

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

Loishyn A., Shpytal O., Tkach I. (2018) Obhruntuvannya dotsil'nosti rozrobky indykatoriv vnutrishn'oho kontrolyu v Ministerstvi oborony Ukrainy ta Zbroynykh Sylakh Ukrainy [Justification of the validity of development internal control's indicators in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine]. *Social development & Security*. 6(8), 27–42.
Retrieved from <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/article/view/78/77>

**ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ РОЗРОБКИ ІНДИКАТОРІВ
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ ТА
ЗБРОЙНИХ СИЛАХ УКРАЇНИ**

Анатолій Лойшин *, Олександр Шпиталь, Іван Ткач *****

* Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського,
проспект Повітрофлотський, 28, м. Київ, 03049, Україна,
e-mail: aloishyn@gmail.com
Ад'юнкт кафедри економіки та фінансового забезпечення

** Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України,
проспект Повітрофлотський, 6, м. Київ, 03168, Україна,
e-mail: shpital777@ukr.net
Заступник начальника відділу аудиту у сфері фінансового забезпечення Департаменту
внутрішнього аудиту Міністерства оборони України

*** Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського,
проспект Повітрофлотський, 28, м. Київ, 03049, Україна,
e-mail: tkachivan9@gmail.com
д.е.н., доцент
начальник кафедри економіки та фінансового забезпечення



Article history:

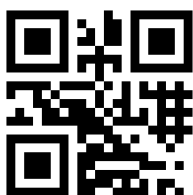
Received: October, 2018
1st Revision: October, 2018
Accepted: December, 2018
DOI: [http://doi.org/
10.5281/zenodo.2539655](http://doi.org/10.5281/zenodo.2539655)

Анотація: Стаття може викликати цікавість у представників аудиторської служби, учасників внутрішнього контролю та керівників усіх рівнів у системі Міністерства оборони України та Збройних Сил України. В процесі дослідження проводиться частковий аналіз керівних документів, що регламентують питання організації та функціонування систем внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в оборонному відомстві. Визначено взаємозв'язок вказаних систем. Встановлено, що

внутрішній аудит є елементом вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка розглядається як трирівнева модель. Проведений у статті аналіз доводить, що аудит не бере участі у прийнятті управлінських рішень щодо управління фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами і не несе відповідальності за внутрішній контроль, а здійснює оцінку ефективності функціонування систем внутрішнього контролю, запроваджених керівниками організацій. У статті підкреслюється важливість застосування в оборонному відомстві моделі “Трьох ліній оборони”. Незалежна функція внутрішнього аудиту за допомогою ризик-орієнтованого підходу до її виконання має забезпечити достатню впевненість (гарантії) для вищого

керівництва. В процесі дослідження проведено не лише аналіз нормативно-правових актів, які регламентують його діяльність, а й аналіз результативних показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Доводиться висока ефективність та результативність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. У статті проаналізовано підходи до організації та функціонування внутрішнього контролю в оборонному відомстві. Визначено основні елементи внутрішнього контролю та його учасників. Встановлено відсутність у учасників внутрішнього контролю відповідних компетентностей, здатності до розуміння процесів, що можуть призвести до порушення функціонування системи суб'єкту внутрішнього контролю якими володіють представники аудиторської служби. Вироблено рішення стосовно розроблення певних рекомендацій учасникам внутрішнього контролю у вигляді розробки певної системи індикаторів, які можуть сигналізувати та попереджувати про збій у функціонуванні системи стосовно управління фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами.

Ключові слова: індикатор внутрішнього контролю, внутрішній аудит, управління ризиками.



Лойшин А. А., Шпиталь О. Ю., Ткач І. М. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. Вип. 6(8). С. 27–42.

URL: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/article/view/78/77>

1. Постановка проблеми

Результативність та ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту Міністерства оборони України не піддається будь-яким сумнівам, про що свідчать відповідні показники виявлення та попередження порушень в процесі управління фінансовими та іншими матеріальними ресурсами Міністерства оборони України та Збройних Сил України.

Одне з основних завдань, яке покладається на підрозділи внутрішнього аудиту оборонного відомства це надання керівному складу Міністерства оборони України та Збройних Сил України об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій (пропозицій) щодо функціонування системи внутрішнього контролю в оборонному відомстві та удосконалення системи управління фінансовими та матеріальними ресурсами.

Разом з тим, розпорошення напрямів діяльності аудиторів, виконання підрозділами внутрішнього аудиту непритаманних завдань не дає в повні мірі зосередитись на плановій перевірці суб'єктів контролю.

В той же час, в Міністерстві оборони України та Збройних Сил України відбувається становлення внутрішнього контролю, який будується на управлінні ризиками, тобто ідентифікація небажаних подій, які можуть негативно вплинути на реалізацію покладених на суб'єкт внутрішнього контролю функцій з подальшим виробленням відповідних управлінських рішень стосовно недопущення небажаних подій, а у разі неможливості їх відвернення – їх зменшення, або передача.

Учасники внутрішнього контролю суб'єкта внутрішнього контролю не завжди володіють знаннями та досвідом притаманним аудиторам в ідентифікації та виявленні загроз, прогнозуванні настання несприятливих для організації подій в наслідок впливу зовнішніх та внутрішніх факторів.

2. Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблематиці внутрішнього контролю та аудиторської діяльності в оборонному відомстві та в Україні в цілому, приділено значної уваги, яка знаходить своє відображення у низці виданих нормативно-правових актів з питань організації, функціонування та оцінки зазначених процесів, як на загальнодержавному, так і на відомчому рівні.

Також, питання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України досліджують та вивчають такі вітчизняні науковці та управлінці, як, М. В. Бариніна, І.О. Воробйов, К. Г. Кустріч, А. А. Лойшин, І. М. Ткач К. Є. Ульянов, О. Ю. Шпиталь та інші.

3. Постановка завдання

Метою статті є проведення аналізу взаємозв'язку між системою внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, у тому числі приділення значної уваги показникам діяльності підрозділів внутрішнього аудиту з послідуочим обґрунтуванням необхідності розроблення певних рекомендацій учасникам внутрішнього контролю.

4. Виклад основного матеріалу

Відповідно до Тимчасового порядку організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України, затвердженого Міністром оборони України від 13.08.2018 визначено, що внутрішній контроль у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України будується за принципом розмежування внутрішнього контролю від внутрішнього аудиту [1].

Відповідальність за організацію внутрішнього контролю та його функціонування у структурних підрозділах (військових частинах, установах та організаціях) Міністерства оборони України та Збройних Сил України покладається на їх керівників.

Разом з тим, оцінка стану внутрішнього контролю у системі Міністерства оборони України та Збройних Силах України покладається на Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України та його територіальні підрозділи.

Тобто, система внутрішнього контролю, підтримання його функціонування покладається на керівників суб'єктів внутрішнього контролю, а оцінку їхньої діяльності по становленню внутрішнього контролю у підпорядкованих суб'єктах внутрішнього контролю дають підрозділи внутрішнього аудиту, з відповідним проведенням аудиторських заходів та виробленням певних рекомендацій в аудиторських звітах.

На додаток до викладеного, слід звернутись до норми визначеної у стандартах внутрішнього контролю [2] стосовно того, що аудит не бере участі у прийнятті управлінських рішень щодо управління фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами і не несе відповідальності за внутрішній контроль, а здійснює оцінку ефективності функціонування систем внутрішнього контролю, запроваджених керівниками організацій.

Внутрішній аудит є елементом вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка розглядається як трирівнева модель (мал.).

Найвищим рівнем контролю є централізований зовнішній контроль від імені Парламенту та Уряду.

Так, від Парламенту, нагляд та контроль за рівнем виконання поставлених завдань, своєчасність та законність справляння доходів та видатків бюджетів здійснюється Рахунковою палатою.

Місією урядового фінансового контролю є сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави в частині використання ресурсів держави в найбільш економічний, ефективний, результативний, законний і прозорий спосіб.

Здійснюється Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою, Державною аудиторською службою та іншими органами.



Мал. Елементи системи державного внутрішнього фінансового контролю

З метою забезпечення проходження такого контролю на другому рівні діють децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту.

Зазначені підрозділи оцінюють та підтримують ефективність діючої системи внутрішнього контролю, яка і є останнім рівнем, на якому базується система державного внутрішнього фінансового контролю.

Отже, фактично останні два щабля цієї моделі, базуючись на відповідальності та підзвітності керівника організації будь-якого рівня, і являють собою систему державного внутрішнього фінансового контролю європейського зразка, прийнятого в Україні, як основу реформування.

При цьому необхідно додати, що відповідно до Стандартів внутрішнього контролю Міністерства оборони України та Збройних Сил України в оборонному відомстві застосовується модель “Трьох ліній оборони”.

До першої лінії належить контроль керівників організацій та структурних одиниць, які безпосередньо відповідають за певну сферу (вид) діяльності чи процес та заходи контролю, що виконуються службовцями такої організації (структурної одиниці).

Друга лінія складається з організації та структурних одиниць, які безпосередньо не виконують основних функцій, а здійснюють функції нагляду, інспектування або спеціалізується на питаннях управління ризиками, відповідності (комплаєнсу) тощо.

І лише в якості “третьої лінії оборони” виступає внутрішній аудит.

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України (зі змінами), розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [3].

На додаток, кодексом визначено, що 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.

Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Реалізацію положень, що стосуються внутрішнього аудиту визначено відповідною Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Деякі питання 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” (зі змінами) [4].

Відповідно до зазначеної Постанови, об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі, або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Тобто, елементом об'єкту внутрішнього аудиту є діяльність, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

Управління ризиками в системі оборонного відомства є елементом внутрішнього контролю та передбачає превентивну ідентифікацію загроз, визначення горизонту відповідних загроз (тобто часу до можливого їхнього настання), вироблення заходів по нейтралізації, зменшенню негативного впливу на діяльність суб'єкту внутрішнього контролю, у разі неможливості уникнення від настання несприятливих подій.

Як зазначалось вище, організація внутрішнього контролю, у тому числі управління ризиками покладається на керівника суб'єкта внутрішнього контролю, а оцінка налагодженості та дієвості системи внутрішнього контролю здійснюють підрозділи відомчого внутрішнього аудиту.

Так, з метою надання об'єктивних, обґрунтованих і незалежних рекомендацій, спрямованих на удосконалення і підвищення ефективності системи управління ризиками підконтрольного суб'єкта та відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України, Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [5], Положення про Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, затвердженого наказом Міністерства оборони України від 24.05.2016 № 275 (зі змінами) [6] видано наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33 “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” [7].

Аудит управління ризиками має на меті отримання оцінки об'єктивних даних про місію, цілі підконтрольного об'єкту, стан системи управління ризиками, її аналіз, оцінка, з послідовним виробленням рекомендацій по удосконаленню системи управління ризиками.

Якщо проаналізувати Тимчасовий порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України, можна визначити, що структуру внутрішнього контролю представлено наявністю наступних складових: визначення цілей; внутрішнє середовище (середовище контролю); ідентифікація та оцінка ризиків; управління ризиками; заходи контролю; інформація та комунікація; моніторинг.

Як бачимо, організацію внутрішнього контролю можна поділити на три етапи:
аналіз середовища в якому функціонує суб'єкт внутрішнього контролю;
ідентифікація та аналіз загроз;

вироблення цілеспрямованих управлінських рішень на нейтралізацію, а у неможливості зменшення негативного впливу на діяльність суб'єкту внутрішнього контролю.

З огляду на викладене, можна зробити висновок, що вироблення рекомендацій по удосконаленню системи управління ризиками відповідно до наказу Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33 “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками”, є відповідно і рекомендаціями по удосконаленню системи внутрішнього контролю відповідного суб'єкту в цілому.

Аналіз функціонування внутрішнього аудиту передбачає не лише аналіз нормативно-правових актів, які регламентують його діяльність, а й аналіз результативних показників діяльності підрозділів внутрішнього аудиту.

Відповідно інформації оприлюдненої на офіційному ресурсі Міністерства оборони України: “з 2014 р. по травень 2018 р. за результатами виявлених внутрішніми аудитами збитків та втрат ресурсів відшкодовано понад 348,4 млн. грн та усунуто на суму понад 12,3 млрд. грн інших порушень та наслідків неефективних управлінських рішень, усунуто ризики в управлінні коштами та майном на суму понад 5,7 млрд. грн, виїзними аудитами попереджено 208,5 млн. грн втрат ресурсів, а запроваджені за рекомендаціями внутрішніх аудиторів заходи внутрішнього контролю забезпечили додаткові надходження та економію видатків на суму 284,9 млн. гривень” [8].

Також, необхідно навести дані (Табл. 1) стосовно результатів діяльності підрозділів внутрішнього аудиту викладених у тринадцятому виданні щорічника “Біла книга-2017” [9]:

Таблиця 1. Результати виїзних внутрішніх аудитів економічного ефекту від упереджувальних заходів з 2014 року по травень 2018 року

Показники	2014	2015	2016	2017	січень-травень 2018 р.
Відшкодовано втрати та збитки на суму, <i>млн грн</i>	39,6	82,8	92,4	102,3	31,3
Попереджено втрати ресурсів на суму, <i>млн грн</i>	18,6	84,2	23,0	60,1	22,6
Усунуто інші порушення, які не призвели до втрат та збитків, зменшено негативний вплив неефективних управлінських рішень, <i>млн грн</i>	1288,7	3489,4	4537,6	2689,8	300,7
Усунуто ризики в управлінні майном і коштами на суму, <i>млн грн</i>	-	266,3	2690,3	2276,1	505,7
Економічний ефект від впровадження рекомендацій, <i>млн грн</i>	8,6	51,0	57,1	168,2	-
Кількість осіб, притягнутих до дисциплінарної та матеріальної відповідальності	1365	1397	1825	3497	634
Передано до правоохоронних органів: кількість матеріалів, на суму втрат та збитків, <i>млн грн</i>	224 210,0	223 437,9	242 298,9	329 425,2	71 164,7
Опрацьовано пакетів документів щодо ризикових операцій, на суму, <i>млрд грн</i>	3446 17,4	6178 68,2	7982 70,9	10496 64,9	3575 29,2
Економічний ефект, <i>млн грн</i>	57,6	895,9	488,8	909,0	171,8
<i>в тому числі в районі проведення антитерористичної операції, млн грн</i>	-	59,5	8,0	8,1	3,0

За результатами внутрішніх аудитів з 2014 р. по травень 2018 р. до відповідальності притягнуто 8718 осіб. Матеріали щодо втрат на суму 1536,7 млн. грн передано до правоохоронних органів.

Загальний економічний ефект від діяльності Служби внутрішнього аудиту з 2014 року по травень 2018 року становить майже 18,5 млрд. грн. і складається з обсягів додаткових надходжень, попереджених зайвих витрат, усунутих порушень (втрат, збитків та інших) і ризиків.

Впровадженням рекомендацій, наданих за результатами операційних аудитів ризикових операцій (такі аудити здійснюються перед прийняттям управлінських рішень), з 2014 р. по травень 2018 р. забезпечено додаткові надходження та попереджено зайві витрати на суму понад 2523,1 млн. гривень.

У 2018 р. Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, у межах відповідальності, реалізує виконання Стратегічного оборонного бюлетеню України, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 474-р “Деякі питання реформування державного управління України” [10], Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р “Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки” [11] щодо подальшого розвитку спроможностей внутрішнього аудиту, гармонізації з міжнародновизнаними стандартами та методологіями, а також найкращою практикою країн-учасниць Північно-Атлантичного договору та Європейського Союзу щодо належного адміністрування.

Станом на сьогодні, основні напрями діяльності сил внутрішнього аудиту направлені на: впровадження рекомендацій міжнародних експертів щодо удосконалення внутрішнього аудиту, наданих за результатами незалежної зовнішньої оцінки;

розвиток компетентностей внутрішніх аудиторів;

чітке розмежування внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю та функцій, пов’язаних з прийняттям управлінських рішень.

На додаток, підкреслимо, що становлення і розвиток в Міністерстві оборони внутрішнього аудиту, запровадженого в державному секторі України у 2012 р., відбувається за активної підтримки країн — членів НАТО та Європейського Союзу, в першу чергу — Великобританії (Міністерства оборони Великобританії, Британського офісу міжнародної неурядової організації Transparency International (Transparency International UK) [12] та її Програми у сфері оборони і безпеки (Defense and Security Programme), а також Програми НАТО з розбудови доброчесності (Building Integrity), Офісу зв’язку НАТО в Україні, Міністерства оборони Норвегії та Центру зі зниження корупції в оборонному секторі (Center for Integrity in the Defense Sector).

Обсяг видатків на потреби оборони збільшився більше ніж в 4 рази, при цьому диверсифіковано джерела фінансування видатків (загальний, спеціальний та резервний фонди Державного бюджету України, благодійна допомога фізичних і юридичних осіб у грошовій та натуральній формі). Суттєво збільшилася як кількість військових частин, так і чисельність особового складу військових частин, які беруть та брали участь у проведенні Операції об’єднаних сил та АТО, а також кількість військових частин, зарахованих на фінансове та інші види забезпечення до основних (забезпечуючих) військових частин.

Крім того, впродовж звітного періоду здійснювалися організаційні заходи щодо реформування, переформування та розформування військових частин.

В той же час чисельність Служби внутрішнього аудиту скорочено на 6,2 %, в тому числі Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України скорочено – на 34 %.

Так, станом на сьогодні, за розрахунками Департаменту внутрішнього аудиту, штатна чисельність підрозділів внутрішнього аудиту забезпечує виконання позапланових доручень Міністра оборони України та проведення повних (комплексних) аудитів підконтрольних суб’єктів один раз на 10 років, або проведення аудитів окремих питань їх діяльності один раз на 35 років.

Також, необхідно звернути увагу на виконання додаткових, не притаманних завдань підрозділам внутрішнього аудиту.

В процесі дослідження визначено, що очікування вищого керівництва від внутрішнього аудиту виходять за рамки суто аудиторської діяльності.

Надмірні обсяги незапланованих завдань створюють небезпеку відволікання співробітників внутрішнього аудиту від більш серйозних ризиків, стратегічних внутрішніх аудитів.

Керівництво вищої ланки не повною мірою розуміють справжню цінність ефективного внутрішнього аудиту. Занадто багато хто з них до цього часу вважають головною функцією внутрішнього аудиту забезпечення виконання зобов'язань або операційний контроль. Відповідальність за реалізацію і оперативне управління, а також систему внутрішнього контролю несе керівництво, а не внутрішній аудит.

Зазначене підтверджується, що у 2015 р. проведено 614 контрольних заходів, з яких аудитів – 412 (у т. ч. 129 або 31 % – позапланові) та 202 – інші контрольні заходи (участь у перевірках, службових розслідуваннях, роботі комісій, груп тощо). 129 позапланових аудитів та 202 інших контрольних заходів (100 %) проведено у позаплановому порядку за наказами та рішеннями Міністра оборони України, зверненнями правоохоронних органів та громадян (всього питома вага позапланових аудитів та інших контрольних заходів становить 54 %).

За 2016 р. проведено 492 контрольних заходів, з яких аудитів – 326 (у т. ч. 118 або 36,2 % – позапланові) та 166 – інші контрольні заходи (участь у перевірках, службових розслідуваннях, роботі комісій, груп тощо). 118 позапланових аудитів та 166 інших контрольних заходів проведено у позаплановому порядку за наказами та рішеннями Міністра оборони України, зверненнями правоохоронних органів та громадян (всього питома вага позапланових аудитів та інших контрольних заходів становить 57 %).

У 2017 р. на проведення 279 позапланових аудитів та інших контрольних заходів (49,56 % загальної кількості аудитів та інших контрольних заходів – 563) витрачено 3878 людино-днів або 17,21 % загального робочого часу, витраченого на проведення аудитів та інших контрольних заходів (Табл. 2).

Таблиця 2. Аналіз проведення кількості позапланових аудитів та інших контрольних заходів.

Рік	Кількість аудитів позапланових та інших контрольних заходів	Відсоток від загальної кількості проведених аудитів	Відсоток від загальної витрати людино-годин
2015	331 (4598)	53,90 % (614)	24,56 %
2016	284 (3944)	57,00 % (492)	28,12 %
2017	279 (3878)	49,56 % (563)	17,21 %

Проаналізувавши зазначену таблицю можна стверджувати, що кожного року позапланові аудити та інші контрольні заходи складають більше 50 % відсоток від загальної кількості проведених аудитів.

Так, відповідно до законодавства Департамент аудиту та територіальні управління у разі потреби виконують функції, не пов'язані із здійсненням внутрішнього аудиту, зокрема:

участь у службових розслідуваннях (підстави: статті 47, 84 – 87 Дисциплінарного статуту Збройних Сил України [13], затвердженого Законом України від 24.03.1999 (зі змінами), пункт 3 Порядку проведення службового розслідування стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.06.2000 № 950 (зі змінами) [14], та Порядку проведення службового розслідування у Збройних Силах України, затвердженого наказом Міністра

оборони України від 21.11.2017 № 608 [15];

участь у перевірках за ініціативою правоохоронних органів (підстава: пункт 2 частини другої статті 25 Закону України “Про Службу безпеки України” [16]);

перевірки за зверненнями громадян (підстава: Закон України “Про звернення громадян” [17]);

участь у перевірках робочими групами центральних органів виконавчої влади (підстава: Порядок проведення перевірки робочими групами центральних органів виконавчої влади, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 30.06.2006 № 886 (зі змінами) [18];

участь у контрольних заходах Державної аудиторської служби України (підстава: підпункт 1 пункту 6 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [19]).

Крім того, залишається неврегульованим питання взаємодії підрозділів внутрішнього аудиту з правоохоронними органами.

У поточному році органами військової прокуратури, незважаючи на відсутність у них таких повноважень, неодноразово виносилися (і продовжують виноситися) постанови про проведення позапланових внутрішніх аудитів та інших контрольних заходів. У минулих роках мали місце факти “перебирання” на себе органами військової прокуратури повноважень Державної фінансової інспекції України та керівників підрозділів внутрішнього аудиту в частині здійснення оцінки якості проведених внутрішніх аудитів. Продовжуються факти надсилання органами прокуратури запитів щодо інформації, надання якої Порядком № 1001 та Стандартами внутрішнього аудиту [20] органам прокуратури не передбачено. Зазначене потребує врегулювання на загальнодержавному рівні.

Разом з тим, для впорядкування функціонування внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України Кабінетом Міністрів України було видано постанову від 12 грудня 2018 р. “Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001”.

Зазначеною постановою затверджується Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та вноситься ряд змістовних змін стосовно функціонування та здійснення внутрішнього аудиту.

Постанова остаточно розмежує внутрішній контроль та внутрішній аудит, відповідно до чого, внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування системи внутрішнього контролю в установі, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації внутрішнього контролю, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансовими та іншими ресурсами.

Завдання по організації та впровадженні внутрішнього контролю у суб'єкті внутрішнього контролю покладається безпосередньо його керівника, який забезпечує належне функціонування та зв'язок усіх елементів внутрішнього контролю.

Необхідно додати, що належна організація внутрішнього контролю досягається шляхом виконання трьох складових:

по-перше, розробка відповідних організаційних документів з питань внутрішнього контролю з урахуванням вимог діючого законодавства у серії внутрішнього контролю;

по-друге, запровадження чітких систем планування діяльності та контролю за їх виконанням, оцінка досягнених результатів, корегування, у разі необхідності, планів діяльності;

по-третє, виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів, інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання

покладених на них завдань і функцій, вжиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією.

Відповідно до Постанови, внутрішніми документами суб'єкту внутрішнього контролю повинні бути врегульовані такі питання щодо:

- внутрішнього середовища;
- управління ризиками;
- здійснення заходів контролю;
- здійснення інформаційного та комунікаційного обміну;
- здійснення моніторингу.

Слід додати, про щорічне (до 01 лютого) подання звіту до Мінфіну про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю за відповідною формою.

Позитивні зміни у законодавстві, безумовно, у подальшому будуть мати позитивний вплив на стан та функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в оборонному відомстві.

Але, станом на сьогодні, виконання неpritаманних завдань службою внутрішнього аудиту та її скорочення у комплексі з нерозумінням значення дієвості внутрішнього контролю певними керівниками призводить до акумулювання показників фінансових порушень у суб'єктах внутрішнього контролю.

Таким чином, можна зробити обґрунтований висновок, що належним чином налагоджена система внутрішнього контролю, дієвість його функціонування та усвідомлення його результативності керівниками усіх рівнів неодмінно вплине на результативні показники проведених аудитів підрозділами внутрішнього аудиту.

Командир (командувач), керівник (начальник) суб'єкту внутрішнього контролю, який свідомо не припускає можливості формального виконання розпоряджень (наказів) керівного складу Міністерства оборони України та Збройних Сил України щодо організації внутрішнього контролю та управління ризиками неодмінно відчує послідуєчий результат.

Від правильно призначеного менеджера внутрішнього контролю залежить якість практичного впровадження та організації внутрішнього контролю у військовій частині, установі, організації його ефективність. Ретельне опрацювання Опису внутрішнього середовища суб'єкту внутрішнього середовища буде вихідною точкою для ідентифікації ризиків, які можуть негативно позначитись на досягненні визначених спроможностей відповідно до завдань вищого керівництва оборонного відомства та держави.

Ретельно та якісно підібрані члени робочої групи з оцінки ризиків, які за своїми морально-діловими якостями та рівнем компетентності будуть спроможні до ґрунтовного аналізу процесів суб'єкту внутрішнього контролю, неодмінно зможуть визначити невідповідності та слабкі місця у кожному з процесів та завчасно ідентифікувати можливі загрози з послідуєчим їх аналізом та визначенням горизонтів.

Наслідком зазначеного є розроблення ефективного Плану управління ризиками та вироблення дієвих управлінських рішень направлених на превентивну боротьбу із загрозами.

5. Висновки й перспективи подальших досліджень

Таким чином, в умовах обмежених сил та можливостей підрозділів внутрішнього аудиту, ефективна організація внутрішнього контролю заснованого на превентивній протидії загрозам у військових частинах, установах та організаціях оборонного відомства буде сприяти дієвому попередженню та профілактиці порушень будь-якого типу та напряму.

Слід додати, що не завжди учасники внутрішнього контролю та управління ризиками є носіями практичних навичок притаманних фахівцям аудиторських підрозділів.

Визначені посадові особи за організацію внутрішнього контролю у суб'єктах внутрішнього контролю не мають відповідної компетентності та практичного досвіду у реагуванні на ознаки майбутніх загроз та розумінні навколишніх процесів, що викликають порушення у функціонуванні процесів на відміну від аудиторів.

З огляду на викладене, існує нагальна потреба у практичному розробленні певних рекомендацій по розумінню невідповідностей учасниками внутрішнього контролю у процесах, які можуть бути передумовами виникнення порушень.

Це може бути розробка певних інструментів для покращення розуміння учасникам внутрішнього контролю та управління ризиками передумов виникнення порушень для превентивного реагування на них.

Тобто, розробка системи індикаторів внутрішнього контролю для допомоги учасникам внутрішнього контролю у попередженні фінансових порушень під час функціонування суб'єкту внутрішнього контролю (розуміння процесів що призводять, та є передумовами виникнення загроз).

Author details (in Russian)

ОБОСНОВАНИЕ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ РАЗРАБОТКИ ИНДИКАТОРОВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В МИНИСТЕРСТВЕ ОБОРОНЫ УКРАИНЫ И ВООРУЖЕННЫХ СИЛАХ УКРАИНЫ

Анатолий Лойшин *, Александр Шпыталь **, Иван Ткач ***

** Национальный университет обороны Украины имени Ивана Черняховского,
пр-кт Воздухофлотский, 28, г. Киев, 03049, Украина,
e-mail: loishyn@bigmir.net
адъюнкт кафедры экономики и финансового обеспечения*

*** Департамент внутреннего аудита Министерства обороны Украины,
проспект Воздухофлотский, 6, м. Киев, 03168, Украина,
e-mail: shpital777@ukr.net
Заместитель начальника отдела аудита в сфере финансового обеспечения
Департамента внутреннего аудита Министерства обороны Украины*

**** Национальный университет обороны Украины имени Ивана Черняховского,
пр-кт Воздухофлотский, 28, г. Киев, 03049, Украина,
e-mail: tkachivan9@gmail.com
д.э.н. доцен
начальник кафедры экономики и финансового обеспечения*

Аннотация: *Статья может вызвать интерес у представителей аудиторской службы, участников внутреннего контроля и руководителей всех уровней в системе Министерства обороны Украины и Вооруженных Сил Украины. В процессе исследования проводится частичный анализ руководящих документов, регламентирующих вопросы организации и функционирования систем внутреннего аудита и внутреннего контроля в оборонном ведомстве. Определена взаимосвязь указанных систем. Установлено, что внутренний аудит является элементом отечественной системы государственного внутреннего финансового контроля, рассматривается как трехуровневая модель.*

Проведенный в статье анализ показывает, что аудит не участвует в принятии управленческих решений по управлению финансовыми, материальными и другими ресурсами и не несет ответственности за внутренний контроль, а осуществляет оценку эффективности функционирования систем внутреннего контроля, введенных руководителями организаций. В статье подчеркивается важность применения в оборонном ведомстве модели "Трех линий обороны". Независимая функция внутреннего аудита с помощью риск-ориентированного подхода к ее выполнению должно обеспечить достаточную уверенность (гарантии) для высшего руководства. В процессе исследования проведено не только анализ нормативно-правовых актов, регламентирующих его деятельность, но и анализ результативных показателей деятельности подразделений внутреннего аудита. Приходится высокая эффективность и результативность деятельности подразделений внутреннего аудита. В статье проанализированы подходы к организации и функционированию внутреннего контроля в оборонном ведомстве. Определены основные элементы внутреннего контроля и его участников. Установлено отсутствие у участников внутреннего контроля соответствующих компетенций, способности к пониманию процессов, которые могут привести к нарушению функционирования системы субъекта внутреннего контроля которыми обладают представители аудиторской службы. Обоснована необходимость в разработке определенных рекомендаций участникам внутреннего контроля в виде разработки определенной системы индикаторов, которые могут сигнализировать и предупреждать о сбое в функционировании системы по управлению финансовыми, материальными и другими ресурсами.

Ключевые слова: *индикатор внутреннего контроля, внутренний аудит, управление рисками.*

Author details (in English)

JUSTIFICATION OF THE VALIDITY OF DEVELOPMENT INTERNAL CONTROL'S INDICATORS OF IN THE MINISTRY OF DEFENSE OF UKRAINE AND THE ARMED FORCES OF UKRAINE

Anatolii Loishyn *, Oleksandr Shpytal **, Ivan Tkach ***

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

*** Department of Internal Audit of the Ministry of Defense of Ukraine,
Povitroflotsky avenue, 6, Kyiv, 03168, Ukraine,
e-mail: shpital777@ukr.net
Deputy Head of the Audit Department in the field of financial support of the Internal Audit
Department of the Ministry of Defense of Ukraine*

**** The National Defense University of Ukraine named after Ivan Cherniakhovskyi,
28, Vozduhoflotsky av., Kyiv, 03049, Ukraine,
e-mail: tkachivan9@gmail.com
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor
Chief of the Department of Economics and Financial Support*

Abstract: *The article may be of interest to representatives of the audit service, members of internal control and managers of all levels within the system of the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine. In the course of the study, a partial analysis of the governing documents regulating the organization and functioning of internal audit and internal control systems in the defense department is conducted. The relationship between these systems is determined. It has been established that internal audit is an element of the domestic system of state internal financial control, which is considered as a three-level model. The analysis carried out in the article proves that the audit does not participate in making managerial decisions regarding the management of financial, material and other resources, and is not responsible for internal control, but carries out an assessment of the effectiveness of the functioning of internal control systems introduced by the heads of organizations. The article emphasizes the importance of using the "Three Line of Defense" model in the Defense Department. An independent function of internal audit through a risk-oriented approach to its implementation should provide sufficient assurance (guarantee) for senior management. In the course of the research, not only the analysis of regulatory acts regulating its activities, but also the analysis of the performance indicators of the internal audit units. The high efficiency and effectiveness of the internal audit units is high. The article analyzes the approaches to the organization and functioning of internal control in the defense department. The main elements of internal control and its participants are determined. The absence of internal control of the relevant competencies, the ability to understand the processes that could lead to a violation of the functioning of the system of the entity of internal control that the representatives of the audit service have. A decision has been made regarding the development of certain recommendations to participants in internal control in the form of the development of a certain system of indicators that can signal and prevent the failure of the functioning of the system for the management of financial, material and other resources.*

Keywords: *internal control indicator, internal audit, risk management.*

Використана література

1. Тимчасовий порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України: Міністерство оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (дата звернення 15.12.2018).
2. Стандарти внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України: Міністерство оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (дата звернення 15.12.2018).
3. Бюджетний кодекс України. Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 06.09.2018).
4. Деякі питання 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: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>. (дата звернення 15.12.2018).
5. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. (дата звернення 15.12.2018).
6. Про затвердження Положення про Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України: наказ Міністра оборони України від 24.05.2016 № 275. URL: http://www.mil.gov.ua/content/other/MOU2016_275.pdf. (дата звернення 25.12.2018).

7. Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html>. (дата звернення 15.12.2018).
8. Внутрішній аудит. Результати діяльності: Міністерство оборони України [Веб-сайт]. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/>. (дата звернення 15.12.2018).
9. Біла книга-2017. Збройні Сили України: Щорічник Міністерства оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/content/files/whitebook/WB-2017.pdf>. (дата звернення 25.12.2018).
10. Деякі питання реформування державного управління України: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 474-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-p>. (дата звернення 15.12.2018).
11. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>. (дата звернення 26.12.2018).
12. Transparency International: [Веб-сайт]. URL: <https://www.transparency.org/whoweare/organization>. (дата звернення 15.12.2018).
13. Про Дисциплінарний статут Збройних Сил України: Закон України від 24.03.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/551-14/print>. (дата звернення 26.12.2018).
14. Про затвердження Порядку проведення службового розслідування стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та осіб, які для цілей Закону України “Про запобігання корупції” прирівнюються до осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування: Постанова Кабінету Міністрів України від 13.06.2000 № 950. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2000-p>. (дата звернення 26.12.2018).
15. Про затвердження Порядку проведення службового розслідування у Збройних Силах України: наказ Міністра оборони України від 21.11.2017 р. № 608. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1503-17>. (дата звернення 26.12.2018).
16. Про Службу безпеки України: Закон України від 02.08.2018 р. № 2229-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-12>. (дата звернення 26.12.2018).
17. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/393/96-vr>. (дата звернення 26.12.2018).
18. Про затвердження Порядку проведення перевірки робочими групами центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.06.2006 № 886. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/886-2006-p> (дата звернення 26.12.2018).
19. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>. (дата звернення 26.12.2018).
20. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. (дата звернення 26.12.2018).

References

1. Tymchasovyyu poriyadok orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu ta upravlinnya ryzykamy u Ministerstvi obrony Ukrayiny i Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [Temporary organization of internal control and risk management in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine]: Ministerstvo obrony Ukrayiny. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (data zvernennya 15.12.2018).
2. Standarty vnutrishn'oho kontrolyu v Ministerstvi obrony Ukrayiny ta Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [Standards of Internal Control in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed

Forces of Ukraine]: Ministerstvo oborony Ukrainy. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (data zvernennya 15.12.2018).

3. Byudzhetnyy kodeks Ukrainy [The Budget Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. № № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (data zvernennya 06.09.2018).

4. Deyaki pytannya utvorennya strukturnykh pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu ta provedennya takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentral'nykh orhanakh vykonavchoyi vlady, yikh terytorial'nykh orhanakh ta byudzhetnykh ustanovakh, yaki nalezhat' do sfery upravlinnya ministerstv, inshykh tsentral'nykh orhaniv vykonavchoyi vlady [Some issues of the formation of internal audit units and conducting such an audit in the ministries, other central executive bodies, their territorial bodies and budget institutions that are part of the management of ministries and other central executive bodies]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.09.2011 №1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>. (data zvernennya 15.12.2018).

5. Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn'oho audytu [On Approval of Internal Audit Standards]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. (data zvernennya 15.12.2018).

6. Pro zatverdzhennya Polozhennya pro Departament vnutrishn'oho audytu Ministerstva oborony Ukrainy [On Approval of the Regulation on the Department of Internal Audit of the Ministry of Defense of Ukraine]: nakaz Ministra oborony Ukrainy vid 24.05.2016 № 275. URL: http://www.mil.gov.ua/content/other/MOU2016_275.pdf. (data zvernennya 25.12.2018).

7. Pro zatverdzhennya Tymchasovoyi nastanovy z provedennya audytu upravlinnya ryzykamy [On approval of the Provisional Guideline on the Audit of Risk Management]: nakaz Departamentu vnutrishn'oho audytu Ministerstva oborony Ukrainy vid 06.10.2017 № 33. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html>. (data zvernennya 15.12.2018).

8. Vnutrishniy audyt. Rezul'taty diyal'nosti [Internal audit. Results of activity]: Ministerstvo oborony Ukrainy [Veb-sayt]. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/>. (data zvernennya 15.12.2018).

9. Bila knyha-2017. Zbroyni Syly Ukrainy [White Paper-2017. Armed Forces of Ukraine]: Shchorichnyk Ministerstva oborony Ukrainy. URL: <http://www.mil.gov.ua/content/files/whitebook/WB-2017.pdf>. (data zvernennya 25.12.2018).

10. Deyaki pytannya reformuvannya derzhavnoho upravlinnya Ukrainy [Some issues of the reform of the state administration of Ukraine]: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24.06.2016 № 474-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-r>. (data zvernennya 15.12.2018).

11. Pro skhvalennya Stratehiyi reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy na 2017—2020 roky [On Approving the Strategy for Reforming the Public Finances Management System for 2017-2020]: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 08.02.2017 № 142-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-r>. (data zvernennya 26.12.2018).

12. Transparency International: [Veb-sayt]. URL: <https://www.transparency.org/whoweare/organisation>. (data zvernennya 15.12.2018).

13. Pro Dystsyplinarnyy statut Zbroynykh Syl Ukrainy [About the Disciplinary Statute of the Armed Forces of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 24.03.1999 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/551-14/print>. (data zvernennya 26.12.2018).

14. Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya sluzhbovoho rozsliduvannya stosovno osib, upovnovazhenykh na vykonannya funktsiy derzhavy abo mistsevoho samovryaduvannya, ta osib, yaki dlya tsiley Zakonu Ukrainy "Pro zapobihannya koruptsiyi" pryivnyuyut'sya do osib, upovnovazhenykh na vykonannya funktsiy derzhavy abo mistsevoho samovryaduvannya [On Approval of the Procedure for conducting an official investigation in respect of persons authorized to perform functions of the state or local self-government and those who, for the purposes of the

Law of Ukraine "On Prevention of Corruption", are equated with persons authorized to perform functions of the state or local self-government]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 13.06.2000 № 950. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2000-p>. (data zvernennya 26.12.2018).

15. Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya sluzhbovoho rozsliduvannya u Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [On Approval of the Procedure for conducting an official investigation in the Armed Forces of Ukraine]: nakaz Ministra oborony Ukrayiny vid 21.11.2017 r. № 608. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1503-17>. (data zvernennya 26.12.2018).

16. Pro Sluzhbu bezpeky Ukrayiny [About the Security Service of Ukraine]: Zakon Ukrayiny vid 02.08.2018 r. № 2229-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-12>. (data zvernennya 26.12.2018).

17. Pro zvernennya hromadyan [On Citizens' Appeal]: Zakon Ukrayiny vid 02.10.1996 r. № 393/96-VR. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/393/96-vr>. (data zvernennya 26.12.2018).

18. Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya perevirky robochymy hrupamy tsentral'nykh orhaniv vykonavchoyi vlady [On approval of the Procedure for conducting inspections by working groups of central executive authorities]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 30.06.2006 № 886. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/886-2006-p> (data zvernennya 26.12.2018).

19. Pro zatverdzhennya Polozhennya pro Derzhavnu audytors'ku sluzhbu Ukrayiny [On Approval of the Regulation on the State Audit Office of Ukraine]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 03.02.2016 r. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>. (data zvernennya 26.12.2018).

20. Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn'oho audytu [On approval of the Internal Audit Standards]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 04.10.2011 № 1247. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. (data zvernennya 26.12.2018).