуючи підходи до визначення критеріїв збігаються з розглянутими вище поглядами Євтушевської О. А.

Горло В. І. виділяє якісні та кількісні показники ефективності системи внутрішнього контролю [26]. Автор наголошує, що абсолютним показником є економія втрат внаслідок функціонування внутрішнього контролю. Підсумовуючи, автор розраховує та обґрунтовує залежність коливання показника економії втрат від впровадження внутрішнього контролю.

Бардаш С. В. та Осадча Т. С. при дослідженні показників якісного та кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю виділяє прямі та непрямі показники [26]. Де прямими показниками є кінцеві характеристики проведених заходів контролю з відповідним присвоєнням певних значень:

кількість та характер рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень;

кількість порушень за їх видами,

вартісний вираз матеріальної шкоди, завданої внаслідок

вчинення порушень;

розміри виявлених у результаті контролю природних втрат.

Бардаш С. В. та Осадча Т. С. вказують на відношення зазначених показників до групи кількісних показників.

Аналізуючи проведені дослідження Бардашем С. В. та Осадчою Т. С. можна виділити наступні якісні та кількісні показники (табл. 2):

До складу якісних показників відносяться:

наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;

наявність норм функціонування об'єкта контролю;

існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;

існування чіткого розподілу контрольних повноважень;

наявність та оперативність зворотного зв'язку;

повнота охоплення господарської системи контролем;

наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;

показник рівня та напряму трансформації системи контролю;

самодостатність системи контролю;

відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;

достовірність результатів контролю;

об'єктивність (неупередженість контрольних дій);

виконання контролем власних функцій;

доведення результатів контролю до трудового колективу;

своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні;

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

відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу;

здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень;

наявність прозорості здійснення контрольних дій;

наявність раптовості контрольного процесу;

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

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

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

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

Босалко Д. С. оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю оцінює дизайн, імплементацію та виконання контрольних процедур. Дизайн дає уявлення про якісне опрацювання організаційних регламентів. Імплементація є показником впровадження показника дизайну у практичну площину. Виконання – показник результату від контрольних процедур.

Аналізуючи погляди Босалко Д. С. слід зауважити, що в ході дослідження американського підходу до оцінки ефективності внутрішнього контролю викладеного у англomовному джерелі інтегрованої моделі COSO також

зустрічається термін “дизайн”, що у перекладі з англійської “конструкція”, тобто структура побудови СВК.

Філіп'єв Д. Ю. визначає якісні та кількісні показники ефективності СВК. До кількісних науковець відносить показники контрольних процедур, кількість проведених процедур тощо. До якісних показників відносяться своєчасність оцінки ризиків, своєчасність процедур контролю, відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків [28].

Патраманська Л. Ю. [29] визначає, що показник – це кількісна характеристика критерію. Науковець спирається на кількісні та якісні показники в процесі оцінки ефективності СВК. Кількісні показники можуть бути виражені через певні коефіцієнти, які характеризують процеси та події у функціонуванні СВК та авторка пропонує використовувати склад кількісних показників ефективності внутрішнього контролю запропонованих Бардашем С. В. та Осадчою Т. С. Також звертає увагу на такі кількісні показники, як відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій та відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок.

Якісні показники Патраманська Л. Ю. згрупувала у блоки та виділяє:

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

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

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

Даудов С.Д. та Ковальов О.Н. [30] схиляються до переважного використання якісних показників при оцінці ефективності СВК у розрізі елементів внутрішнього контролю. Разом з тим, конкретного їх переліку не наводять.

Аналізуючи дослідження Дорош Н. І., Фесай М. О. [31], Макаренко С.А. та Шаповалової А. А. [32] можна зробити висновок про віддання переваги якісним показникам ефективності системи внутрішнього контролю в процесі її оцінювання аудитором шляхом використання тестових завдань. Конкретного їх переліку автори не наводять.

Морковкіна Є.Б. [33] виділяє наступні показники, що можуть бути використанні для оцінки якості внутрішнього контролю у сфері надання кредитних послуг без конкретного поділу на кількісні та якісні показники:

показник оцінки організації системи внутрішнього контролю;

показник оцінки діяльності служби внутрішнього контролю;

показник оцінки контролю за управлінням інформаційних потоків та забезпеченням інформаційної безпеки;

показник оцінки контролю за управлінням банківськими ризиками;

показник оцінки контролю за розподілом прав та обов'язків, погодження рішень.

Зазначені показники авторка пропонує оцінювати методом експертних оцінок шляхом присвоєння відповідних вагових коефіцієнтів. Таким чином можна припустити про їх якісний характер.

Аналізуючи підхід до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю запропонований інтегрованою моделлю COSO[34] встановлено використання якісних показників для зазначеної оцінки. Оцінка проводиться у розрізі п'яти елементів внутрішнього контролю з урахуванням дотримання сімнадцятиох принципів внутрішнього контролю. Якісні показники відображують суть елементу та принципу.

У військовій науці Пермяков О. Ю. та інші при дослідженні оцінки якості загалом функціонування системи класифікують показники ефективності за ознаками класифікації (Табл.2.3). Авторами пропонується для аналізу складних систем використовувати декілька показників.

Таблиця 3.

Основні види показників ефективності СВК за ознаками класифікації

Ознаки класифікації	Види показників
за мірою узагальнення	загальні, окремі
з точки зору системного підходу	системні, локальні (елементні)
за формою подання	абсолютні відносні
за функціональним призначенням	комплексні прості
за використанням значень	вербальні, чисельні

Підсумовуючи проведений аналіз джерел щодо визначення показників ефективності системи внутрішнього контролю з урахуванням підходів до визначення загальної характеристики показника у військовій науці дає змогу констатувати про загальний поділ показників на якісні та кількісні.

Якщо якісні показники відображають змістовну, узагальнену (стверджувальну) інформацію про наявність певної характеристики процесу, або явища у ході функціонування СВК, то кількісні показники вказують на конкретну вимірну характеристику у числовому значенні.

На думку автора кількісний показник може бути деталізованим параметром якісного показника. Також кількісний показник може виражатись у формі певного числового коефіцієнту.

Здійснюючи вибір показників для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю необхідно застосовувати як якісні так, і кількісні показники в залежності від особливостей елементу, що підлягає оцінці.

Для узагальнення одержаної дослідженням інформації про показники ефективності СВК складено відповідну таблицю (табл. 4).

Таблиця 4.

Виявлені особливості при дослідженні формулювання показників оцінки ефективності СВК

Джерело	Показники		Особливості
	якісні	кількісні	
Євтушевська О.А. Серебрякова Т.Ю.	+	+	основний показник ефективності внутрішнього контролю – відсутність надзвичайних втрат і неефективних операцій;

Джерело	Показники		Особливості
	якісні	кількісні	
Горло В.І.	+	+	абсолютним показником є економія втрат внаслідок функціонування внутрішнього контролю; обґрунтовує залежність коливання показника економії втрат від впровадження внутрішнього контролю
Бардаш С.В., Осадча Т.С.	+	+	виділяє прямі та непрямі показники ефективності функціонування СВК; прямими показниками є кінцеві характеристики проведених заходів контролю з відповідним присвоєнням певних значень; непрямими показниками ефекту є наслідки впливу реалізації безпосередніх результатів внутрішнього контролю на систему управління та на показники її функціонування;
Босалко Д.С.	+		формулює показники, які характеризують певний напрям у СВК (дизайн, імплементація, виконання);
Філіп'єв Д.Ю.	+	+	переважають загальні підходи, суттєві особливості відсутні;
Патраманська Л.Ю.	+	+	групування показників у блоки: якості, продуктивності, результативності;
Даудов С.Д., Ковальов О.Н	+		переважання якісних показників;
Дорош Н. І., Фесай М.О., Макаренко С.А., Шаповалової А.А	+		переважання якісних показників;
Морковкіна Є.Б.	+	+	переважають загальні підходи, суттєві особливості відсутні;
Інтегрована модель COSO	+		переважання якісних показників; перелік показників формується в залежності від елементу та принципів СВК

Представники військової науки Кириленко В. та Ковальов Д. припускають, що на ефективність впливають, які можуть бути оцінені кількісно та їх зміст повинен відображати характеристику фактора. У ролі оціненої кількості характеристики фактору виступає показник. Автори формулюють вимоги до показника [35]:

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

Проаналізовані та відібрані у ході дослідження фактори, які впливають на функціонування системи внутрішнього контролю дають можливість сформулювати відповідні показники функціонування зазначеної системи на основі впливу згаданих факторів.

Формулювання показників ефективності СВК на основ досліджених факторів впливу на СВК

Показники ефективності СВК	Вид показника
стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;	якісний
стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;	якісний
стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;	якісний
якість оцінки досягнутих результатів та за необхідності проведення уточнення планів;	якісний
своєчасність коригування планів діяльності установи;	якісний
якість розподілу повноважень щодо процесів, операцій, регламентів, та структури;	якісний
стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів;	якісний
якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій;	якісний
стан реалізації заходів контролю;	якісний
якість здійснення моніторингу	якісний
якість обміну інформацією	якісний
професійна чесність;	якісний
етичні цінності керівництва;	якісний
якість ідентифікації ризиків;	якісний
якість оцінки ризиків;	якісний
способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;	якісний
ротація персоналу в межах організації;	якісний
повнота та якість розподілу обов'язків та повноважень за виконання конкретних функцій та процесів;	якісний
рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;	якісний
закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;	якісний
контроль за достовірністю проведених операцій;	якісний
систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);	якісний
оцінка загальних результатів діяльності установи;	якісний
рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівників установи;	якісний
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;	якісний
стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);	якісний
стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;	якісний
стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;	якісний

Показники ефективності СВК	Вид показника
професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;	якісний
філософія керівництва та стиль управління;	якісний
розподіл повноважень та відповідальності;	якісний
кадрова політика; політика та практика управління людськими ресурсами;	якісний
система контролю з боку керівництва;	якісний
загальна організованість персоналу;	якісний
злагожденість дій персоналу;	якісний
зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;	якісний
відношення керівництва до внутрішнього контролю;	якісний
розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;	якісний
кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;	якісний
рівень сприйняття інформації персоналом	якісний
неформальні норми поведінки на підприємстві	якісний
підвищення кваліфікації персоналу	якісний
обсяг обігу ресурсів в установі	якісний
рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;	якісний
історія шахрайства в установі;	якісний
якість фінансової (бухгалтерської) звітності;	якісний

Виділений ряд показників визначених на основі факторів впливу на ефективність СВК показав повне переважання якісних показників.

Далі виділяємо показники визначені на підставі проведеного вище аналізу (табл. 2.6.)

Таблиця 6.

Показники ефективності СВК ідентифіковані проведеним аналізом

Показники ефективності СВК	Вид показника
показник неефективних операцій	кількісний
показник втрат та нестач	кількісний
кількість рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень	кількісний
узагальнений показник ефективності роботи підрозділу ВК	кількісний
наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;	якісний
наявність норм функціонування об'єкта контролю;	якісний
існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;	якісний
існування чіткого розподілу контрольних повноважень;	якісний
наявність та оперативність зворотного зв'язку;	якісний
повнота охоплення господарської системи контролем;	якісний
наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;	якісний
показник рівня та напряму трансформації системи контролю;	якісний
самодостатність системи контролю;	якісний
відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;	якісний
достовірність результатів контролю;	якісний
об'єктивність (неупередженість контрольних дій);	якісний
виконання контролем власних функцій;	якісний
доведення результатів контролю до трудового колективу;	якісний
своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні;	якісний

Показники ефективності СВК	Вид показника
відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням та характеристикам функціонування об'єктів контролю;	якісний
участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління;	якісний
оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю;	якісний
наявність раптовості контрольного процесу;	якісний
наявність прозорості здійснення контрольних дій;	якісний
здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень;	якісний
відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу;	якісний
коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;	кількісний
коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду;	кількісний
коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю, або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;	кількісний
коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів;	кількісний
коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат, або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду;	кількісний
коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду;	кількісний
коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів;	кількісний
коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується;	кількісний
своєчасність оцінки ризиків;	якісний
своєчасність процедур контролю;	якісний
відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків;	якісний
відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій;	кількісний
відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок;	кількісний
загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю;	якісний
стаж роботи суб'єктів контролю;	якісний
наявність сертифікатів щодо підвищення кваліфікації, навчань;	якісний
виконання плану контрольних перевірок;	якісний
кількість виявлених недоліків та порушень;	кількісний
середня тривалість контрольного заходу;	кількісний
прямий економічний ефект від контрольних заходів;	кількісний
відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів;	кількісний
кількість проведених контрольних заходів;	кількісний

2.3. Викладене вище дає змогу згрупувати отримані результати з ідентифікації наявних показників оцінки ефективності внутрішнього контролю за блоками якісних та кількісних показників.

Якісні показники ефективності функціонування СВК:

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 працівниками 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;

злагодженість дій персоналу;

зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;

відношення керівництва до внутрішнього контролю;

розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;

кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;

рівень сприйняття інформації персоналом;

неформальні норми поведінки на підприємстві;

підвищення кваліфікації персоналу;

обсяг обігу ресурсів в установі;

рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;

історія шахрайства в установі;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності;

наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;

наявність норм функціонування об'єкта контролю;

існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;

існування чіткого розподілу контрольних повноважень;

наявність та оперативність зворотного зв'язку;

повнота охоплення господарської системи контролем;

наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;

показник рівня та напряму трансформації системи контролю;

самодостатність системи контролю;

відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;

достовірність результатів контролю;

об'єктивність (неупередженість контрольних дій);

виконання контролем власних функцій;

доведення результатів контролю до трудового колективу;

своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні;

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

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

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

наявність раптовості контрольного процесу;

наявність прозорості здійснення контрольних дій;

здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень;

відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу;

своєчасність оцінки ризиків;

відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків;

загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю;

стаж роботи суб'єктів контролю;

наявність сертифікатів щодо підвищення кваліфікації, навчань;

виконання плану контрольних перевірок;

Кількісні показники ефективності функціонування СВК:

показник неефективних операцій;

показник втрат та нестач;

кількість рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень;

узагальнений показник ефективності роботи підрозділу ВК;

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

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

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

коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів;

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

коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду;

коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів;

коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується;

відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій;

відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок;

кількість виявлених недоліків та порушень;
середня тривалість контрольного заходу;
прямий економічний ефект від контрольних заходів;
відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів;
кількість проведених контрольних заходів;

3. Висновки і перспективи подальших досліджень

На нашу думку не можливо врахувати усі показники ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Зазначене пов'язано насамперед зміною факторів впливу на систему, розвитком науки та науково-технічного прогресу.

Разом з тим, є можливість визначити основні показники, які дозволять більш чітко та якісно здійснити оцінку ефективності системи внутрішнього контролю з урахуванням проведених попередніх досліджень [36–37].

Таким чином, для врахування визначених показників у подальшому дослідженні виникає нагальна необхідність у їх ранжуванні за ступенем важливості та з відповідним присвоєнням вагових коефіцієнтів за допомогою відповідних методів.

Author details (in Russian)

Выбор показателей научно-методологического аппарата оценки эффективности системы внутреннего контроля учреждения Министерства обороны Украины

Анатолий Лойшин

** Национальный университет обороны Украины имени Ивана Черняховского,
пр-т Воздухофлотский, 28, г. Киев-049, 03049, Украина,
e-mail: aloishyn@gmail.com
ад'юнкт кафедри*

Аннотация: Статья обобщает аргументы и контраргументы в научной дискуссии по вопросу выбора показателей научно-методологического аппарата оценки эффективности системы внутреннего контроля учреждения Министерства обороны Украины. Основной целью проведенного исследования является исследование возможности выбора показателей научно-методологического аппарата оценки эффективности системы внутреннего контроля. Систематизация литературных источников и подходов к решению проблемы рассмотренных в статье показала, что проблематика исследования изложена частично и требует обобщения и доработки. Актуальность решения данной научной проблемы заключается в том, что в системе Министерства обороны Украины и Вооруженных Сил Украины активно внедряется риск-ориентированная система внутреннего контроля в соответствии с общего реформирования оборонного ведомства к стандартам НАТО. Исследование вопроса выбора показателей эффективности системы внутреннего контроля в статье осуществлен в следующей логической последовательности: сформулировано определение соответствующего понятийного аппарата, а именно толкование терминов: "показатель", исследованы имеющиеся подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля на предмет наличия показателей; осуществлен выбор показателей по результатам их анализа и сравнения, которые могут быть предложены

в состав научно-методического аппарата оценки эффективности системы внутреннего контроля учреждения Министерства обороны Украины. Методическим инструментарием проведенного исследования стали методы анализа, синтеза, сравнения, индукции; периодом исследования избран год с 1976 по настоящее время. Объектом исследования избран процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля в системе Министерства обороны Украины, поскольку именно он является недостаточно исследованным. В исследовании представлены результаты эмпирического анализа выбора показателей, который показал, возможность их учета при дальнейших исследованиях. Исследование эмпирически подтверждает и теоретически доказывает, что указанные показатели обязательно должны учитываться при оценке эффективности системы внутреннего контроля учреждения Министерства обороны Украины. Результаты проведенного исследования могут быть полезными для специалистов внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Ключевые слова: эффективность, внутренний контроль, оценка внутреннего контроля, внутренний аудит.

Библ.37, табл. 6, рис. 1.

Author details (in English)

Selection of indicators of the scientific and methodological apparatus for assessing the effectiveness of the internal control system of the ministry of defense of Ukraine

Anatolii Loishyn

*The National Defense University of Ukraine named after Ivan Cherniakhovskyi,
28, Vozduhoflotsky av., Kyiv, 03049, Ukraine,*

e-mail: aloishyn@gmail.com

Post-graduate student

Abstract: The article summarizes the arguments and counterarguments in the framework of scientific discussion on the choice of indicators of the scientific and methodological apparatus for assessing the effectiveness of the system of internal control of the Ministry of Defense of Ukraine. The main purpose of the study is to study the possibility of choosing the indicators of the scientific and methodological apparatus for assessing the effectiveness of the internal control system. The systematization of literary sources and approaches to solving the problems considered in the article showed that the research problem is partly described and needs to be generalized and revised. The urgency of solving this scientific problem lies in the fact that the system of the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine actively implements a risk-oriented system of internal control in accordance with the general reform of the defense department to NATO standards. The research of the choice of indicators of the effectiveness of the internal control system in the article is carried out in the following logical sequence: the definition of the corresponding conceptual apparatus is formulated, namely, the interpretation of the terms: "indicator", the available approaches to the assessment of the effectiveness of the internal control system for the presence of indicators; a choice of indicators was made based on the results of their analysis and comparison, which can be offered to the scientific and methodical apparatus for assessing the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine. The methodical tools of the research were the methods of analysis, synthesis, comparison, induction; the study period is the years from 1976 to the present. The object of the study is the process of assessing the effectiveness of the system of internal control in the system of the Ministry of Defense of Ukraine, since it is not sufficiently investigated. The study presents the results of empirical analysis of the choice of indicators, which showed the possibility of their inclusion in further research. The study empirically confirms and theoretically proves that these indicators must be taken into account when assessing the effectiveness of the internal control system

of the Ministry of Defense of Ukraine. The results of the research can be useful for internal control and internal audit specialists.

Keywords: efficiency, internal control, internal control assessment, internal audit.

References: 37, tables 6, figures 1.

Використана література

1. Про Стратегічний оборонний бюлетень України: Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 трав. 2016 р. затвердженого Указом президента України №240/2016 URL: <http://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137> (дата звернення 06.06.2019).
2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення 06.06.2019).
3. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 415-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (дата звернення 06.06.2019).
4. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (дата звернення 06.06.2019).
5. Посібник зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyku-shchododfvk?category=aspekti-roboti> (дата звернення 06.06.2019).
6. 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 06.06.2019).
7. Концепція державного внутрішнього фінансового контролю “Orange book“ URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyku-shchododfvk?category=aspekti-roboti> (дата звернення 06.06.2019).
8. Стандарти внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення 16.06.2019).
9. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п>. (дата звернення 16.06.2019).
10. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. № 30 (1996), стаття 141.
11. Словник української мови: в 11 томах. – Том 7, 1976. – Стор. 10. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk>. (дата звернення 16.06.2019).
12. Словник української мови: в 11 томах. – Том 7, 1976. – С. 9. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk> (дата звернення 16.06.2019).
13. Коргогтков Е.М. Дослідження систем управління. URL: <http://bibliograph.com.ua/sistema-upravleniya/84.htm> (дата звернення 16.06.2019).
14. Словник Ушакова Д.Н. 1935-1940. URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/952970> (дата звернення 16.06.2019).
15. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь Ожегова. 1949-1992. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата звернення 16.06.2019).

16. Словарь синонимов русского языка. Практический справочник. Москва: Русский язык. 3. Е. Александрова. 2011.
17. Основи моделювання бойових дій військ: підручник. Київ: НАОУ, 2005. Під загальною редакцією доктора технічних наук, професора полковника Пермякова О. Ю.
18. Antinazi. Энциклопедия социологии. 2009.
19. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. Москва: Дело. Л. И. Лопатников. 2003. URL: https://economic_mathematics.academic.ru/3396/%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C (дата звернення 16.06.2019).
20. Бизнес. Толковый словарь. Москва: "ИНФРА-М", Издательство "Весь Мир". Грэхэм Бетс, Барри Брайндли, С. Уильямс и др. Общая редакция: д.э.н. Осадчая И.М.. 1998.
21. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 479 с.. 1999. URL: https://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/19007 (дата звернення 16.06.2019).
22. Статистика. Конспект лекцій. URL: <https://buklib.net/books/35950>. (дата звернення 21.06.2019).
23. Словарь практического психолога. Москва: АСТ, Харвест. С. Ю. Головин. 1998. URL: <https://psychology.academic.ru/1696/%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C> (дата звернення 21.06.2019).
24. Справочник технического переводчика. – Интент. 2009-2013. URL: https://technical_translator_dictionary.academic.ru/175602/%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C (дата звернення 21.06.2019).
25. Євтушевська О.А. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Науковий журнал. Серія: Економічні науки.* 3 (80) 2015. URL: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3\(80\)/uazt_2015_3_24.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3(80)/uazt_2015_3_24.pdf) (дата звернення 21.06.2019).
26. ГОРЛЮ И.В. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля. *Экономико-математическое моделирование*, 4 (85) 2007. 57–61.
27. Бардаш С. В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. *Економіка та держава*. 2011. № 11. С. 16-19.
28. Филиппев Д.Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки. *Аудиторские ведомости*, 9 (2016), 69-82.
29. Патраманська Л. Ю. Удосконалення підходів до оцінки ефективності внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції. *Ефективна економіка* № 10, 2016.
30. Даудов С.Д., Ковалев О.Н. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации. *Вестник НГИЭИ*. 2017. № 7 (74). 132–147.
31. Дорош Н. І., Фесай М. О. Методологічні аспекти оцінки аудитором внутрішнього контролю на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2018. №1-2. С. 68-76.
32. Макаренко С.А., Шаповалова А.А. Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля. *Бизнес и дизайн ревю*, 4 (12), С. 8.
33. Морковкина Е.Б. Подходы к пониманию внутреннего контроля и оценке его эффективности в кредитной организации: российский и зарубежный опыт. *Финансы и кредит* 12 (252) – 2007 39-43.
34. COSO. (n./d.). The Committee of Sponsoring Organizations. Internal Control-Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing URL: <https://www.coso.org> (дата звернення 21.06.2019).
35. Кириленко В., Ковальов Л. Обґрунтування необхідності розробки показників та критеріїв оцінки ефективності варіантів організації службово-бойової діяльності відділів прикордонної служби типу "А" на контрольних пунктах в'їзду-виїзду. *Збірник наукових*

праць Національної академії Державної прикордонної служби України Серія: військові та технічні науки № 4(70), 49-63.

36. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiuiieva. Risk management in defense program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*, 9 (2019), 1071–1082. DOI: 10.5267/j.msl.2019.3.017
37. Loishyn, Anatolii A. Tkach, Ivan M. Liashenko, Ihor O. Zinchenko, Andrii & Lobanov, Anatolii A. (2019) Research of main international approaches for risk management process's standardization in the context of internal control standardization in the Armed Forces of Ukraine and providing national security. *Revista Espacios*. Vol. 40 (20). URL: <http://www.revistaespacios.com/a19v40n20/19402014.html> (дата звернення 21.06.2019).

References

1. Pro Stratehichnyy oboronnyy byuleten' Ukrayiny [About the Strategic Defense Bulletin of Ukraine]: Rishennya Rady natsional'noyi bezpeky i oborony Ukrayiny vid 20 trav. 2016 r. zatverdzenoho Ukazom prezydenta Ukrayiny №240/2016 URL: <http://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137> (data zvernennya 06.06.2019).
2. Pro skhvalennya Stratehii reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky [On Approving the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017-2020]: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 08 lyutoho 2017 roku № 142-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (data zvernennya 06.06.2019).
3. Pro zatverdzhennya planu zakhodiv z realizatsiyi Stratehii reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky [On Approval of the Action Plan for Implementation of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017-2020]: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 24 travnya 2017 roku № 415-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (data zvernennya 06.06.2019).
4. Pro zatverdzhennya Metodychnykh rekomendatsiy z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu rozporyadnykamy byudzhetykh koshtiv u svoiykh zakladakh ta u pidvidomchykh byudzhetykh ustanovakh [On Approval of Methodological Recommendations on the Organization of Internal Control by Budget Administrators at their Institutions and Subsidiary Bodies]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 14.09.2012 № 995 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12> (data zvernennya 06.06.2019).
5. Posibnyk zi standartiv vnutrishn'oho kontrolyu dlya derzhavnoho sektoru [Manual on Internal Control Standards for the Public Sector]. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyky-shchodo-dfvk?category=aspekti-roboti> (data zvernennya 06.06.2019).
6. Pro zatverdzhennya Osnovnykh zasad zdiysnennya vnutrishn'oho kontrolyu rozporyadnykamy byudzhetykh koshtiv ta vnesennya zmin do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrayiny 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 Ukrayiny vid 12 hrudnya 2018 r. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-p> (data zvernennya 06.06.2019).
7. Kontsepsiya derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu "Orange book" [Concept of Public Internal Financial Control "Orange Book"] URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/metodychni-posibnyky-shchodo-dfvk?category=aspekti-roboti> (data zvernennya 06.06.2019).
8. Standarty vnutrishn'oho audytu [Internal Audit Standards]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 04.10.2011 № 1247 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (data zvernennya 16.06.2019).

9. Poryadok utvorenniya strukturnykh pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu ta provedennya takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentral'nykh orhanakh vykonavchoyi vlady, yikh terytorial'nykh orhanakh ta byudzhetykh ustanovakh, yaki nalezhat' do sfery upravlinnya ministerstv, inshykh tsentral'nykh orhaniv vykonavchoyi vlady [The procedure for the formation of internal audit units and conducting such an audit in the ministries, other central executive bodies, their territorial bodies and budgetary institutions that belong to the management of ministries and other central executive bodies]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.09.2011 № 1001. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>. (data zvernennya 16.06.2019).
10. Konstytutsiya Ukrainy [Constitution of Ukraine]. Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy. № 30 (1996), statyya 141.
11. Slovnyk ukrayins'koyi movy [Dictionary of the Ukrainian language]: v 11 tomakh. – Tom 7, 1976. — Stor. 10. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk>. (data zvernennya 16.06.2019).
12. Slovnyk ukrayins'koyi movy [Dictionary of the Ukrainian language]: v 11 tomakh. – Tom 7, 1976. — S. 9. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk> (data zvernennya 16.06.2019).
13. Korhohtkov E.M. Doslidzhennya system upravlinnya [Research of control systems]. URL: <http://bibliograph.com.ua/sistema-upravleniya/84.htm> (data zvernennya 16.06.2019).
14. Slovnyk Ushakova D.N. 1935-1940 [Dictionary Ushakova D.N. 1935-1940.]. URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/952970> (data zvernennya 16.06.2019).
15. Ozhehov S.Y., Shvedova N.YU. Tolkovyy slovar' Ozhehova [Dictionary Ozhegova]. 1949-1992. URL: <http://www.ozhegov.org> (data zvernennya 16.06.2019).
16. Slovar' synonymov russkoho yazyka. Praktycheskyy spravochnyk [Dictionary of synonyms of the Russian language. Practical guide]. — M.: Russkyy yazyk. Z. E. Aleksandrova. 2011.
17. Osnovy modelyuvannya boyovykh diy viys'k: Pidruchnyk [Fundamentals of Modeling Troops of the Army: Textbook] - Kyiv: NAOU, 2005. Pid zahal'noyu redaktsiyeyu doktora tekhnichnykh nauk, profesora polkovnyka Permyakova O. YU. ISBN 966-8546-18-0.
18. Antinazi. Éntsyklopedyya sotsyolohyy [Encyclopedia of Sociology]. 2009.
19. Ékonomyko-matematycheskyy slovar': Slovar' sovremennoy ékonomycheskoy nauky [Economics and Mathematics Dictionary: Dictionary of Modern Economics]. — M.: Delo. L. Y. Lopatnykov. 2003. URL: https://economic_mathematics.academic.ru/3396/%D0%9F%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C (data zvernennya 16.06.2019).
20. Biznes. Tolkovyy slovar' [Business. Explanatory dictionary]. – M.: "YNFRA-M", Yzdatel'stvo "Ves' Myr". Hrékhém Bet's, Barry Brayndly, S. Uyl'yams y dr. Obschaya redaktsyya: d.é.n. Osadchaya Y.M.. 1998.
21. Rayzberh B.A., Lozovskyy L.SH., Starodubtseva E.B.. Sovremennyy ékonomycheskyy slovar' [Modern Economic Dictionary]. — 2-e yzd., yspr. M.: YNFRA-M. 479 s. 1999. URL: https://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/19007 (data zvernennya 16.06.2019).
22. Statystyka. Konspekt lektsiy [Statistics. Summary of lectures]. URL: <https://buklib.net/books/35950/> (data zvernennya 21.06.2019).
23. Slovar' praktycheskoho psykholoha [Dictionary of practical psychology]. – M.: AST, Kharvest. S. YU. Holovyn. 1998. URL: <https://psychology.academic.ru/1696/%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C> (data zvernennya 21.06.2019).
24. Spravochnyk tekhnicheskoho perevodchyka [Technical Translator's Guide]. – Yntent. 2009-2013. URL: https://technical_translator_dictionary.academic.ru/175602/%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C (data zvernennya 21.06.2019).
25. Yevtushevs'ka O.A. Otsinka efektyvnosti systemy vnutrishn'oho kontrolyu pidpryyemstv vodnoho transportu [Assessment of the effectiveness of the system of internal control of enterprises of water transport]. Zovnishnya torhivlya: ekonomika, finansy, pravo. Naukovyy zhurnal. Seriya: Ekonomichni nauky. 3 (80) 2015. URL: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3\(80\)/uazt_2015_3_24.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3(80)/uazt_2015_3_24.pdf) (data zvernennya 21.06.2019).

26. HORLO Y.V. Yspol'zovanye matematycheskykh modeley pry otsenke éffektyvnosti systemy vnutrenneho kontrolya [The use of mathematical models in assessing the effectiveness of the internal control system]. *Ékonomyko-matematycheskoe modelyrovanye*, 4 (85) – 2007. 57-61.
27. Bardash S. V. Okremi aspekty yakisnoho i kil'kisnoho otsinyuvannya efektu ta efektyvnosti vnutrishn'oho kontrolyu [Some aspects of qualitative and quantitative evaluation of the effect and effectiveness of internal control]. *Ekonomika ta derzhava*. 2011. № 11. S. 16-19.
28. Fylyp'ev D.YU. Éffektyvnost' vnutrenneho kontrolya: problemy y kryteryi otsenky [The effectiveness of internal control: problems and evaluation criteria]. *Audytorskye vedomosti*, 9 (2016), 69–82.
29. Patramans'ka L. YU. Udoskonalennya pidkhodiv do otsinky efektyvnosti vnutrishn'oho kontrolyu na pidpryyemstvakh elektronnoyi komertsii [Improving approaches to assessing the effectiveness of internal control in e-commerce businesses]. *Efektyvna ekonomika* № 10, 2016.
30. Daudov S.D., Kovalev O.N. Otsenka systemy vnutrenneho kontrolya vnutrennym audytom kak metod povysheniya éffektyvnosti byznes-protsessov orhanyzatsyy [Assessment of the internal control system by internal audit as a method to improve the efficiency of the organization's business processes]. *Vestnyk NHYÉY*. 2017. № 7 (74). 132–147
31. Dorosh N. I., Fesay M. O. Metodolohichni aspekty otsinky audytorom vnutrishn'oho kontrolyu na pidpryyemstvi [Methodological aspects of an internal auditor's assessment of an enterprise]. *Naukovyy visnyk Natsional'noyi akademiyi statystyky, obliku ta audytu: zb. nauk. pr.* 2018. №1-2. S. 68-76.
32. Makarenko S.A., Shapovalova A.A. Otsenka éffektyvnosti funktsyonyrovannya systemy vnutrenneho kontrolya [Evaluation of the functioning of the internal control system]. *Byznes y dyzayn revyu*, 4 (12), S. 8.
33. Morkovkyna E.B. Podkhody k ponymannyu vnutrenneho kontrolya y otsenke eho éffektyvnosti v kredytnoy orhanyzatsyy: rossiyskyy y zarubezhnyy opyt [Approaches to understanding internal control and evaluating its effectiveness in a credit organization: Russian and foreign experience]. *Fynansy y kredyt* 12 (252). 2007 39–43.
34. COSO. (n./d.). The Committee of Sponsoring Organizations. Internal Control-Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing URL: <https://www.coso.org> (data zvernennya 21.06.2019).
35. Kyrylenko V., Koval'ov L. Obgruntuvannya neobkhidnosti rozrobky pokaznykiv ta kryteriyiv otsinky efektyvnosti variantiv orhanizatsiyi sluzhbovo-boyovoyi diyal'nosti viddiliv prykordonnoyi sluzhby typu "A" na kontrol'nykh punktakh v"yizdu-vyyizdu [Substantiation of the necessity of developing indicators and criteria for assessing the effectiveness of the options for the organization of military service activities of the Border Service units of type "A" at checkpoints of entry-exit]. *Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noyi akademiyi Derzhavnoyi prykordonnoyi sluzhby Ukrayiny Seriya: viys'kovi ta tekhnichni nauky* № 4(70), 49-63.
36. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiueva. Risk management in defense program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*, 9 (2019), 1071–1082. DOI: 10.5267/j.msl.2019.3.017
37. Loishyn, Anatolii A. Tkach, Ivan M. Liashenko, Ihor O. Zinchenko, Andrii & Lobanov, Anatolii A. (2019) Research of main international approaches for risk management process`standardization in the context of internal control standardization in the Armed Forces of Ukraine and providing national security. *Revista Espacios*. Vol. 40 (20). URL: <http://www.revistaespacios.com/a19v40n20/19402014.html> (data zvernennya 21.06.2019).



© 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/>).