

Бариніна М. В.

заслужений економіст України, директор Департаменту внутрішнього аудиту
Міністерства оборони України, сертифікований аудитор України, сертифікований
професійний внутрішній аудитор державного сектору економіки України,
Київ, Україна, maryna.barynina@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8820-3173>

Кириченко С. В.

заступник директора – начальник відділу Департаменту внутрішнього аудиту
Міністерства оборони України, Київ, Україна, srgkirichenko@meta.ua

ЗАПРОВАДЖЕННЯ І РОЗВИТОК ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У СФЕРІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ТА ЄВРОАТЛАНТИЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Анотація. У статті проаналізовано вимоги та критерії для набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору (НАТО) в частині, що стосується внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема у сфері оборони. За результатами аналізу середньострокових цілей, пріоритетних завдань і заходів річних національних програм співробітництва України та НАТО, Стратегічного оборонного бюлетеня, Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, а також міжнародного законодавства в галузі внутрішнього аудиту, оціночних звітів експертів окреслено етапи запровадження, розвитку й удосконалення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. Визначено типові заходи, спрямовані на запровадження та розвиток внутрішнього аудиту у сфері оборони. Виявлено його недоліки й проблеми та розроблено рекомендації щодо приведення у відповідність із міжнародними стандартами.

Ключові слова: внутрішній аудит у сфері оборони, членство в ЄС та в НАТО, відповідність внутрішнього аудиту міжнародним стандартам і найкращим практикам, оцінка внутрішнього аудиту в державному секторі.

Табл. 3. Літ. 37.

Maryna Barynina

Honored economist of Ukraine, The Ministry of Defence of Ukraine,
Kyiv, Ukraine, maryna.barynina@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8820-3173>

Serhii Kyrychenko

The Ministry of Defence of Ukraine, Kyiv, Ukraine, srgkirichenko@meta.ua

INTRODUCTION AND DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT IN THE DEFENCE SPHERE OF UKRAINE IN THE CONTEXT OF EUROPEAN AND EURO-ATLANTIC INTEGRATION

Abstract. The country's strategic course for Ukraine's full membership in the European Union and in the North Atlantic Treaty Organization was enshrined in the Constitution of Ukraine in February 2019. The purpose of the defence reform in Ukraine is to acquire and maintain the necessary level of military readiness and ability to perform state defence (defence capabilities), effective response to emerging military threats and military-political challenges to national security, to increase the level of interoperability of the Armed Forces of Ukraine and other military units with NATO and EU armed forces to perform joint missions in international

© Бариніна М. В., Кириченко С. В., 2020

peacekeeping and security operations. Therefore, the issue of compliance of the internal audit in the defence with international norms and rules is of particular importance. Despite a large number of studies conducted by domestic and foreign scientists on internal audit in the public sector, the issue of implementation and development of internal audit in the defence has not been solved. The purpose of the article is to study the current state of development of internal audit in the defence sphere of Ukraine and its compliance with the criteria and requirements for joining the EU and NATO. The article analyzes the requirements and criteria for Ukraine to become a full membership of the EU and NATO in the area of internal audit in the public sector, including in the defence sphere. The stages of implementation, development and improvement (maturity levels) of internal audit in the Ministry of Defence of Ukraine, based on the analysis of medium-term objectives, priorities and actions of the annual NATO-Ukraine National Cooperation Programs, the Strategic Defence Bulletin, Association Agreements between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, , international legislation in the area of internal audit, as well as evaluation reports of international experts have been determined. Standard measures for the implementation and development of internal audit in the defence sphere have been identified. Deficiencies and problems in the activity of internal audit in the defence sphere have been identified, and recommendations to achieve full compliance with international standards have been made.

Key words: internal audit in the defence sphere, membership in the EU and NATO, compliance of internal audit with international standards and best practices, assessment of internal audit in the public sector.

JEL classification: H83.

Барынина М. В.

заслуженный экономист Украины, директор Департамента внутреннего аудита Министерства обороны Украины, сертифицированный аудитор Украины, сертифицированный профессиональный внутренний аудитор государственного сектора экономики Украины, Киев, Украина

Кириченко С. В.

заместитель директора – начальник отдела Департамента внутреннего аудита Министерства обороны Украины, Киев, Украина

ВНЕДРЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СФЕРЕ ОБОРОНЫ УКРАИНЫ В КОНТЕКСТЕ ЕВРОПЕЙСКОЙ И ЕВРОАТЛАНТИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ

Аннотация. В статье проанализированы требования и критерии для обращения Украиной полноправного членства в Европейском Союзе и в Организации Североатлантического договора (НАТО) в части, касающейся внутреннего аудита в государственном секторе, в частности в сфере обороны. По результатам анализа среднесрочных целей, приоритетных задач и мероприятий годовых национальных программ сотрудничества Украины и НАТО, Стратегического оборонного бюллетеня, Соглашения об ассоциации между Украиной, с одной стороны, и Европейским Союзом, Европейским сообществом по атомной энергии и их государствами-членами, с другой стороны, а также международного законодательства в области внутреннего аудита, оценочных отчетов экспертов обозначены этапы внедрения, развития и совершенствования внутреннего аудита в Министерстве обороны Украины. Определены типичные меры, направленные на внедрение и развитие внутреннего аудита в сфере обороны. Выявлены его недостатки и проблемы и разработаны рекомендации по приведению в соответствие с международными стандартами.

Ключевые слова: внутренний аудит в сфере обороны, членство в ЕС и в НАТО, соответствие внутреннего аудита международным стандартам и лучшим практикам, оценка внутреннего аудита в государственном секторе.

Завдання щодо набуття Україною повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору (НАТО) вимагають стабільного й послідовного внутрішньополітичного та внутрішньоекономічного розвитку країни-кандидата, зокрема децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору, в тому числі у сфері оборони. Метою оборонної реформи в Україні є досягнення й підтримання силами оборони належного рівня бойової готовності і здатності до виконання функцій з оборони держави (оборонних спроможностей), ефективного реагування на воєнні загрози й військово-політичні виклики національній безпеці, підвищення оперативної сумісності Збройних Сил України та інших військових формувань із підрозділами збройних сил країн – членів НАТО і ЄС для виконання спільних завдань щодо підтримання миру й безпеки. Реформування потребує періодичного оцінювання прогресу внутрішнього аудиту у сфері оборони, виявлення проблем, що виникають у ході європейської та євроатлантичної інтеграції, а також розроблення рекомендацій, котрі сприятимуть досягненню окреслених цілей.

Реформування вітчизняної системи управління державними фінансами, державного внутрішнього фінансового контролю та їх складових розглядалося науковцями й фахівцями-практиками, зокрема П. П. Андреевим, Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінською, І. Б. Стефанюком, І. Ю. Чумаковою [1–4], суто в контексті європейської інтеграції та переважно на рівні держави. Хоча військово-політичним аспектам вступу України до НАТО присвячено багато досліджень, питання внутрішнього аудиту в них не порушувались. Окремі автори, такі як М. В. Бариніна, В. М. Бегма, А. В. Ігнатенко, М. В. Лисенко, А. А. Лойшин, Ю. А. Луцик, С. А. Мазка, В. І. Мірненко, І. М. Ткач, К. Є. Ульянов, О. Ю. Шпиталь, Н. Я. Юрків [5–8], розкрили певні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту у сфері оборони. Проте у вітчизняній науковій літературі запровадження й розвиток внутрішнього аудиту у сфері оборони в контексті європейської та євроатлантичної інтеграції не розкрито. Між тим такий аналіз є актуальним. З огляду на певну чутливість окресленої проблематики, пропонуване дослідження спирається лише на зовнішні й відкриті джерела інформації.

Метою статті є визначення етапів і оцінка сучасного стану розвитку (рівня зрілості) внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України та його відповідності вимогам і критеріям щодо вступу до ЄС та НАТО, міжнародним стандартам і найкращим практикам у сфері внутрішнього аудиту за результатами аналізу виключно зовнішніх та відкритих джерел інформації.

Стратегічний курс нашої держави на набуття повноправного членства в Європейському Союзі та Організації Північноатлантичного договору закріплено в Конституції України змінами, внесеними в лютому 2019 р. [9]. Основним Законом України визначено повноваження Верховної Ради, Президента й Уряду України в частині, що стосується набуття нею повноправного членства в ЄС і НАТО.

Оскільки розділ II “Оборона / військові питання” Плану дій щодо членства в НАТО (далі – ПДЧ) безпосередньо стосується Міністерства оборони України (далі – Міноборони) та Збройних Сил України (далі – Збройні Сили, ЗСУ),

питання відповідності й ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у сфері оборони набувають особливого значення. ПДЧ не містить прямих вимог і критеріїв внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у сфері оборони і безпеки, однак у розділі III “Ресурсні питання” вказано, що країни-претенденти можуть розраховувати на поради стосовно розвитку їхніх національних структур, процедур та механізмів для розв’язання проблем і забезпечення умов для якомога ефективнішого використання видатків на оборону, а також на допомогу з питань підготовки персоналу, необхідного для комплектування цих структур.

Реалізація заходів, спрямованих на повне досягнення критеріїв членства в Організації Північноатлантичного договору, відбувається в межах виконання нашою державою річних національних програм співробітництва Україна – НАТО (*далі* – РНП), котрі затверджуються указами Президента України, й згідно з розробленими на їх виконання планами дій. Із метою виявлення тенденцій і етапів розвитку внутрішнього аудиту у сфері оборони, націленого на досягнення відповідності найкращим міжнародним практикам, авторами проаналізовано РНП за період 2011–2019 рр.¹, якими визначалися середньострокові цілі й пріоритетні завдання (табл. 1).

Аналіз показав, що положення, котрі стосуються внутрішнього аудиту у сфері оборони, вперше з часу прийняття Україною подібних нормативно-правових актів включено у РНП-2011 [10]. У цьому документі однією із середньострокових цілей визначено запровадження ефективного внутрішнього аудиту в Міноборони та Збройних Силах, а пріоритетним завданням на поточний рік – початок підготовки фахівців із питань проведення внутрішнього аудиту в Міноборони і ЗСУ. Так, у 2011 р. планувалося провести стартову підготовку 10 фахівців Міноборони та ЗСУ для здійснення такого аудиту за міжнародними стандартами [11]. Принагідно варто зауважити, що Міноборони розпочало підготовку внутрішніх аудиторів за міжнародними стандартами ще до прийняття Кабінетом Міністрів України відповідної постанови [12], виступивши ініціатором реформи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у сфері безпеки й оборони держави.

У РНП-2012 середньострокова ціль залишилася незмінною [13], а пріоритетним завданням, згідно з планом заходів із її виконання, визначено продовження підготовки внутрішніх аудиторів [14].

РНП-2013 констатує запровадження в Міноборони у 2012 р. нового виду діяльності – внутрішнього аудиту та актуалізує середньострокову ціль (продовжити розвиток внутрішнього аудиту в Міноборони) [15]. Основні заходи з її досягнення передбачають навчання внутрішніх аудиторів за міжнародними й національними стандартами (*далі* – навчання внутрішніх аудиторів), проведення в Україні міжнародних семінарів із внутрішнього аудиту у сфері оборони (*далі* – міжнародні семінари), а також здійснення внутрішнього аудиту використання державних коштів і майна військовими частинами,

¹ РНП на 2014 рік не затверджено, ймовірно, у зв’язку з початком збройної агресії на Сході України (*див.*: Державні програми та плани співробітництва / М-во закордонних справ України. URL: <https://ukraine-nato.mfa.gov.ua/dokumenty/derzhavni-programi-ta-plani-spivrobitnictva>).

Середньострокові цілі та пріоритетні завдання в частині, що стосується внутрішнього аудиту у сфері оборони, визначені річними національними програмами співробітництва Україна – НАТО за період 2011–2019 рр.

Рік	Середньострокові цілі	Пріоритетні завдання на поточний рік
2011	Запровадження системи ефективного внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ	Початок підготовки фахівців із питань проведення внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ
2012	Запровадження системи ефективного внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ	Продовження підготовки фахівців із питань проведення внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ
2013	Продовження розвитку внутрішнього аудиту в Міноборони	Не визначено
2015	Забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ	Збільшення ролі внутрішнього аудиту в запобіганні незаконному, неефективному й нерезультативному використанню бюджетних коштів і майна
2016	Удосконалення системи внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ	Продовження підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ за міжнародними й національними стандартами внутрішнього аудиту
2017	Удосконалення системи внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації	Продовження роботи щодо відмежування внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю, який базується на відповідальності й підзвітності керівників та управлінні ризиками. Продовження підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ за міжнародними й національними стандартами внутрішнього аудиту
2018	Підвищення спроможностей системи внутрішнього аудиту в секторі безпеки та оборони України	Продовження підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ за міжнародними й національними стандартами внутрішнього аудиту. Запровадження ризик-орієнтованих підходів до проведення аудитів
2019	Зменшення корупційних ризиків у діяльності сил оборони	Підготовка внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ відповідно до міжнародних і національних стандартів внутрішнього аудиту

Складено авторами.

установами, організаціями, підприємствами та їх об'єднаннями. Виконання останнього завдання у 2013 р. уперше покладено не лише на Міноборони, а й на Міністерство внутрішніх справ, Службу безпеки, Службу зовнішньої розвідки, Адміністрацію Державної прикордонної служби України та інші центральні органи виконавчої влади.

Згідно з РНП-2015, Служба внутрішнього аудиту ЗСУ проводить незалежну й об'єктивну оцінку та надає рекомендації щодо вдосконалення сис-

теми внутрішнього контролю [16]. Документ містить основне завдання зазначеної служби, яке відповідає національним Стандартам внутрішнього аудиту [17], а також висновки про необхідність його розвитку у сфері оборони й посилення його ролі в запобіганні незаконному, неефективному та нерезультативному використанню бюджетних коштів і майна. До двох традиційних заходів (навчання внутрішніх аудиторів і організація міжнародних семінарів) додано нові: розроблення програми ознайомчого курсу для керівництва Збройних Сил та керівників органів військового управління з питань організації й здійснення внутрішнього аудиту, а також проведення за участю фахівців та із залученням фінансової допомоги держав – членів НАТО таких курсів у Національному університеті оборони України імені Івана Черняхівського. Отже, починаючи з 2015 р. внутрішній аудит оборонного відомства може не лише виконувати аудиторські завдання щодо додання впевненості, а й надавати деякі пов'язані із внутрішнім аудитом послуги [18].

У РНП-2016 контролю використання ресурсів, виділених на потреби оборони, відводиться особливе місце [19]. Наголошено, що Службою внутрішнього аудиту ЗСУ вживаються системні заходи, спрямовані на забезпечення цільового, законного, ефективного, економного, результативного й прозорого управління державними фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами. Також сформульовано нове завдання цієї служби – запровадження в Міноборони системи внутрішнього контролю й управління ризиками відповідно до європейських стандартів. Середньостроковою ціллю визначено вдосконалення внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ, а пріоритетним завданням на 2016 р. – продовження підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ за міжнародними й національними стандартами. Основні заходи порівняно з попереднім роком дещо змінилися, тепер до них віднесено навчання внутрішніх аудиторів Міноборони, ЗСУ та інших військових формувань, міжнародний семінар і ознайомчі курси з внутрішнього аудиту для керівництва ЗСУ та керівників органів військового управління за участю фахівців та із залученням фінансової допомоги держав – членів НАТО. Виконавцями цих заходів призначено Міноборони та Адміністрацію Державної прикордонної служби України.

Із метою забезпечення цільового, законного, ефективного, економного, результативного й прозорого використання державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів РНП-2017 і РНП-2018 [20; 21] передбачено подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю й управління ризиками відповідно до рекомендованого Єврокомісією посібника зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розробленого Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI) [22], і Стандартів внутрішнього контролю в Міноборони та Збройних Силах [23], затверджених Міноборони 4 липня 2016 р. Слід зазначити, що ці стандарти й методичні рекомендації з їх застосування розроблено Департаментом внутрішнього аудиту Міноборони з урахуванням найкращої міжнародної практики. Наскільки відомо авторам, Міноборони є першим і наразі єдиним державним органом України, де загальноприйняті принципи, котрі є основою для формування єдиних підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю, кодифіковано на рівні стандартів.

Середньостроковою ціллю РНП-2017 визначено вдосконалення системи внутрішнього аудиту в Міноборони і Збройних Силах, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації, а пріоритетними завданнями на 2017 р. – продовження роботи щодо відмежування внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю, котрий базується на відповідальності й підзвітності керівників та управлінні ризиками, а також підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони і ЗСУ за міжнародними й національними стандартами внутрішнього аудиту. Основними заходами в рамках РНП-2017, як і в попередні роки, передбачено проведення міжнародного семінару та навчання внутрішніх аудиторів [24].

Згідно з РНП-2018, середньостроковою ціллю є підвищення спроможностей системи внутрішнього аудиту в секторі безпеки та оборони України, а пріоритетними завданнями – не лише продовження підготовки внутрішніх аудиторів Міноборони й ЗСУ за міжнародними та національними стандартами внутрішнього аудиту, а й запровадження ризик-орієнтованих підходів до здійснення аудитів. Основні заходи з досягнення цілей передбачають навчання внутрішніх аудиторів і участь у міжнародній конференції з питань внутрішнього аудиту у сфері оборони [25].

РНП-2019 констатує, що завдяки нарощенню спроможностей внутрішнього аудиту досягнуто підвищення ефективності управління державними фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами [26]. Пріоритетним завданням, спрямованим на досягнення цілі зменшення корупційних ризиків у діяльності сил оборони, визначено підготовку внутрішніх аудиторів Міноборони та ЗСУ відповідно до міжнародних і національних стандартів внутрішнього аудиту, а заходом з його виконання – проведення у взаємодії з іноземними партнерами навчання й короткотермінових тренінгів із питань внутрішнього аудиту за міжнародними стандартами [27].

Отже, середньострокові цілі у 2011–2012 рр. стосувалися започаткування діяльності з внутрішнього аудиту в Міноборони та ЗСУ, у 2013–2015 рр. – розвитку внутрішнього аудиту, у 2016–2017 рр. – його вдосконалення в Міноборони та ЗСУ з поступовим поширенням найкращих практик на інші військові формування, у 2018 р. – підвищення спроможності системи внутрішнього аудиту в усьому секторі безпеки та оборони України, а в 2019 р. – зменшення корупційних ризиків у силах оборони.

Типовим пріоритетним завданням щороку було навчання внутрішніх аудиторів, починаючи з їх стартової підготовки. Водночас у окремі роки визначалися додаткові пріоритети, які свідчили про досягнення внутрішнім аудитом певного ступеня зрілості, наприклад посилення ролі внутрішнього аудиту (2015 р.), відмежування внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю (2017 р.) та запровадження ризик-орієнтованих підходів до здійснення внутрішніх аудитів (2018 р.).

Заходи з виконання пріоритетних завдань поділяються на чотири групи й теж вказують на набуття внутрішнім аудитом певних спроможностей (досягнення певних рівнів зрілості):

- 1) підготовка та безперервний професійний розвиток внутрішніх аудиторів – розпочалися у 2011 р. (підготовче навчання) й щорічно передбачалися

- в тому чи іншому вигляді (навчання, міжнародні семінари, короткострокові тренінги);
- 2) здійснення внутрішніх аудитів – було передбачене тільки у 2013 р. (наступного року після запровадження діяльності з внутрішнього аудиту в державному секторі України) для обмеженого кола державних органів. Невключення цього заходу до РНП у наступні роки пов'язано з тим, що в усіх органах сектору безпеки та оборони України законодавчо встановлена й фактично відбувалася діяльність із внутрішнього аудиту, тому потреба в плануванні такого заходу в рамках РНП відпала;
 - 3) надання пов'язаних із внутрішнім аудитом послуг (ознайомчі курси для керівників ЗСУ та органів військового управління з внутрішнього аудиту) – визначене у 2015–2016 рр., спочатку для Міноборони і ЗСУ, а згодом також для інших державних органів. У зв'язку з розробленням програми цього курсу та його систематичним проведенням на базі Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського потреба у включенні окреслених заходів до РНП у наступні роки відпала;
 - 4) обмін досвідом на міжнародному рівні (участь у міжнародних конференціях із внутрішнього аудиту у сфері оборони) – передбачений у 2018 р. Наступного року ці заходи планувалися й реалізовувалися відповідно до плану двостороннього співробітництва Міноборони України та Міноборони Великобританії.

Характеристику перелічених заходів із виконання пріоритетних завдань у рамках програм співробітництва Україна – НАТО наведено в табл. 2.

Критерії членства в ЄС містять вимоги як до державного внутрішнього фінансового контролю (*далі* – ДВФК) країни-кандидата загалом, так і до внутрішнього аудиту зокрема. Ці вимоги викладено в главі 32 “Фінансовий контроль” *acquis communautaire*¹ – правової системи Євросоюзу, котра включає акти законодавства ЄС (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ. Зокрема, названа глава передбачає дотримання таких трьох принципів концепції ДВФК [28]: 1) запровадженій управлінської підзвітності, серед іншого, надійних систем фінансового управління та контролю; 2) децентралізованого (мається на увазі створення підрозділів чи служб внутрішнього аудиту в міністерствах та інших державних органах. – *Авт.*) і функціонально незалежного внутрішнього аудиту; 3) централізованої гармонізації систем фінансового управління й контролю та внутрішнього аудиту.

1 вересня 2017 р. після тривалого процесу ратифікації набрала чинності в повному обсязі Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (*далі* – Угода про асоціацію) [29]. Відповідно до ст. 347 Угоди про асоціацію, Україна взяла зобов'язання щодо подальшого розвитку системи ДВФК шляхом гармонізації з міжнародно ви-

¹ *Acquis communautaire* (фр.) – спільний доробок.

**Заходи щодо виконання річних національних програм співробітництва
Україна – НАТО у частині, яка стосується внутрішнього аудиту
у сфері оборони**

Рік	Підготовка та безперервний професійний розвиток внутрішніх аудиторів			Здійснення аудитів	Надання пов'язаних із внутрішнім аудитом послуг (ознайомчі курси для керівників ЗСУ та органів військового управління з внутрішнього аудиту)		Обмін досвідом на міжнародному рівні (участь у міжнародних конференціях з внутрішнього аудиту у сфері оборони)
	Навчання за міжнародними й національними стандартами	Міжнародні семінари з внутрішнього аудиту у сфері оборони	Навчання та короткострокові тренінги за міжнародними стандартами		Розробка програми курсу	Проведення курсів	
2011	+						
2012	+						
2013	+	+		+			
2015	+	+			+	+	
2016	+	+				+	
2017	+	+					
2018	+						+
2019			+				

Складено авторами.

знаними стандартами (Інституту внутрішніх аудиторів¹), Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), INTOSAI) й методологіями, а також найкращою практикою ЄС стосовно внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Таким чином, у частині, котра стосується внутрішнього аудиту, основними критеріями відповідності вимогам ЄС є його побудова за децентралізованою моделлю й функціональна незалежність (згідно з главою 32 *acquis communautaire*), гармонізація з Міжнародними основами професійної практики внутрішнього аудиту (далі – МОППВА, міжнародні стандарти) [30] та найкращою практикою ЄС у сфері внутрішнього аудиту в державних органах (що передбачено Угодою про асоціацію). Саме ці критерії було покладено в основу при розробленні Стратегічного оборонного бюлетеня [31] та Матриці досягнення стратегічних цілей і досягнення основних завдань оборонної реформи, яка є додатком до нього [32] (далі – Матриця).

Слід зазначити, що метою проведення оборонної реформи в Україні є досягнення та підтримання силами оборони необхідного рівня бойової готовності і здатності до виконання завдань оборони держави (оборонних спро-

¹ Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Global IIA) заснований у 1941 р. і розташований у США. Це міжнародна професійна асоціація, яка об'єднує понад 190 тис. членів із більш ніж 170 країн світу (див.: The Institute of Internal Auditors. URL: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>).

можностей), ефективного реагування на воєнні загрози й військово-політичні виклики національній безпеці, підвищення оперативної сумісності Збройних Сил та інших військових формувань із підрозділами збройних сил держав – членів НАТО і ЄС для виконання спільних завдань у міжнародних операціях із підтримання миру й безпеки [31]. Однією з оперативних цілей оборонної реформи (ціль 1.6) є підвищення ефективності антикорупційних органів і незалежних контролюючих інституцій із метою зменшення корупційних ризиків у діяльності сил оборони, а очікуваним результатом – упровадження єдиних процесів та правил, що сприяють культурі несприйняття корупції й високому рівню державного управління за міжнародними стандартами, а також створення єдиної системи в Міноборони і ЗСУ з виховання доброчесності [31].

Відповідно до Матриці, для вимірювання й оцінки виконання завдання 1.6.3 щодо підвищення спроможності внутрішнього аудиту визначено такі результативні (індикативні) показники [32]:

- 1) сформовано внутрішній аудит як незалежну структуру, підпорядковану міністру оборони України, термін виконання – до кінця 2016 р.;
- 2) розроблено план зменшення ризиків – до кінця 2016 р.;
- 3) забезпечено навчання 100 % внутрішніх аудиторів за міжнародними акредитованими стандартами – до кінця 2017 р.;
- 4) в аудиті запроваджено підходи, засновані на ризиках, – до кінця 2018 р.;
- 5) забезпечено успішну зовнішню оцінку внутрішнього аудиту за міжнародними стандартами, що виконана міжнародними експертами, – до кінця 2018 р.

Проведена міжнародними експертами у 2017 р. зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту оборонного відомства засвідчила його часткову відповідність міжнародним стандартам (МОППВА) [33] і те, що внутрішній аудит Міноборони є лідером у державному секторі України [34]. Експерти констатували повну відповідність внутрішнього аудиту Міноборони міжнародним стандартам за 30 критеріями й часткову – за 20. Огляди стану виконання рекомендацій, наданих за результатами виконаної у 2017 р. зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту, у 2017–2019 рр. підтвердили повне і своєчасне їх дотримання. За висновками міжнародних експертів, станом на кінець 2019 р. Департаментом внутрішнього аудиту Міноборони виконано 24 із 32 рекомендацій (75 % початкових), або 100 % рекомендацій, термін виконання яких настав; упровадження решти рекомендацій заплановано на 2020–2022 рр. У Звіті про стан та результати впровадження рекомендацій такий постійний прогрес охарактеризовано як результат напруженої, наполегливої й самовідданої праці керівництва Департаменту та його провідних працівників. Також зроблено висновок, що невелика кількість ключових рекомендацій стратегічного характеру (особливо звільнення Департаменту внутрішнього аудиту від виконання не властивих внутрішньому аудиту функцій, зменшення обсягу позапланових завдань і дотримання на практиці положень Декларації внутрішнього аудиту Міноборони) для повноцінного введення в дію потребуватиме подальшої підтримки з боку вищого керівництва Міноборони [35].

Упродовж лютого – липня 2019 р. група експертів НАТО здійснила оцінку побудови доброчесності (*Building Integrity*) в органах сектору оборони і

безпеки – Міністерстві оборони та Збройних Силах, Міністерстві внутрішніх справ, Службі безпеки, Національній гвардії, Національній поліції, Державній прикордонній службі, Державній службі з надзвичайних ситуацій та Державній спеціальній службі транспорту України. Зокрема, оцінювались організація і функціонування внутрішнього аудиту та його роль у побудові доброчесності, в тому числі у запобіганні й виявленні корупції. У підсумковому звіті, надісланому заступником Генерального секретаря НАТО з операцій Дж. Манза на адресу Уряду та державних органів України (*далі* – Звіт НАТО) [36], група експертів серед прикладів передового досвіду й найкращої міжнародної практики зауважила, що внутрішній аудит оборонного відомства перебуває на передньому плані трансформацій і в цілому відповідає міжнародним стандартам Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА).

Приміром, у Звіті НАТО зазначено: Департамент внутрішнього аудиту Міноборони змінив свою методологію на таку, що базується на ризиках, має безпосередній доступ до вищого керівництва та істотно сприяє побудові доброчесності. Також підкреслено важливу роль у цьому процесі Центрального підрозділу гармонізації (Департаменту гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю) Міністерства фінансів та Всеукраїнської громадської організації “Тільдія професійних внутрішніх аудиторів України”.

Експертами НАТО Департаменту внутрішнього аудиту Міноборони як авангарду перетворень рекомендовано інтенсифікувати співробітництво з іншими вітчизняними органами сфери оборони й безпеки шляхом передавання експертизи, знань і досвіду колегам для підвищення їхнього професіоналізму та розвитку індивідуальних здібностей. Окрім того, надано низку інших рекомендацій, спрямованих на забезпечення належного управління (*good governance*) у сфері оборони й безпеки, зокрема в частині, що стосується внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю та управління ризиками, основні з котрих наведено в табл. 3.

Т а б л и ц я 3

Проблеми й недоліки, виявлені експертами НАТО, та рекомендації з їх усунення

Пункти Звіту НАТО	Проблеми та недоліки	Рекомендації
<i>Загрози незалежності внутрішнього аудиту внаслідок залучення внутрішніх аудиторів до виконання функцій, які повинні здійснювати управлінці</i>		
12g, 14g, 14k, 30, 31	Підрозділи внутрішнього аудиту залучаються до діяльності, котру повинні виконувати управлінці (наприклад, підтвердження ціни контракту, перевірка його документації, перегляд продажу земельних ділянок), але така ситуація може поставити під загрозу незалежність підрозділів внутрішнього аудиту	Потрібно протистояти спокусі залучати внутрішній аудит до виконавчих функцій, особливо до процесу закупівель, щоб внутрішні аудитори могли незалежно оцінювати ефективність контролю. Внутрішній аудит повинен перебувати поза межами внутрішнього контролю та мати незалежне управління

Пункти Звіту НАТО	Проблеми та недоліки	Рекомендації
14g, 31	Відсутність інших заходів управлінського контролю в цих сферах (зокрема, закупівель) і залучення внутрішніх аудиторів до діяльності, яку повинні виконувати управлінці (наприклад, підтвердження ціни контракту, перевірка його документації, перегляд продажу земельних ділянок)	
<i>Ризик неінформування правоохоронних органів про виявлені порушення внаслідок недостатньої незалежності підрозділів внутрішнього аудиту</i>		
159	Оскільки добре налагоджена й інтенсивно працююча система аудитів (як внутрішніх, так і зовнішніх) звітує лише ієрархічно, реагування на порушення правил може залежати від тих, хто брав участь у таких порушеннях або отримує від них вигоду. (Зокрема, мається на увазі, що рішення про передання матеріалів аудитів до правоохоронних органів повинен самостійно приймати керівник підрозділу внутрішнього аудиту)	Внутрішній аудит повинен бути поза межами внутрішнього контролю та мати незалежне управління
<i>Орієнтація внутрішнього аудиту на ризики, в т. ч. корупційні</i>		
12g, 14k, 30, 31	Проблеми становлення та розвитку внутрішнього аудиту	Слід приділяти більшу увагу ризик-орієнтованим нефінансовим аудитам, особливо аудитам ключових контролів, котрі вважаються такими, що пом'якшують корупційні ризики
<i>Продовження безперервного професійного розвитку внутрішніх аудиторів</i>		
238h, 172	Недостатній рівень професіоналізму внутрішніх аудиторів (різні рівні розвитку в кожному органі)	Варто посилити міжвідомче співробітництво Департаменту внутрішнього аудиту Міноборони з іншими державними органами оборони й безпеки як ініціатора процесу підвищення професіоналізму та розбудови індивідуального потенціалу експертів з аудиту, особливо відповідного підрозділу внутрішнього аудиту Служби безпеки України, задля передання експертизи, знань і досвіду. (Аналогічна рекомендація щодо внутрішнього аудиту Національної гвардії України)
12g, 4k, 30		Потрібно продовжити навчання та підвищення кваліфікації з внутрішнього аудиту за національними й міжнародними стандартами

Пункти Звіту НАТО	Проблеми та недоліки	Рекомендації
<i>Зміцнення позитивного “тону вгорі” (tone at the top)</i>		
14l	Проблема забезпечення належного управління (good governance)	Слід привернути увагу керівництва вищого рівня всіх інституцій до впровадження аудиторських рекомендацій та створити механізм подальшого звітування й нагляду за дотриманням аудиторських рекомендацій для підвищення прозорості та підзвітності
12h, 14m, 31, 32		Потрібно створити й забезпечити ефективне функціонування аудиторських комітетів під головуванням осіб, котрі не здійснюють виконавчих функцій
14k, 30	Проблеми становлення та розвитку внутрішнього аудиту	Забезпечити ресурсами підрозділи внутрішнього аудиту

Складено авторами.

Таким чином, у 2019 р. експертами як Великобританії, так і НАТО було підтверджено, що внутрішній аудит Міноборони в цілому відповідає міжнародним стандартам (МОППВА) [37]. Обома групами виявлено недоліки в організації внутрішнього аудиту та надано рекомендації щодо досягнення його повної узгодженості з міжнародними стандартами і найкращими практиками.

На підставі викладеного доходимо таких висновків:

1. У результаті аналізу річних національних програм співробітництва Україна – НАТО за період 2011–2019 рр., Стратегічного оборонного бюлетеня, міжнародних документів і звітів міжнародних експертів, які проводили незалежні оцінки й огляди, визначено етапи запровадження та розвитку внутрішнього аудиту в Міноборони, а саме:

- 2011–2012 рр. – запровадження внутрішнього аудиту як нового виду діяльності;
- 2013–2014 рр. – розвиток діяльності з внутрішнього аудиту;
- 2015–2018 рр. – удосконалення внутрішнього аудиту в Міноборони, його вплив на запровадження й розвиток внутрішнього контролю та управління ризиками, поступове поширення найкращих практик з оборонного відомства на інші військові формування;
- починаючи з 2019 р. – досягнення внутрішнім аудитом Міноборони рівня зрілості, котрий сприяє підвищенню ефективності управління державними фінансовими, матеріальними й іншими ресурсами, а також розвитку доброчесності та зменшенню корупційних ризиків у силах оборони.

2. Ідентифіковано типові заходи, спрямовані на досягнення відповідності внутрішнього аудиту міжнародним стандартам (МОППВА), основним із яких є навчання й безперервний професійний розвиток внутрішніх аудиторів.

3. Виявлено типові недоліки, притаманні діяльності з внутрішнього аудиту у сфері безпеки та оборони України на сучасному етапі її розвитку, такі як:

- покладення на підрозділи внутрішнього аудиту не властивих їм функцій, котрі повинні здійснювати управлінці (в рамках щоденного виконання завдань підрозділів “першої” та “другої” ліній оборони);
- необґрунтовано висока частка позапланових завдань, переважну частину яких мають виконувати інші структурні підрозділи й посадові особи (а не внутрішні аудитори);
- неповне дотримання на практиці положень декларації (хартії) внутрішнього аудиту, що містить ознаки незабезпечення повної незалежності внутрішнього аудиту.

4. Розроблено рекомендації, спрямовані на досягнення внутрішнім аудитом у сфері безпеки та оборони повної відповідності міжнародним стандартам, а саме:

- звільнення внутрішнього аудиту від виконання не властивих йому функцій шляхом внесення змін до низки відомих нормативно-правових актів;
- актуалізація порядку організації і провадження діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міноборони з метою підвищення незалежності внутрішнього аудиту;
- створення в Міноборони аудиторського комітету;
- поглиблення міжвідомчого співробітництва Департаменту внутрішнього аудиту Міноборони з іншими державними органами оборони та безпеки як ініціатора процесу підвищення професіоналізму й розбудови індивідуального потенціалу експертів з аудиту задля передання експертизи, знань і досвіду;
- забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту належними ресурсами;
- посилення контролю з боку відповідальних за діяльність осіб своєчасності й повноти впровадження аудиторських рекомендацій.

Список використаних джерел

1. Андреев П. Еволюція внутрішнього державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2013. Вип. 8 (149). С. 5–8.

2. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. 400 с.

3. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 6. С. 84–102.

4. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід’ємної складової державного управління. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 109–126.

5. Ульянов К., Бариніна М. Еволюція поглядів на призначення фінансово-контрольних органів Міністерства оборони України. *Social development & Security*. 2018. Vol. 2, No. 4. P. 59–68. URL: <http://doi.org/10.5281/zenodo.1237042>.
6. Лойшин А., Шниталь О., Ткач І. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. Vol. 6, No. 8. P. 27–42. URL: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/article/view/78/77>.
7. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України / А. Ігнатенко, М. Лисенко, А. Лойшин, С. Мазка. *Social development & Security*. 2019. Vol. 9, No. 1. P. 40–59. URL: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.1.4>.
8. Підвищення ефективності державного фінансового контролю за рахунок впровадження системи ризик-орієнтованого планування / Ю. Луцик, В. Мірненко, В. Берма та ін. *Social development & Security*. 2019. Vol. 9, No. 4. P. 41–60. URL: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4.3>.
9. Про внесення змін до Конституції України (щодо стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору) : закон України від 07.02.2019 № 2680-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2680-19#n6>.
10. Про затвердження Річної національної програми співробітництва Україна – НАТО на 2011 рік : указ Президента України від 13.04.2011 № 468/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/2011>.
11. Про затвердження плану заходів з виконання Річної національної програми Україна – НАТО на 2011 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.06.2011 № 625-р (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/625-2011-%D1%80>.
12. 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 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF/ed20110928>.
13. Про затвердження Річної національної програми співробітництва Україна – НАТО на 2012 рік : указ Президента України від 19.04.2012 № 273/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273/2012>.
14. Про затвердження плану заходів з виконання Річної національної програми Україна – НАТО на 2012 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.08.2012 № 720-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/720-2012-%D1%80>.
15. Про затвердження Річної національної програми співробітництва Україна – НАТО на 2013 рік : указ Президента України від 05.07.2013 № 371/2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/371/2013>.
16. Про затвердження Річної національної програми співробітництва Україна – НАТО на 2015 рік : указ Президента України від 23.04.2015 № 238/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/238/2015>.
17. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.08.2019 № 344). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11/ed20111004>.
18. Good Practice Guide: the consultancy role of internal audit / HM Treasury. 2010. July. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/>

attachment_data/file/207219/Good_practice_guidance_-_the_consultancy_role_of_internal_audit.pdf.

19. Про затвердження Річної національної програми співробітництва Україна – НАТО на 2016 рік : указ Президента України від 12.02.2016 № 45/2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/45/2016>.

20. Про затвердження Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2017 рік : указ Президента України від 08.04.2017 № 103/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/2017>.

21. Про затвердження Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2018 рік : указ Президента України від 28.03.2018 № 89/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89/2018>.

22. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector / INTOSAI. URL: http://www.psc-intosai.org/data/files/9A/87/E1/E2/1E927510C0EA0E65CA5818A8/INTOSAI-GOV-9100_e.pdf.

23. Стандарти внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України / М-во оборони України. Київ, 2016. URL: http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/Internal%20Control%20Standards_ukr.pdf.

24. Основні заходи у рамках Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2017 рік. Додаток 1 до Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2017 рік, затв. Указом Президента України від 08.04.2017 № 103/2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/2017>.

25. Основні заходи у рамках Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2018 рік. Додаток 1 до Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2018 рік, затв. Указом Президента України від 28.03.2018 № 89/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89/2018>.

26. Про затвердження Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2019 рік : указ Президента України від 10.04.2019 № 117/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117/2019>.

27. Пріоритетні завдання та заходи Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2019 рік. Додаток 1 до Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2019 рік, затв. Указом Президента України від 10.04.2019 № 117/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117/2019>.

28. Chapter 32: Financial control. URL: <https://www.esiweb.org/pdf/Serbia%20-%20EU%20questionnaire%20answers%20-%20Chapter%2032%20-%20Financial%20control.pdf>.

29. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

30. International Professional Practices Framework (IPPF) / IAA. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.

31. Стратегічний оборонний бюлетень України : введено в дію Указом Президента України від 06.06.2016 № 240/2016. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137>.

32. Матриця досягнення стратегічних цілей і досягнення основних завдань оборонної реформи. Додаток 1 до Стратегічного оборонного бюлетеня України, схв. Указом Президента України від 06.06.2016 № 240/2016. URL: https://www.president.gov.ua/storage/j-files-storage/00/29/41/d538f70a099702dc68bababd91e29169_1465215331.pdf.

33. *Chesshire J.* This assessment provides a good evidence base to shape future UK assistance to the Ministry of Defence. 2017. March 14. URL: <https://censor.net.ua/en/>

resonance/431453/this_assessment_provides_a_good_evidence_base_to_shape_future_uk_assistance_to_the_ministry_of_defence.

34. За висновками міжнародних експертів Міністерство оборони є лідером у сфері внутрішнього аудиту серед органів виконавчої влади / М-во оборони України. 2017. 9 лют. URL: <http://www.mil.gov.ua/news/2017/02/09/za-visnovkami-mizhnarodnih-ekspertiv-ministerstvo-oboroni-e-liderom-u-sferi-vnutrishnogo-audit-sered-organiv-vikonavchoi-vladi/>.

35. Результати діяльності з внутрішнього аудиту за 2019 рік / М-во оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/>.

36. Самооцінка стану виконання програми розбудови доброчесності : звіт за результатами експертного аналізу в Україні / М-во оборони України. URL: http://www.mil.gov.ua/content/corruption/Zvit_ekspert_analiz.pdf.

37. Внутрішній аудит у Міністерстві оборони України відповідає міжнародним стандартам всесвітнього Інституту внутрішніх аудиторів. *Укрінформ*. 2019. 1 листоп. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-politics/2810165-vnutrisnij-audit-minoboroni-vidpovidaє-miznarodnim-standartam-nato.html>.

References

1. Andrieiev, P. (2013). Evolution of public internal financial control in Ukraine. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv*, 8, 5–8 [in Ukrainian].
2. Iefymenko, T. I., Zhuk, V. M., & Lovinska. (2015). *Information in Crisis Management: A Global Aspect of the Standardization of Accounting and Financial Reporting*. Kyiv: "The Academy of Financial Management".
3. Stefaniuk, I. B. (2011). Methodological bases of functioning of the system of the state internal financial control in Ukraine. *Finanse of Ukraine*, 6, 84–102 [in Ukrainian].
4. Chumakova, I. Yu. (2013). Improving public internal financial control as an integral part of public administration. *Finanse of Ukraine*, 11, 109–126 [in Ukrainian].
5. Ulianov, K., & Barinina, M. (2018). Evolution of views on the appointment of financial and control bodies of the Ministry of Defense of Ukraine. *Social development & Security*, 2 (4), 59–68. DOI: 10.5281/zenodo.1237042 [in Ukrainian].
6. Loishyn, A., Shpytal, O., & Tkach, I. (2018). 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> [in Ukrainian].
7. Ignatenko, A., Lysenko, M., Loishyn, A., & Mazka, S. (2019). Analysis of the process of the internal audit in Ministry of Defense of Ukraine. *Social development & Security*, 9 (1), 40–59. DOI: 10.33445/sds.2019.9.1.4 [in Ukrainian].
8. Lutsik, J., Mazka, S., Mirnenko, V., Begma, V., Ulianov, K., & Yurkiv, N. (2019). Improving the effectiveness of public financial control through the introduction of risk-oriented planning. *Social development & Security*, 9(4), 41–60. DOI: 10.33445/sds.2019.9.4.3 [in Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *On Amendments to the Constitution of Ukraine (concerning the strategic course of the state for the acquisition of full membership of Ukraine in the European Union and in the North Atlantic Treaty Organization)* (law No. 2680-VIII, February 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2680-19#n6> [in Ukrainian].
10. President of Ukraine. (2011). *On approval of the Annual National Program of Ukraine-NATO Cooperation for 2011* (Decree No. 468/2011, April 13). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/2011> [in Ukrainian].

11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *On approval of the action plan for the implementation of the NATO-Ukraine Annual National Program for 2011* (Decree No. 625-r, June 29). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/625-2011-%D1%80> [in Ukrainian].
12. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Some issues of formation of structural subdivisions of internal audit and conducting such audit in ministries, other central executive bodies, their territorial bodies and budgetary institutions, which belong to the sphere of management of ministries, other central executive bodies* (Decree No. 1001, September 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF/ed20110928> [in Ukrainian].
13. President of Ukraine. (2012). *On approval of the Annual National Program of Ukraine-NATO Cooperation for 2012* (Decree No. 273/2012, April 19). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273/2012> [in Ukrainian].
14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2012). *On approval of the action plan for the implementation of the NATO-Ukraine Annual National Program for 2012* (Decree No. 720-r, August 22). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/720-2012-%D1%80> [in Ukrainian].
15. President of Ukraine. (2013). *On approval of the Annual National Program of Ukraine-NATO Cooperation for 2013* (Decree No. 371/2013, July 5). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/371/2013> [in Ukrainian].
16. President of Ukraine. (2015). *On approval of the Annual National Program of Ukraine-NATO Cooperation for 2015* (Decree No. 238/2015, April 23). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/238/2015> [in Ukrainian].
17. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *On approval of Internal Auditing Standards* (Order No. 1247, October 4). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11/ed20111004> [in Ukrainian].
18. HM Treasury. (2010, July). *Good Practice Guide: the consultancy role of internal audit*. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207219/Good_practice_guidance_-_the_consultancy_role_of_internal_audit.pdf.
19. President of Ukraine. (2016). *On approval of the Annual National Program of Cooperation between Ukraine and NATO for 2016* (Decree No. 45/2016, February 12): Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/45/2016> [in Ukrainian].
20. President of Ukraine. (2017). *On approval of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2017* (Decree No. 103, April 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/2017> [in Ukrainian].
21. President of Ukraine. (2018). *On approval of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2018* (Decree No. 89/2018, March 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89/2018> [in Ukrainian].
22. INTOSAI. (n. d.). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Retrieved from http://www.psc-intosai.org/data/files/9A/87/E1/E2/1E927510C0EA0E65CA5818A8/INTOSAI-GOV-9100_e.pdf.
23. Ministry of Defense of Ukraine. (2016). *Standards of internal control in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine*. Retrieved from http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/Internal%20Control%20Standards_ukr.pdf [in Ukrainian].
24. President of Ukraine. (2017). *Main activities within the framework of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2017 (Annex 1 to the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2017)* (Decree No. 103/2017, April 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/2017> [in Ukrainian].

25. President of Ukraine. (2018). *Main activities within the framework of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2018 (Annex 1 to the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2018)* (Decree No. 89/2018, March 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89/2018> [in Ukrainian].
26. President of Ukraine. (2019). *On approval of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2019* (Decree No. 117/2019, April 10). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117/2019> [in Ukrainian].
27. President of Ukraine. (2019). *Priorities and activities of the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2019 (Annex 1 to the Annual National Program under the auspices of the NATO-Ukraine Commission for 2019)* (Decree No. 117/2019, April 10). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117/2019> [in Ukrainian].
28. Financial control (Chapter 32). (n. d.). Retrieved from <https://www.esiweb.org/pdf/Serbia%20-%20EU%20questionnaire%20answers%20-%20Chapter%2032%20-%20Financial%20control.pdf>.
29. European Union, & Ukraine. (2015, November 30). *Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 [in Ukrainian].
30. IAA. (n. d.). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Retrieved from <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.
31. President of Ukraine. (2016). *Strategic Defense Bulletin of Ukraine* (Decree No. 240/2016, June 6). Retrieved from <https://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137> [in Ukrainian].
32. President of Ukraine. (2016). *Matrix for achieving strategic goals and achieving the main objectives of defense reform (Annex 1 to the Strategic Defense Bulletin of Ukraine)* (Decree No. 240/2016, June 6). Retrieved from https://www.president.gov.ua/storage/j-files-storage/00/29/41/d538f70a099702dc68bababd91e29169_1465215331.pdf [in Ukrainian].
33. Chesshire, J. (2017, March 14). *This assessment provides a good evidence base to shape future UK assistance to the Ministry of Defence*. Retrieved from https://censor.net.ua/en/resonance/431453/this_assessment_provides_a_good_evidence_base_to_shape_future_uk_assistance_to_the_ministry_of_defence [in Ukrainian].
34. Ministry of Defense of Ukraine. (2017, February 9). *According to international experts, the Ministry of Defense is a leader in the field of internal audit among the executive branch*. Retrieved from <http://www.mil.gov.ua/news/2017/02/09/za-visnovkami-mizhnarodnih-ekspertiv-ministerstvo-oboroni-e-liderom-u-sferi-vnutrishnogo-auditusered-organiv-vikonavchoi-vladi/> [in Ukrainian].
35. Ministry of Defense of Ukraine. (2020). *Results of internal audit activities for 2019*. Retrieved from <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/> [in Ukrainian].
36. Ministry of Defense of Ukraine. (n. d.). *Self-assessment of the state of implementation of the integrity building program: a report on the results of expert analysis in Ukraine*. Retrieved from http://www.mil.gov.ua/content/corruption/Zvit_ekspert_analiz.pdf [in Ukrainian].
37. Internal audit in the Ministry of Defense of Ukraine meets international standards of the World Institute of Internal Auditors. (2019, November 1). *Ukrinform*. Retrieved from <https://www.ukrinform.ua/rubric-politics/2810165-vnutrisnij-audit-minoboroni-vidpovidaє-miznarodnim-standartam-nato.html> [in Ukrainian].