

# Можливі шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України: аналіз, виклики та стратегічні рекомендації

## Potential Pathways for Improving Internal Audit in the System of the Ministry of Defence of Ukraine: Analysis, Challenges, and Strategic Recommendations

Олександр Шпиталь

Oleksandr Shpytal

ад'юнкт, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID ID: 0009-0003-5261-1954

PhD student, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID ID: 0009-0003-5261-1954

Національний університет оборони України, м. Київ, Україна

National Defense University of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: October 14, 2025 | Revised: October 26, 2025 | Accepted: October 31, 2025

DOI: <https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.5.21>

**Мета роботи.** Проаналізувати особливості організації внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України, основні внутрішні нормативні документи, що регулюють цю діяльність, на відповідність національним та міжнародним стандартам, виявити проблемні аспекти і визначити можливі шляхи їх вдосконалення з урахуванням міжнародних стандартів.

**Метод дослідження.** Методи порівняльного аналізу, системного підходу та контент-аналізу документів, аналогії та порівняння.

**Результати дослідження.** Систематизовано та проаналізовано нормативні внутрішні документи, що регулюють основні аспекти діяльності внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України, зосереджено увагу на їх відповідності національному законодавству і Глобальним стандартам внутрішнього аудиту. На основі проведеного аналізу визначено можливі шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародних стандартів.

**Теоретична цінність дослідження.** Результати дослідження сприяють науковому розумінню питань організації та функціонування внутрішнього аудиту завдяки виокремленню ключових принципів, внутрішніх документів, що забезпечують підвищення ефективності реалізації функції внутрішнього аудиту, а також створенню основи для впровадження інноваційних підходів у практику внутрішнього аудиту. Запропоновано заходи удосконалення внутрішнього аудиту, які можуть бути використані для актуалізації, удосконалення і регламентації нормативно-правових документів з питань внутрішнього аудиту.

**Практична цінність дослідження.** Результати дослідження можуть бути використані для підвищення якості й ефективності внутрішнього аудиту, забезпечення гармонізації діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в системі МО України.

**Цінність дослідження.** Систематизація теоретичних, організаційно-методологічних засад здійснення внутрішнього аудиту в системі Міноборони України, виявлення прогалин у нормативно-правовому регулюванні та формування напрямів його вдосконалення, сприяння гармонізації з міжнародними стандартами. Матеріали дослідження цінні для підвищення ефективності підрозділу внутрішнього аудиту і якості проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України. Висновки та рекомендації дослідження можуть бути використані під час розроблення навчальних програм і методичних матеріалів з внутрішнього аудиту для закладів вищої освіти і центрів підвищення кваліфікації.

**Тип статті.** Теоретичний.

**Purpose.** To analyze the organizational features of internal audit within the system of the Ministry of Defence of Ukraine, and its main internal regulatory documents for compliance with national and international standards. The aim is to identify problematic aspects and determine potential ways for their improvement in line with international standards.

**Method.** The study employs methods of comparative analysis, a systematic approach, document content analysis, analogy, and comparison.

**Findings.** The research systematizes and analyzes the internal regulatory documents that govern the main aspects of internal audit activities within the Ministry of Defence of Ukraine, with a focus on their compliance with national legislation and the Global Internal Audit Standards. Based on the analysis, potential pathways for improving internal audit in accordance with international standards have been identified.

**Theoretical implications.** The research findings contribute to the scientific understanding of the organization and functioning of internal audit by identifying key principles and internal documents that enhance the effectiveness of the internal audit function. They also create a foundation for implementing innovative approaches in internal audit practice. The proposed improvement measures can be used to update, refine, and formalize the legal and regulatory framework for internal audit.

**Practical implications.** The results of the study can be used to enhance the quality and effectiveness of internal audit and to ensure the harmonization of the internal audit unit's activities within the Ministry of Defence of Ukraine system.

**The value.** The study's value lies in the systematization of the theoretical, organizational, and methodological foundations for conducting internal audit in the MoD of Ukraine; the identification of gaps in the legal and regulatory framework; and the formulation of directions for its improvement, promoting harmonization with international standards. The research materials are valuable for enhancing the effectiveness of the internal audit unit and the quality of internal audits within the MoD of Ukraine. The conclusions and recommendations of the study can be used in developing curricula and methodological materials on internal audit for higher education institutions and professional development centers.

**Paper type.** Theoretical.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, глобальні стандарти внутрішнього аудиту, Міністерство оборони України.

**Key words:** internal audit, Global Internal Audit Standards, Ministry of Defence of Ukraine.

## **Вступ**

В умовах широкомасштабної агресії, коли Україна мобілізує всі наявні ресурси для захисту свого суверенітету, а обсяги міжнародної військової та фінансової допомоги сягають історичних максимумів, питання ефективності, прозорості та підзвітності в оборонному секторі набуває виняткової значущості. Кожна гривня, кожен долар і євро мають бути використані з максимальною віддачею для посилення боєздатності ЗС України. У цьому контексті роль внутрішнього аудиту кардинально змінюється: з рутинної контрольної функції він перетворюється на стратегічний актив, що безпосередньо впливає на обороноздатність держави.

Надійний, незалежний і професійний внутрішній аудит запобігає неефективному використанню ресурсів, розвитку корупції та зловживань, які в умовах війни прямо загрожують національній безпеці. Внутрішній аудит забезпечує вищому керівництву Міністерства оборони України (МО України) та Уряду України подання об'єктивного стану справ, виявляє системні ризики та слабкі місця в управлінських процесах, а також надає рекомендації щодо їх усунення. Зрештою наявність дієвої системи внутрішнього аудиту, що функціонує за визнаними міжнародними стандартами, є ключовим чинником для підтримки довіри з боку іноземних партнерів, які надають допомогу, та українського суспільства, яке вимагає нульової толерантності до корупції в оборонній сфері.

Запровадження у 2025 році нових Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (Global Internal Audit Standards, далі – GIAS 2025) [15], розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA), є не просто черговим оновленням професійних вимог. Це зміна парадигми, що пропонує чіткий і перевірений часом план для побудови сучасної аудиторської функції. Для України та її МО України це не виклик чи додаткове навантаження, а унікальна можливість використати стандарти як дорожню карту для проведення глибокої та змістовної реформи. Перехід на нові стандарти дасть змогу не просто “наздогнати” світові практики, а й побудувати систему, адекватну безпрецедентним викликам сьогодення, що сприятиме трансформації оборонного відомства на шляху до повної інтеграції в євроатлантичні структури безпеки.

## **Теоретичні основи дослідження**

Теоретико-методологічну базу дослідження склали нормативно-правові акти, внутрішні документи підрозділу внутрішнього аудиту МО України, а також міжнародні стандарти внутрішнього аудиту [1–17].

Організаційно-правові засади та окремі аспекти функціонування внутрішнього аудиту в системі МО України досліджували І. Ткач, К. Ульянов, А. Лойшин, Ю. Луцик, Т. Череватий, О. Титковський, А. Ігнатенко, І. Крамаренко та інші [22–29].

Водночас деякі аспекти, які стосуються посилення якості, ефективності, спроможності і незалежності внутрішнього аудиту в системі МО України, залишаються неврегульованими та потребують додаткового дослідження.

## **Постановка проблеми**

Незважаючи на досягнутий розвиток в організації та функціонуванні внутрішнього аудиту, який значною мірою базується на нормативних актах 2011 року, система внутрішнього аудиту є застарілою та залишається орієнтованою на перевірку дотримання законів, нормативно-правових актів, контрактів, політик, процедур та інших управлінських вимог (комплаєнс). Аудиторські дослідження та надані рекомендації не спрямовані на зростання ефективності і результативності діяльності державних установ. Зберігаються системні проблеми на всіх рівнях, що негативно впливає на якість та ефективність внутрішнього аудиту: від застарілої нормативної бази до критичних недоліків у підготовці та компетенції аудиторів, відсутності організаційної незалежності, формального застосування або повного ігнорування ризик-

орієнтованого підходу до планування, що не дає змоги адекватно реагувати на найвищі ризики, зокрема у сфері закупівель. Ці недоліки функціонування внутрішнього аудиту в державних установах були підтверджені результатами аналізу звітності, проведеного Мінфіном за 2023–2024 роки, оцінюванням системи державного управління від Програми SIGMA у 2023 році та нещодавніми аудиторськими перевітками, що виявили значні проблеми в роботі Агенції оборонних закупівель, при цьому масштабні порушення, зафіксовані Рахунковою палатою, є не поодинокими випадками, а симптомами глибокої системної кризи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [29–31].

Виявлені проблеми призводять до зниження потенційної спроможності й ефективності функціонування підрозділу внутрішнього аудиту, формального підходу до проведення аудиторських досліджень і недостатнього впливу результатів аудиту на вдосконалення організації та функціонування системи управління, внутрішнього контролю, управління ризиками в установах системи МО України.

Особливо гострими залишаються питання удосконалення та дотримання методології внутрішнього аудиту: на цей час не розроблено або недостатньо регламентовано методологічні документи (політики, процеси і процедури) з настановами для внутрішніх аудиторів щодо проведення аудиторських досліджень (оцінювання з надання впевненості) та здійснення аудиторського консультування.

Внутрішній аудит у системі МО України не відповідає вимогам динамічного, ризик-орієнтованого і технологічного середовища, в якому функціонує оборонне відомство під час війни. На противагу цьому, Глобальні стандарти внутрішнього аудиту (GIAS), які набули чинності у 2025 році, змінюють стратегічну модель, де внутрішній аудит стає партнером керівництва, що допомагає створювати, захищати і підтримувати цінність організації.

Трансформація внутрішнього аудиту — це критично важливий компонент зміцнення національної безпеки, оптимізації управління ресурсами та підтримки довіри з боку суспільства і ключових міжнародних партнерів.

Водночас недостатньо дослідженими залишаються питання адаптації термінології та принципів GIAS 2025. Отже, потрібно проаналізувати особливості організації внутрішнього аудиту в системі МО України, виявити проблемні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту та визначити можливі шляхи їх удосконалення з урахуванням міжнародних стандартів.

## **Методологія дослідження**

У проведеному дослідженні застосовано системний підхід до аналізу організації внутрішнього аудиту в системі МО України з точки зору його відповідності принципам міжнародних стандартів GIAS 2025. Використання методів порівняльного аналізу та контент-аналізу документів дало змогу ґрунтовно вивчити проблемні аспекти діяльності з внутрішнього аудиту в системі МО України, сформулювати висновки й окреслити можливі шляхи вдосконалення нормативно-правових і внутрішніх документів підрозділу внутрішнього аудиту МО України.

## **Результати**

Глобальні стандарти GIAS 2025 [10] — це сучасний погляд на роль та функцію внутрішнього аудиту, орієнтир для будь-якої організації, у тому числі в державному секторі, що слугує основою для оцінювання та підвищення якості й ефективності функції внутрішнього аудиту. Щоб зрозуміти глибину необхідних реформ у Міноборони, необхідно детально проаналізувати філософію та ключові вимоги цих стандартів.

Найпомітнішою зміною в GIAS 2025 є відхід від попередньої двокомпонентної структури (“Стандарти якісних характеристик” і “Стандарти діяльності”) до нової, еволюційно логічно побудованої п’ятидоменної моделі. Ця структура відображає цілісний життєвий цикл аудиторської функції – від її фундаментальної мети до конкретного виконання завдань. Такий

підхід змушує розглядати внутрішній аудит не як набір окремих правил, а як інтегровану систему, де кожен елемент пов'язаний з іншими.

Домен I “Мета внутрішнього аудиту” визначає базову місію діяльності з внутрішнього аудиту. Оновлено формулювання мети — “зміцнювати спроможність організації створювати, захищати та підтримувати цінність, надаючи раді та керівництву незалежні, ризик-орієнтовані й об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, аналітичну оцінку та прогноз”. Це кардинальний зсув від традиційного погляду на аудит як суто контролюючу функцію, що виявляє порушення, до ролі стратегічного партнера, який допомагає організації успішно досягати поставлених цілей.

Домен II “Етичне ставлення та професіоналізм” закладає непорушний фундамент для довіри до аудиторської функції. Цей домен деталізує вимоги до добросовісності, об'єктивності, конфіденційності і компетентності аудиторів. Без дотримання цих етичних принципів будь-яка аудиторська діяльність втрачає сенс.

Логіка нової структури є її головною інновацією. Така структура створює чіткий зв'язок між високорівневою метою (Домен I), принципами управління та нагляду (Домен III), операційним менеджментом функції (Домен IV) та безпосереднім виконанням аудиторських послуг (Домен V). Будь-яка спроба імплементувати нові стандарти частково або внести зміни до чинних Стандартів ВА [3], ігноруючи цю взаємопов'язану структуру, призведе лише до поверхових, косметичних змін, а не справжньої трансформації.

Зміцнення управління та незалежності: критична роль ради і вищого керівництва (Домен III “Нагляд [Governing] за функцією внутрішнього аудиту”) є, можливо, найважливішим для реформи в державному секторі, зокрема такій ієрархічній структурі, як МО України. Цим доменом встановлено чіткі вимоги до найвищого органу управління та вищого керівництва щодо забезпечення ефективності і незалежності аудиту. Ключовою вимогою цього домену визначено обов'язок наглядового органу офіційно затвердити статут і встановити мандат внутрішнього аудиту, в якому чітко визначити його повноваження, роль та обов'язки. Стандартами передбачено вимогу керівнику служби внутрішнього аудиту мати прямий та необмежений доступ і звітувати безпосередньо перед наглядовим органом. Це спосіб гарантувати організаційну незалежність та унеможливити тиск або втручання з боку керівників середньої ланки, діяльність яких може бути предметом аудиту. Важливо, що стандарти окремо враховують специфіку державного сектору, де мандат аудиту може бути визначений не лише внутрішніми документами, а й законодавством.

Стратегічне управління аудиторською функцією: планування, ресурси та забезпечення якості (Домен IV “Управління [Managing] функцією внутрішнього аудиту”) визначено, як керівник аудиторського підрозділу має організувати його роботу для досягнення поставленої мети. Центральним елементом є вимога до розроблення ризик-орієнтованого плану аудиту. Це означає, що аудиторські ресурси (час, персонал) мають бути спрямовані на перевірку тих сфер, процесів і систем, де існують найвищі ризики для досягнення цілей організації. До таких ризиків належать загрози надійності фінансової та операційної інформації, збереження активів, ефективності операцій та дотримання законодавства.

У стандартах також наголошено на необхідності забезпечення функції внутрішнього аудиту достатніми ресурсами та компетентним персоналом, що володіє необхідними знаннями і навичками. Крім того, обов'язковою є наявність Програми забезпечення та підвищення якості (QAIP), яка передбачає як регулярне внутрішнє оцінювання, так і періодичне зовнішнє оцінювання незалежними кваліфікованими експертами. Керівник внутрішнього аудиту відповідає за забезпечення постійного вдосконалення функції внутрішнього аудиту. Стандарт 12.2 “Вимірювання ефективності” [5] вимагає від керівників внутрішнього аудиту розробки та звітування за чіткими KPI, що відображають стратегію, що стає умовою підтвердження професійної відповідності. Це гарантує, що сама аудиторська

функція працює ефективно та відповідає стандартам.

У розділі про надання послуг, що створюють цінність, та використання технологій (Домен V “Проведення внутрішнього аудиту”) регламентовано процес виконання конкретних аудиторських завдань – від планування до звітування. У стандартах наголошено, що аудит має надавати не лише послуги з надання впевненості (assurance), а й консультаційні послуги (advisory), які допомагають керівництву вдосконалювати процеси управління та контролю.

Важливою новацією є введення “Тематичних вимог” (Topical Requirements) — додаткових, більш деталізованих стандартів для аудиту сфер з високим рівнем ризику. Попередній перелік таких сфер включає кібербезпеку, управління відносинами з третіми сторонами (критично важливо для закупівель), управління ризиками шахрайства та інформаційні технології. Це пряма відповідь на найактуальніші виклики, що стоять перед МО України.

Крім того, у GIAS 2025 акцентовано на необхідності використання сучасних технологій, аналізу даних та штучного інтелекту. Це дає змогу аудиторам зосереджуватися не на традиційному тестуванні невеликих вибірок, а на аналізі повних масивів даних (наприклад, усіх транзакцій із закупівель за рік) та впровадженні систем безперервного моніторингу в режимі реального часу. Такий підхід значно підвищує ефективність аудиту і здатність виявляти аномалії, помилки та шахрайські дії.

Для об’єктивного оцінювання розриву між поточною практикою внутрішнього аудиту і глобальними стандартами необхідно детально проаналізувати чинну нормативну базу та реальний стан справ із внутрішнім аудитом у системі МО України. Проведений аналіз дав змогу виявити систему, що, попри певні позитивні кроки, залишається в полоні застарілих підходів і стикається з глибокими системними проблемами.

Так, сутність “внутрішнього аудиту” законодавством визначено як “незалежну, об’єктивну діяльність, що передбачає здійснення аудиторських досліджень (оцінки з надання впевненості) та аудиторського консультування для сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності. Внутрішній аудит сприяє покращенню ефективності і результативності в діяльності розпорядника бюджетних коштів, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, шляхом застосування систематичного, послідовного підходу до оцінки і вдосконалення організації та функціонування системи управління, внутрішнього контролю, управління ризиками. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику” [1].

Встановлено, що лише з 05 березня 2025 року зміни, внесені у нормативне визначення сутності внутрішнього аудиту, привели його у відповідність до Глобальних стандартів: внутрішньому аудиту законодавчо надано статус незалежної та об’єктивної діяльності, а також чітко виокремлено два напрями його здійснення – “аудиторське дослідження (оцінка з надання впевненості)” та “аудиторське консультування” [1].

Основи для функціонування внутрішнього аудиту в державному секторі України закладені понад 10 років тому і на той час були прогресивним кроком. Однак нині ця нормативна база застаріла.

Постанова КМУ “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” від 28.09.2011 № 1001 (далі – ПКМУ № 1001) [2] є основним документом, що визначає загальні рамки для внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади. Хоча до нього були внесені зміни, зокрема щодо запровадження сертифікації аудиторів та створення аудиторських комітетів, його основна філософія залишається незмінною з 2011 року.

Наказом МФУ “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” від 04.10.2011 № 1247 (далі – Стандарти ВА) [3] затверджено національні стандарти, які є адаптацією попередньої версії міжнародних стандартів. Національні стандарти значно поступаються

новим GIAS 2025 за структурою, акцентами і вимогами, особливо в частині управління, ризик-орієнтованості та використання технологій.

Наказом МФУ “Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту” від 29.09.2011 №1217 [4] встановлено базові етичні норми для аудиторів державного сектору.

Аналіз цих документів показує, що українська регуляторна база розроблена для умов мирного часу та орієнтована на потреби стабільної бюрократичної системи, в якій дотримуються процедур та виявляють фінансові порушення, але для воєнного часу цього недостатньо. Світ ризиків, технологій та самої професії внутрішнього аудиту зазнав кардинальних змін з 2011 року, що й стало причиною розроблення нових GIAS 2025.

Отже, чинна нормативна база з внутрішнього аудиту ґрунтується на застарілій парадигмі. Спроби її модернізувати через точкові зміни, як-от запровадження сертифікації, є недостатніми, оскільки не змінюють самої філософії. Потрібен повний перегляд підходів, а не косметичний ремонт.

На рівні МО України діяльність з внутрішнього аудиту регулюється власними нормативними актами та внутрішніми документами з внутрішнього аудиту, які конкретизують загальнодержавні вимоги.

Наказом МО України “Про організацію діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України” від 15.12.2020 № 475 затверджено Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України (далі – Порядок проведення ВА) [7], яким врегульовані такі питання:

у загальних положеннях визначено перелік організаційних структур (далі – Установ), у яких Служба ВА уповноважена проводити внутрішні аудити; глосарій; строки проведення внутрішнього аудиту; права та зобов’язання внутрішніх аудиторів під час виконання аудиторського завдання; права особового складу, права та зобов’язання керівника установи, у якій виконується аудиторське завдання; дії аудиторів у разі невиконання посадовими (службовими) особами установи законних вимог аудиторів або перешкоджання їм у виконанні посадових (службових) обов’язків;

забезпечення незалежності й об’єктивності діяльності з внутрішнього аудиту; забезпечення професійної компетентності і ретельності; забезпечення та підвищення якості; сутності діяльності з внутрішнього аудиту; управління діяльністю Служби ВА; планування діяльності з внутрішнього аудиту; організації внутрішнього аудиту; планування аудиторського завдання; виконання аудиторського завдання; документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту; моніторингу врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту; звітування про діяльність Служби ВА; надання інформації про результати внутрішніх аудитів; консультаційної діяльності Служби ВА; розгляду скарг на дії внутрішніх аудиторів Служби ВА.

Цей наказ – ключовий внутрішній документ, що визначає єдині підходи до роботи Служби внутрішнього аудиту. Наказом аудиторам надано широкі права, зокрема право доступу до будь-яких приміщень, документів і ресурсів, а також право проводити опитування персоналу. Водночас наказ покладає на аудиторів обов’язки дотримуватися стандартів, забезпечувати професійну компетентність та належну ретельність.

Служба внутрішнього аудиту МО України (далі – Служба ВА) складається з Департаменту внутрішнього аудиту (далі – Департамент ВА) та підпорядкованих йому територіальних підрозділів внутрішнього аудиту. Мета, основні завдання і функції Департаменту ВА, порядок його взаємодії з іншими структурними підрозділами та повноваження директора Департаменту ВА визначено Положенням про Департамент ВА [8].

Можна стверджувати, що суб’єктом здійснення внутрішнього аудиту в системі Міноборони є Департамент ВА – самостійний структурний підрозділ апарату МО України, у

підпорядкуванні якого перебувають територіальні управління внутрішнього аудиту.

Для дослідження нормативно-правових вимог до врядування функції внутрішнього аудиту в державному органі та підтримання незалежності і сприяння розвитку діяльності внутрішнього аудиту в системі Міноборони між Міністром оборони України та директором Департаменту ВА у 2023 році підписана “Декларація внутрішнього аудиту МО України” [9], якою визначено мету (місію) та цілі внутрішнього аудиту в МО України, принципи незалежності, основні повноваження та обов’язки Департаменту ВА і територіальних управлінь.

З метою обґрунтування сутності мети внутрішнього аудиту відповідно до національного законодавства, глобальних стандартів та внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту в системі МО України доречно проаналізувати її визначення (табл. 1).

**Таблиця 1 –** Визначення сутності мети внутрішнього аудиту

Документи	Сутність визначення
Стаття 26 Бюджетного кодексу України [1]	Сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності. Внутрішній аудит сприяє покращенню ефективності і результативності в діяльності розпорядника бюджетних коштів, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, шляхом застосування систематичного, послідовного підходу до оцінки і вдосконалення організації та функціонування системи управління, внутрішнього контролю, управління ризиками
Глобальні стандарти внутрішнього аудиту [15]	Посилює здатність організації створювати, захищати та підтримувати цінність, надаючи раді та керівництву послуги з незалежного, заснованого на оцінці ризиків та об’єктивного надання впевненості, консалтингу, бачення та прогнозування. Внутрішній аудит покращує здатність організації: успішно досягати поставлених цілей; виконувати процеси управління, ризик-менеджменту і контролю; приймати рішення і забезпечувати нагляд, репутацію та довіру серед зацікавлених осіб; служити інтересам суспільства
Положення про Департамент внутрішнього аудиту [8]	Сприяння Міністру оборони України у досягненні Міноборони визначених цілей, додання цінності Міноборони та підтриманні довіри до нього шляхом системного та послідовного підходу до здійснення ризик-орієнтованих та об’єктивних внутрішніх аудитів, надання рекомендацій, пропозицій і консультацій керівникам підконтрольних суб’єктів та обміну знаннями, що можуть сприяти підвищенню ефективності внутрішнього контролю і управління ризиками, створенню та підтриманню політик і процедур, які забезпечують належне управління державними ресурсами та захист активів від втрат, розвитку доброчесності, підзвітності та ефективності, дотриманню етичних цінностей
Декларація внутрішнього аудиту Міністерства оборони України [9]	Сприяння Міністру у досягненні визначених цілей за допомогою системного та послідовного ризик-орієнтованого підходу до проведення внутрішніх аудитів шляхом оцінки діяльності підрозділів Міноборони, а також додання цінності Міноборони за результатами такої оцінки через надання Міністру об’єктивних і незалежних висновків, рекомендацій (пропозицій) та консультацій з таких питань: удосконалення функціонування системи внутрішнього контролю в тому числі процесів управління ризиками; удосконалення системи управління; поліпшення політик і процедур, які забезпечують запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, виникненню помилок чи недоліків у діяльності Міноборони; посилення підзвітності та підвищення ефективності діяльності Міноборони; розвитку доброчесності через поступовий розвиток культури етичної поведінки, заснованої на дотриманні етичних цінностей

*Джерело:* сформовано автором на основі [1; 8; 9; 15].

Аналіз сутності мети внутрішнього аудиту показав, що відповідно до Бюджетного кодексу України мета внутрішнього аудиту полягає в сприянні розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності. Це передбачає системне оцінювання управлінських процесів, контролю й використання ресурсів. Головна ідея – підвищити ефективність використання бюджетних коштів і мінімізувати ризики невиконання завдань і недосягнення результатів.

Глобальні стандарти ВА визначають, що внутрішній аудит підсилює здатність організації створювати, захищати і підтримувати цінність. Цього досягають через незалежні та об'єктивні послуги визнаних категорій: забезпечення впевненості, консалтингу, бачення та прогнозування. Аудит базується на оцінюванні ризиків та спрямований на поліпшення процесів управління, контролю і прийняття рішень. Основними напрямками вдосконалення є: успішне досягнення поставлених цілей; процеси управління, ризик-менеджменту і контролю; прийняття рішень і нагляду, репутація та довіра зацікавлених осіб; головна ідея – здатність служити інтересам суспільства.

Мету внутрішнього аудиту за внутрішніми документами МО України визначено згідно із Положенням про Департамент ВА – сприяти Міністру оборони у досягненні цілей МО України, додавати цінності і підтримувати довіру. Цього досягають застосуванням ризик-орієнтованих аудитів, наданням рекомендацій та обміном знаннями, а в декларації внутрішнього аудиту уточнено, що додана цінність формується через оцінювання систем внутрішнього контролю, управління ризиками і надання об'єктивних висновків та консультацій. Ключовими об'єктами впливу в МО України є: функціонування системи внутрішнього контролю й управління ризиками; удосконалення систем управління та процедур; запобігання неефективному використанню ресурсів; підзвітність і підвищення ефективності діяльності; розвиток культури етичної поведінки.

Можна зробити висновок, що мета внутрішнього аудиту у всіх трьох джерелах об'єднана ідеєю підсилення здатності організації досягати поставлених цілей. Національне законодавство зосереджене на ефективності управління бюджетними коштами і результатах роботи розпорядника бюджетних коштів. Глобальні стандарти акцентують увагу на об'єктивному наданні впевненості, прогнозуванні та консалтингу. Внутрішні документи Міноборони деталізують застосування цих підходів, розширюючи функції аудиту за рахунок розвитку етичної поведінки та обміну знаннями. Загалом визначення мети внутрішнього аудиту в системі МО України відповідає міжнародним принципам і національним вимогам, забезпечуючи додання цінності, підзвітності і довіри до МО України.

Повноваження з розроблення методологічних документів для проведення внутрішнього аудиту відповідно до Стандартів ВА надано директору Департаменту ВА [3].

Аспекти діяльності з внутрішнього аудиту, які не були визначені у Порядку ВА [7], регламентовано окремими настановами, порядками та методичними рекомендаціями, які розробив і затвердив Департамент внутрішнього аудиту (далі – ДВА).

Щоб визначити, наскільки реалізовано вимоги Стандартів ВА у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту Служби ВА, ми провели порівняльний та контент-аналіз внутрішніх документів, визначили рівень відповідності і статус поточного реагування (табл. 2).

**Таблиця 2 – Порівняння внутрішніх документів з питань здійснення внутрішнього аудиту Служби ВА з вимогами Стандартів ВА**

Питання, які мають бути врегульовані внутрішніми документами згідно зі Стандартами ВА [3]	Регулюючий внутрішній документ ДВА МОУ	Рівень відповідності і статус поточного регулювання
Планування діяльності з внутрішнього аудиту	Тимчасова настанова з ризик-орієнтованого планування (наказ ДВА від 04.12.2017 № 42) [11]	<b>Частково врегульовано</b> Існує детальна ризик-орієнтована методологія, що базується на “Тимчасовій настанові” 2017 року, положення якої можуть бути застарілими
Організація та проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання), документування його перебігу і результатів, контроль за виконанням аудиторських завдань	Порядок документування результатів аудиторських завдань (наказ ДВА від 28.07.2021 № 24) [12]; Порядок планування аудиторських завдань (наказ ДВА від 30.12.2021 № 55 [13]; Порядок виконання аудиторських завдань (наказ директора ДВА від 13.12.2022 № 51 [14]	<b>Повністю врегульовано</b> Повноваження, права та основні процеси проведення аудитів добре визначені
Оформлення робочих та офіційних документів, формування і зберігання справ внутрішніх аудитів; складання і підписання аудиторського звіту, порядок та строки надання і розгляду коментарів до аудиторських звітів	Порядок документування результатів аудиторських завдань (наказ ДВА від 28.07.2021 № 24) [12]; Порядок формування і зберігання справ та ведення обліку за результатами внутрішніх аудитів (наказ ДВА від 31.12.2021 № 59) [15]	<b>Повністю врегульовано</b> Надзвичайно детальні та надійні процедури для всього життєвого циклу аудиторської документації – від створення до безпечного зберігання
Реалізація результатів внутрішніх аудитів, моніторинг врахування аудиторських рекомендацій та результатів їх впровадження	Порядок проведення ВА (наказ МОУ від 15.12.2020 № 475) [7]	<b>Частково врегульовано</b> Немає окремого порядку здійснення моніторингу результатів впровадження рекомендацій
Ведення обліку та накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів (у тому числі відповідних форм, шаблонів), вимоги до звітування про результати діяльності з внутрішнього аудиту	Порядок формування і зберігання справ та ведення обліку за результатами внутрішніх аудитів (наказ ДВА від 31.12.2021 № 59 [15]; Про автоматизацію обліку результатів внутрішніх аудитів (наказ директора ДВА від 20.09.2024 № 44)	<b>Частково врегульовано</b> Існує ризик для безпеки та цілісності ведення обліку результатів внутрішніх аудитів з використанням MS Excel та баз даних Access
Підходи та методологія проведення внутрішнього оцінювання якості внутрішнього аудиту, вимоги до складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту	Порядок проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту (наказ ДВА від 18.08.2021 № 25 [16]	<b>Частково врегульовано</b> Встановлений порядок орієнтований на перевірку дотримання процедур та наявності документів, а не на вимірювання результативності та впливу аудиту.

Питання, які мають бути врегульовані внутрішніми документами згідно зі Стандартами ВА [3]	Регулюючий внутрішній документ ДВА МОУ	Рівень відповідності і статус поточного регулювання
Розгляд скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог законодавства	Порядок проведення ВА (наказ МОУ від 15.12.2020 № 475) [7]	<b>Повністю врегульовано</b> Відсутні задокументовані процедури щодо отримання, проведення розслідування або вирішення скарг на дії внутрішніх аудиторів
Аспекти і порядок взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами установи, іншими органами	Порядок проведення ВА (наказ МОУ від 15.12.2020 № 475) [7]	<b>Частково врегульовано</b> Наявні нормативні матеріали з цього питання дещо узагальнені, зокрема не визначений внутрішній регламент, що регулював би процедуру взаємодії між іншими департаментами, а посилання на загальні норми недостатні для забезпечення ефективної співпраці
Інші питання діяльності з внутрішнього аудиту (за рішенням керівника підрозділу внутрішнього аудиту)	Методичні рекомендації з проведення оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю [17]; Методичні рекомендації з проведення аудитів процесів [18]	<b>Частково врегульовано</b> Наявна методологія демонструє використання передових міжнародних практик для проведення оцінювання, водночас немає методології проведення аудитів у найбільш ризикових та специфічних для оборонної сфери напрямках

*Джерело:* сформовано автором на основі [7; 11–18].

Детальний аналіз питань, позначених у матриці як “Частково врегульовано”, вказує на наявність операційних і стратегічних ризиків.

Так, фундаментальний документ, що визначає методологію ризик-орієнтованого планування [11], має статус “Тимчасової настанови” і був затверджений ще у 2017 році. Збереження статусу “тимчасовий” для такого ключового процесу протягом багатьох років, включно з періодом широкомасштабного вторгнення, є значущим фактом. По-перше, термін “тимчасовий” сам по собі вказує на те, що методологія могла не пройти повну валідацію або вважалася проміжним рішенням, що потребує доопрацювання. Його тривале існування вказує або на інституційну інерцію, або на неспроможність фіналізувати і затвердити постійний оновлений порядок. По-друге, і це критично важливо, перелік ризиків для Міністерства оборони кардинально змінився з 2017 року, а особливо після лютого 2022 року. Методологія, розроблена в умовах, що передували широкомасштабній війні, може бути абсолютно неадекватною для оцінювання поточних ризиків, пов’язаних із масштабною міжнародною допомогою, закупівлями в умовах воєнного стану, прискореною мобілізацією, складною логістикою та новими корупційними загрозами. Це створює стратегічний ризик того, що вся діяльність з планування аудиту базується на потенційно застарілій основі. Якщо сам фундамент аудиторського плану — оцінка ризиків — спирається на неактуальну методологію, то весь аудиторський ресурс може бути спрямований неправильно, зосереджений на застарілих ризиках, тоді як нові, критичні загрози залишаться поза увагою. Це прямо підриває здатність аудиту виконувати свою місію — “додавати цінність” та сприяти досягненню цілей організації.

Невизначений порядок моніторингу результатів впровадження рекомендацій є однією з найпоширеніших причин зниження ефективності функції внутрішнього аудиту. Без надійної системи подальшого контролю аудиторські звіти можуть залишатися на полиці, а функція не досягати своєї головної мети — сприяти вдосконаленню та зменшенню ризиків. Це становить часткову, але значну регуляторну прогалину.

Запровадження єдиного автоматизованого обліку результатів внутрішніх аудитів за допомогою файлів Excel та баз даних Access є тактичним рішенням, спрямованим на вирішення нагальної операційної проблеми, що, однак, має потенційні стратегічні ризики. Вибір технологій вказує на прагнення швидко та з мінімальними витратами вирішити завдання збирання та узагальнення даних з територіальних підрозділів. Однак обрані інструменти не є повноцінними корпоративними системами управління даними і створюють значні ризики у довгостроковій перспективі, серед них можна виокремити:

ризик цілісності даних – MS Excel не має вбудованих надійних механізмів контролю за версіями, валідацією введених даних та аудиторським слідом змін. Це створює високу ймовірність виникнення помилок як під час первинного введення даних, так і в ході їх подальшої консолідації та аналізу;

ризик безпеки – захист файлів Excel та баз даних Access є відносно слабким, особливо в контексті обробки чутливої інформації оборонного відомства. Існує ризик несанкціонованого доступу, копіювання, модифікації або знищення даних;

ризик масштабованості і продуктивності – зі збільшенням обсягу даних та кількості користувачів продуктивність і стабільність рішень на базі цих технологій різко падає, що може призвести до збоїв у роботі і втрати даних.

Таким чином, запровадження автоматизації обліку вирішує поточну проблему (“оптимізація звітності”), однак обрані інструменти створюють нову, глибшу проблему належного управління даними. Це рішення може виявитися тимчасовим і потребуватиме заміни на більш надійну та захищену систему в майбутньому. Такий підхід дещо дисонує із загальним високим рівнем зрілості і системності, який демонструють інші внутрішні документи ДВА.

Наявна методологія проведення внутрішнього оцінювання якості внутрішнього аудиту забезпечує формальний контроль (комплаєнс) — перевірку дотримання процедур та наявності документів. Однак вона не містить інструментів для вимірювання результативності та впливу аудиту. Цей підхід вимірює активність підрозділу, але не дає відповіді на ключове питання: чи сприяє внутрішній аудит досягненню стратегічних цілей МОУ та чи призводить до системних покращень? Таким чином, відсутній механізм оцінювання реальної дієвості та ефективності внутрішнього аудиту, що підтверджує лише часткове врегулювання цього питання.

Ефективний аудит потребує структурованої співпраці з іншими структурними підрозділами установи. Наприклад, взаємодія з юридичним департаментом могла би визначати порядок запиту правових висновків для аудиторських потреб, з департаментом закупівель – встановлювати порядок обміну даними для аналізу ризиків. Відсутність документального регулювання внутрішньої процедури взаємодії створює невизначеність, яка залишає умови для взаємодії на розсуд сторін у кожному конкретному випадку, що неефективно і може призводити до непорозумінь або затримок. Без формалізованих процедур взаємодії підрозділ може бути сприйнятий як зовнішній контролер, а не інтегрована частина системи врядування.

Сучасна методологічна база є надзвичайно розвиненою. Для її подальшого вдосконалення рекомендовано розробити і затвердити методичні рекомендації щодо проведення аудитів у найбільш ризикових та специфічних для оборонної сфери напрямках, таких як інформаційні технології та кібербезпека (ІТ-аудити), а також аудитів оборонних закупівель з урахуванням особливостей законодавства та практики у цій сфері.

За результатами проведеного аналізу внутрішньої нормативної бази Департаменту внутрішнього аудиту Міноборони можна зробити висновок про її фрагментарність через те, що її складовими є численні окремі накази, що може ускладнювати цілісність розуміння та застосування на практиці. Критично важливо, що ключовий процес — ризик-орієнтоване планування — досі ґрунтується на “тимчасовій” методології, основа якої була розроблена за умов, що кардинально відрізняються від сьогодення, і тому може не відповідати поточним викликам.

З метою проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов’язаних із діяльністю з внутрішнього аудиту та підготовки рекомендацій щодо її вдосконалення, при Міністерстві оборони України в 2024 році створено Аудиторський комітет Міністерства оборони України як консультативно-дорадчий орган [20] та затверджено його Положення [21]. Основним завданням Комітету визначено підтримку розвитку діяльності з внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України, яку забезпечують: сприянням організаційній і функціональній незалежності підрозділу; створенням належних умов для здійснення внутрішнього аудиту, у тому числі забезпечення достатньої кількості ресурсів для провадження діяльності з внутрішнього аудиту, недопущення обмежень для організації роботи підрозділу; усуненням умов, що перешкоджають виконанню керівником або працівниками підрозділу їх обов’язків та втручанню в їх діяльність посадових або інших осіб; розглядом стану вжиття необхідних заходів за результатами здійснення внутрішнього аудиту; обговоренням результатів діяльності підрозділу, результатів внутрішнього та зовнішнього оцінювання якості внутрішнього аудиту; поданням пропозицій щодо вдосконалення діяльності з внутрішнього аудиту в державному органі; наданням фахових консультацій та розглядом питань, пов’язаних з організацією та функціонуванням внутрішнього контролю та/або функціонуванням окремих його елементів, підготовкою рекомендацій з їх удосконалення [21].

Створення цього комітету є надзвичайно важливим і позитивним кроком, що відображає розуміння необхідності посилення нагляду за аудиторською функцією та наближення до міжнародних практик управління. Це є прямою, хоч і дещо запізнилою, реакцією на провали в управлінні, які призвели до гучних корупційних скандалів та виявлення масштабних порушень у сфері закупівель. Попередні звіти Рахункової палати і результати внутрішніх перевірок закупівельної агенції чітко вказали на системні збої в управлінні та нагляді, а не лише на окремі помилки виконавців. Глобальні стандарти [10] роблять основний акцент на нагляді з боку незалежного органу рівня ради директорів. Таким чином, утворення Аудиторського комітету в МО України є інституційним визнанням того, що попередня структура нагляду була неадекватною, і спробою виправити першопричину виявлених проблем завдяки створенню механізму високорівневого незалежного контролю, як це передбачено найкращими світовими практиками.

Відповідно до Глобальних стандартів [10] функція внутрішнього аудиту отримує свій мандат від наглядової ради. Мандат визначає повноваження, роль і відповідальність функції внутрішнього аудиту та документується у “Статуті внутрішнього аудиту” (далі – Статут ВА), який затверджує і переглядає рада (рада директорів, аудиторський комітет або інший уповноважений орган). Вище керівництво бере участь в обговоренні очікувань від функції внутрішнього аудиту, які враховує рада під час встановлення мандату внутрішнього аудиту, і підтримує мандат внутрішнього аудиту на всіх рівнях організації.

Мандат встановлює стратегічні повноваження керівника функції ВА, уповноважуючи його на співпрацю з наглядовою радою та вищим керівництвом з питань створення, гарантування незалежності та нагляду за діяльністю аудиту.

Натомість Статут ВА деталізує ці положення на операційному рівні, визначаючи місце підрозділу в організаційній структурі та закріплюючи подвійну систему підзвітності: функціональну підзвітність перед радою (затвердження бюджету, управління людськими

ресурсами) та адміністративну звітність (оцінювання ефективності роботи керівника підрозділу внутрішнього аудиту).

Результати порівняльного аналізу показують, що національна модель врядування внутрішнього аудиту в державному секторі ґрунтується на декларативному документі, який встановлює мету (місію), часткові цілі, принципи незалежності і базовий перелік повноважень та обов'язків внутрішнього аудиту, але не деталізує жодних процедур чи механізмів підтримки та реалізації контролю за діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту.

На протипагу цьому Глобальні стандарти передбачають затвердження наглядовою радою Статуту ВА. Цей документ має детально регламентувати такі аспекти: мету, повноваження і відповідальність (мандат) внутрішнього аудиту; процеси забезпечення та підтримки його діяльності; процедури оцінювання ефективності роботи керівника підрозділу ВА. Водночас передбачено активне залучення керівництва державного органу до визначення очікувань від функції аудиту, участі у формуванні та перегляді його мандата, а також до його всебічної підтримки на всіх рівнях організації [10].

Ключовим аналітичним завданням статті є систематичний порівняльний аналіз поточного стану організації внутрішнього аудиту в системі Міноборони з еталонною моделлю, представленою Глобальними стандартами 2025 року. Цей аналіз, структурований за п'ятьма доменами GIAS 2025, виявляє глибокі розриви не лише в окремих процедурах, а й фундаментальній філософії та підходах.

Порівняння чітко показує, що проблема не в окремих недоліках, а в тому, що система внутрішнього аудиту в МОУ та GIAS 2025 існує в різних парадигмах: перша — це система контролю за відповідністю, що залишилася в минулому; друга — сучасна система управління, орієнтована на ризики, створення цінності та досягнення стратегічних цілей.

**Професіоналізм та компетентність (Домен II).** У GIAS 2025 встановлено високі вимоги до знань, навичок та постійного професійного розвитку аудиторів. Це різко контрастує із задокументованими провалами в системі підготовки військових аудиторів в Україні. Чинна система готує фахівців вузького профілю, які не володіють компетенціями, необхідними для аудиту складних оборонних процесів. Національна сертифікація, хоч і є позитивним кроком, має бути оцінена на предмет відповідності міжнародно визнаним сертифікатам, таким як Certified Internal Auditor (CIA), і за змістовим наповненням. Так, попри важливий крок із запровадження національної сертифікації внутрішніх аудиторів у 2023 році, її результати залишаються скромними. Станом на вересень 2025 року лише 58 представників державного сектору отримали відповідні сертифікати [32].

**Управління та незалежність (Домен III).** У GIAS 2025 існує вимога, що керівник аудиту повинен мати пряму функціональну підзвітність найвищому наглядовому органу (Аудиторському комітету), що гарантує його незалежність. В українській практиці згідно з Постановою № 1001 та наказом № 475 керівник аудиту підпорядкований керівнику установи (Міністру), що створює ризик фільтрації інформації і тиску. Хоча створення Аудиторського комітету є кроком у правильному напрямку, його реальні повноваження та ступінь незалежності ще мають бути доведені на практиці. Розрив полягає у відсутності законодавчо закріпленої функціональної підзвітності саме Аудиторському комітету, а не лише адміністративної — Міністру.

**Управління ризиками та планування аудиту (Домен IV).** У GIAS 2025 визначено, що план аудиту має базуватися на динамічному, безперервному та всеосяжному оцінюванні ризиків організації. Аудит має бути зосереджений на тому, що найбільше загрожує досягненню цілей МОУ. Натомість результати аудиту закупівельної агенції показують, що планування, ймовірно, є реактивним, а не проактивним. Відсутність зрілої системи управління ризиками (ERM) в Міноборони в цілому унеможливорює побудову справді ризик-орієнтованого аудиту.

**Виконання завдань та інтеграція технологій (Домен V).** У GIAS 2025 зосереджено увагу на використанні аналізу даних і технологій для забезпечення всебічної впевненості. Це створює прірву в аналізі порівняно з поточними методами в МОУ, які, судячи з усього, залишаються переважно ручними та базуються на вибіркових перевірках. Факт використання таблиць Excel для ведення бази даних постачальників у ключовій закупівельній агенції є символом цього технологічного відставання.

У наведеній нижче (табл. 3) узагальнено ключові розриви між чинною практикою та GIAS 2025, що визначають пріоритети для майбутніх реформ.

**Таблиця 3 – Аналіз розривів між межами внутрішнього аудиту в системі МОУ та Глобальними стандартами внутрішнього аудиту 2025 року**

Домен та принцип GIAS	Ключова вимога GIAS (узагальнено)	Відповідне регулювання в Україні	Спостережуваний стан у МОУ	Ідентифікований розрив	Пов'язаний ризик та наслідки
<b>Домен II: Етика та професіоналізм</b>	Внутрішні аудитори мають володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання своїх обов'язків	НМОУ № 475; ПКМУ № 12 (про сертифікацію)	Задokumentовані системні проблеми в підготовці аудиторів: вузька спеціалізація, некомпетентні викладачі, відсутність міждисциплінарних знань	<b>Фундаментальний розрив у компетенціях.</b> Аудитори не готові до проведення складних перевірок у сферах логістики, кібербезпеки, ІТ, розроблення озброєнь та налагодження міжнародних контрактів	<b>Критичний ризик.</b> Нездатність аудиторів адекватно оцінювати ризики у ключових сферах призводить до неефективного контролю, що створює умови для збоїв та корупції, як це показано у звіті Рахункової палати
<b>Домен III: Нагляд за функцією ВА</b>	Керівник ВА має прямі та необмежені звітні відносини з наглядовим органом (Аудиторським комітетом)	ПКМУ № 1001; НМОУ № 475	Звітність адміністративного здійснюється перед Міністром, періодично — перед новоствореним Аудиторським комітетом. Ступінь «необмеженості» доступу формально не гарантований	<b>Потенційне порушення незалежності.</b> Звітність не є виключно та функціонально спрямованою до найвищого наглядового органу, що створює ризик втручання керівництва або фільтрації висновків	<b>Високий ризик.</b> Критичні висновки, що стосуються вищого керівництва або системних збоїв, можуть бути пом'якшені або затримані, що підриває саму суть внутрішнього аудиту і консервує проблеми, виявлені у закупівлях
<b>Домен IV: Управління функцією ВА</b>	Діяльність ВА має базуватися на ризик-орієнтованому плані, який відповідає стратегічним ризикам та	Стандарти ВА, наказ МФУ № 1247	Планування, ймовірно, є реактивним та орієнтованим на комплаєнс, а не проактивним та	<b>Відсутність стратегічної ризик-орієнтації.</b> Аудиторські ресурси витрачаються на менш	<b>Високий ризик.</b> Міністерство залишається «сліпим» до нових і стратегічних загроз. Аудит не виконує свою функцію раннього

Домен та принцип GIAS	Ключова вимога GIAS (узагальнено)	Відповідне регулювання в Україні	Спостережуваний стан у МОУ	Ідентифікований розрив	Пов'язаний ризик та наслідки
	цілям організації		ризик-орієнтованим. Через відсутність зрілої системи управління ризиками (ERM) в МОУ «необмеженість» доступу формально не гарантована	значущі перевірки, а стратегічні ризики (наприклад, неефективна система закупівель чи управління активами) залишаються поза увагою	попередження, що призводить до масштабних провалів, які виявляються лише постфактум
<b>Домен IV: Управління функцією ВА</b>	Вимірювання ефективності функції ВА, розробка цілей та методології для оцінювання прогресу досягнення цілей функції та сприяти постійному її вдосконаленню	Стандарти ВА, НМФУ № 1247, НМФУ № 480, НДВА № 25	Чинна методологія (як внутрішня, так і зовнішня) орієнтована на перевірку процесу, а не на вимірювання кінцевого результату та впливу	<b>Відсутність механізму оцінки реальної дієвості та ефективності аудиту</b> система не дає інструментів для відповіді на питання щодо досягнення системних покращень та сприяння стратегічним цілям	<b>Високий ризик.</b> ВА перетворюється на "аудит заради аудиту", тобто стає самоціллю, а не інструментом покращення. Це призводить до неможливості продемонструвати цінність та втрати довіри до самої системи ВА
<b>Домен V: Надання послуг ВА</b>	ВА має використовувати технології та методи аналізу даних для підвищення ефективності й охоплення аудиту	Не регулюється чітко	Переважають ручні методи та вибіркові перевірки. Використання застарілих інструментів (напр., Excel для ведення обліку)	<b>Технологічне відставання.</b> Нездатність аналізувати великі масиви даних (наприклад, усі платіжні транзакції) та здійснювати безперервний моніторинг	<b>Середній ризик.</b> Пропускаються шахрайські схеми, аномалії та помилки, які можна виявити лише за допомогою аналітики. Аудит залишається неефективним і трудомістким

*Джерело:* сформовано автором на основі [2; 3; 5; 7; 10].

Окремо зазначимо, що положення GIAS 2025 можуть бути застосовані для служб внутрішнього аудиту і в приватному, і державному секторі. Так, окремим розділом GIAS 2025 передбачено специфіку застосування Глобальних стандартів внутрішнього аудиту в державному секторі, зумовлену особливостями його функціонування. Це потребує від функції внутрішнього аудиту, крім базових вимог, додаткового врахування низки ключових принципів: дотримання вимог нормативно-правових актів; сприяння підвищенню результативності, ефективності й економічності державних процесів і програм; контролю за належним захистом

та справедливим використанням державних ресурсів під час надання послуг; оцінювання відповідності поточної діяльності організації її стратегічним завданням і цілям. Важливими аспектами внутрішнього аудиту в державному секторі можна вважати: ризик-орієнтований підхід; баланс між аудиторськими й консультативними послугами; забезпечення досягнення цілей установи через процеси управління, управління ризиками та контролю; сприяння спроможності організації служити інтересам суспільства; професійну компетентність аудиторів; незалежність та об'єктивність аудиту [10].

### **Висновки**

Проведене дослідження показало, що в МО України сформовано базову нормативну основу для функціонування внутрішнього аудиту, яка загалом узгоджується з національним законодавством та ключовими принципами Глобальних стандартів. Водночас виявлено низку аспектів, що потребують подальшого вдосконалення, актуалізації та чіткої регламентації. Для вирішення цих завдань у статті запропоновано стратегічні рекомендації, реалізація яких допоможе побудувати в системі МО України ефективну та незалежну функцію внутрішнього аудиту, що повною мірою відповідатиме вимогам Глобальних стандартів (GIAS 2025).

Рекомендації згруповані за чотирма пріоритетними напрямками:

1. Фундаментальні реформи нормативної бази – повний перегляд ключових урядових та відомчих нормативних актів для їх гармонізації з принципами, структурою і термінологією Глобальних стандартів 2025 року.

2. Зміцнення управління та незалежності – приведення повноважень новоствореного Аудиторського комітету МО України до вимог Глобальних стандартів ВА.

3. Побудова системи забезпечення сучасного кадрового потенціалу – відмова від застарілих підходів до навчання та впровадження моделі компетенцій, гібридної моделі кадрового забезпечення (поєднання штатних фахівців із залученням зовнішніх експертів) та створення спеціалізованих аудиторських груп для роботи з найвищими ризиками (закупівлі, кібербезпека, шахрайство).

4. Впровадження ризик-орієнтованої і технологічної методології проведення внутрішнього аудиту – інтеграція аудиту з системою управління ризиками та вкладення інвестицій у сучасні програмні платформи для аналізу даних.

Реалізація цих стратегічних рекомендацій дасть змогу перетворити внутрішній аудит у системі МО України з формального контрольного органу на потужний інструмент підвищення ефективності оборонного менеджменту, зміцнення довіри та забезпечення стійкості України у довгостроковій перспективі.

### **Фінансування**

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

### **Конкуруючі інтереси**

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

### **Список використаних джерел**

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
2. Кабінет Міністрів України. Постанова від 28.09.2011 № 1001 «Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.10.2025).

3. Міністерство фінансів України. Наказ від 04.10.2011 № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
4. Міністерство фінансів України. Наказ від 29.09.2011 № 1217 «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
5. Кабінет Міністрів України. Постанова від 12.01.2022 № 12 «Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
6. Міністерство фінансів України. Наказ від 18.05.2022 № 144 «Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0676-22#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
7. Міністерство оборони України. Наказ від 15.12.2020 № 475 «Про організацію діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України». URL: <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-n-475-vid-15-12-2020-pro-organizatsiiu-diiialnosti-z-vnutrishnogo-auditu-v-sistemi-ministerstva-oboroni-ukraini> (дата звернення: 10.10.2025).
8. Міністерство оборони України. Наказ від 05.06.2019 № 280 «Про затвердження Положення про Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України». URL: <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-ministerstva-oboroni-ukraini-n-280-vid-05-06-2019-pro-zatverdzhennia-polozhennia-pro-departament-vnutrishnogo-auditu-ministerstva-oboroni-ukraini> (дата звернення: 10.10.2025).
9. Декларація внутрішнього аудиту Міністерства оборони України. URL: <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/povnovazhennya-pragnennya-meta-ta-osnovni-princzipi-vnutrishnogo-auditu> (дата звернення: 10.10.2025).
10. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (дата звернення: 10.10.2025).
11. Тимчасова настанова з ризик-орієнтованого планування: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 04.12.2017 № 42. 26 с.
12. Порядок документування результатів аудиторських завдань: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 28.07.2021 № 24. 56 с.
13. Порядок проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 18.08.2021 № 25. 64 с.
14. Порядок виконання аудиторських завдань: наказ директора Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 13.12.2022 № 51. 61 с.
15. Порядок планування аудиторських завдань: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 30.12.2021 № 55. 88 с.
16. Порядок формування і зберігання справ та ведення обліку за результатами внутрішніх аудитів: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 31.12.2021 № 59. 32 с.
17. Методичні рекомендації з проведення оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 25.10.2021 № 43. 40 с.
18. Методичні рекомендації з проведення аудитів процесів: наказ директора Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 08.12.2023 № 75. 46 с.
19. Порядок підготовки доповідей за результатами виконання аудиторських завдань: наказ Департаменту внутрішнього аудиту МО України від 04.04.2023 № 23. 11 с.

20. Міністерство оборони України. Наказ від 07.04.2024 № 223/нм «Про утворення Аудиторського комітету Міністерства оборони України». URL: <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-vid-07-04-2024-n-223-pro-utvorennia-auditorskogo-komitetu-ministerstva-oboroni-ukraini> (дата звернення: 10.10.2025).
21. Міністерство оборони України. Наказ від 14.05.2024 № 313 «Положення про Аудиторський комітет Міністерства оборони України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0313322-24#Text> (дата звернення: 10.10.2025).
22. Ульянов К.Є., Бариніна М.В. Еволюція поглядів на призначення фінансово-контрольних органів Міністерства оборони України. *Social Development and Security*. 2018. Вип. 2 (4). С. 59–68. <http://doi.org/10.5281/zenodo.1237042> (дата звернення: 10.10.2025).
23. Ігнатенко А.В., Лисенко М.В., Лойшин А.А., Мазка С.А. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. *Social Development and Security*. 2019. Вип. 9 (1). С. 40–59. <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.1.4> (дата звернення: 10.10.2025).
24. Підвищення ефективності державного фінансового контролю за рахунок впровадження системи ризик-орієнтованого планування / Ю. Луцик та ін. *Social Development and Security*. 2019. Вип. 9 (4). С. 41–60. DOI: <http://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4.3> (дата звернення: 10.10.2025).
25. Методичні підходи до визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в ризик-орієнтованому плануванні діяльності / А. Лойшин та ін. *Social Development and Security*. 2024. Вип. 14 (5). С. 247–265. <https://doi.org/10.33445/sds.2024.14.5.24> (дата звернення: 10.10.2025).
26. Луцик Ю.О., Череватий Т.В., Кравчук Ю.О. Європейські стандарти внутрішнього аудиту та перспективи їх впровадження в Міністерстві оборони України. *International Scientific Journal "Internauka". Series: "Economic Sciences"*. 2024. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-3> (дата звернення: 10.10.2025).
27. Луцик Ю.О., Череватий Т.В., Кравчук Ю.О. Роль і місце внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в процесі здійснення оборонних закупівель. *Modern Economics*. 2024. № 43. С. 51–56. [https://doi.org/10.31521/modecon.V43\(2024\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V43(2024)-07) (дата звернення: 10.10.2025).
28. Крамаренко І. Механізм внутрішнього аудиту в оборонному секторі України: виклики та перспективи. *Наукові перспективи. Серія: «Державне управління»*. 2025. № 6 (60). С. 11. [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-6\(60\)-192-202](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-6(60)-192-202) (дата звернення: 10.10.2025).
29. Богданьок О. У Міноборони розповіли про результати аудиту Агенції оборонних закупівель // *Суспільне. Новини*. 2025. URL: <https://suspihne.media/939699-u-minoboroni-rozpovili-pro-rezultati-auditu-agencii-oboronnih-zakupivel/> (дата звернення: 10.10.2025).
30. Рахункова палата затвердила Звіт за результатами аудиту діяльності Міноборони у сфері закупівлі, розробки і модернізації озброєння та військової техніки / Рахункова палата України. 2024. URL: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1948> (дата звернення: 10.10.2025).
31. Міністерство фінансів України. Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2023 році та 2024 році. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu> (дата звернення: 10.10.2025).
32. Міністерство фінансів України. Реєстр сертифікованих внутрішніх аудиторів. URL: [https://mof.gov.ua/uk/certification\\_of\\_internal\\_auditors-628](https://mof.gov.ua/uk/certification_of_internal_auditors-628) (дата звернення: 10.10.2025).

## References

1. Budget Code of Ukraine (No. 2456-VI). (2010). Law of Ukraine On the Budget Code of Ukraine of July 8, 2010. Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011, September 28). Resolution No. 1001 On the Procedure for Conducting Internal Audit and Establishment of Internal Audit Units. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-n>
3. Ministry of Finance of Ukraine. (2011, October 4). Order No. 1247 On Approval of Internal Audit Standards. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
4. Ministry of Finance of Ukraine. (2011, September 29). Order No. 1217 On Approval of the Code of Ethics for Internal Audit Unit Employees. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>
5. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2022, January 12). Resolution No. 12 On the Introduction of Certification for Internal Audit Unit Employees. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-n>
6. Ministry of Finance of Ukraine. (2022, May 18). Order No. 144 On the Procedure for Certification of Internal Audit Employees. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0676-22>
7. Ministry of Defence of Ukraine. (2020, December 15). Order No. 475 On Organizing Internal Audit Activities in the Ministry of Defence of Ukraine System (26 p.). Retrieved October 10, 2025, from <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-n-475-vid-15-12-2020-pro-organizatsiiu-diialnosti-z-vnutrishnogo-auditu-v-sistemi-ministerstva-oboroni-ukraini>
8. Ministry of Defence of Ukraine. (2019, June 5). Order No. 280 On Approval of the Regulation on the Internal Audit Department of the Ministry of Defence of Ukraine. Retrieved October 10, 2025, from <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-ministerstva-oboroni-ukraini-n-280-vid-05-06-2019-pro-zatverdzhennia-polozhennia-pro-departament-vnutrishnogo-auditu-ministerstva-oboroni-ukraini>
9. Ministry of Defence of Ukraine. (n.d.). Internal Audit Declaration of the Ministry of Defence of Ukraine. Retrieved October 10, 2025, from <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/povnovazhennya-pragnennya-meta-ta-osnovni-principi-vnutrishnogo-auditu>
10. The Institute of Internal Auditors Ukraine. (2024). Global Standards for Internal Audit. Retrieved October 10, 2025, from <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf>
11. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2017, December 4). Temporary Instruction on Risk-Based Planning (26 p.).
12. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2021, July 28). Procedure for Documenting the Results of Audit Assignments (56 p.).
13. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2021, August 18). Procedure for Conducting Internal Quality Assessments of Internal Audit (64 p.).
14. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2022, December 13). Procedure for Executing Audit Assignments (61 p.).
15. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2021, December 30). Procedure for Planning Audit Assignments (88 p.).
16. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2021, December 31). Procedure for Forming and Storing Files and Keeping Records of Internal Audits (32 p.).
17. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2021, October 25). Methodological Recommendations for Assessing the Effectiveness of the Internal Control

- System (40 p.).
18. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2023, December 8). Methodological Recommendations for Conducting Process Audits (46 p.).
  19. Department of Internal Audit, Ministry of Defence of Ukraine. (2023, April 4). Procedure for Preparing Reports Based on Audit Assignments (11 p.).
  20. Ministry of Defence of Ukraine. (2024, April 7). Order No. 223/nm On the Establishment of the Audit Committee of the Ministry of Defence of Ukraine. Retrieved October 10, 2025, from <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-vid-07-04-2024-n-223-pro-utvorennia-auditorskogo-komitetu-ministerstva-oboroni-ukraini>
  21. Ministry of Defence of Ukraine. (2024, May 14). Order No. 313 Regulation on the Audit Committee of the Ministry of Defence of Ukraine. Retrieved October 10, 2025, from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0313322-24>
  22. Ulyanov, K. Ye., & Barynina, M. V. (2018). Evolution of views on the purpose of financial control bodies of the Ministry of Defence of Ukraine. *Social Development and Security*, 2(4), 59–68. <https://doi.org/10.5281/zenodo.1237042>
  23. Ihnatenko, A. V., Lysenko, M. V., Loishyn, A. A., & Mazka, S. A. (2019). Analysis of the formation process of internal audit in the Ministry of Defence of Ukraine. *Social Development and Security*, 9(1), 40–59. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.1.4>
  24. Lutsyk, Y., et al. (2019). Improving the efficiency of public financial control through the introduction of risk-based planning systems. *Social Development and Security*, 9(4), 41–60. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4.3>
  25. Loishyn, A., et al. (2024). Methodological approaches to determining the personnel number of the internal audit service of the Ministry of Defence of Ukraine in risk-based planning activities. *Social Development and Security*, 14(5), 247–265. <https://doi.org/10.33445/sds.2024.14.5.24>
  26. Lutsyk, Y. O., Cherevatyi, T. V., & Kravchuk, Y. O. (2024). European internal audit standards and prospects for their implementation in the Ministry of Defence of Ukraine. *International Scientific Journal "Internauka". Series: Economic Sciences*. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-3>
  27. Lutsyk, Y. O., Cherevatyi, T. V., & Kravchuk, Y. O. (2024). The role and place of internal control and internal audit in the process of defence procurement. *Modern Economics*, 43, 51–56. [https://doi.org/10.31521/modecon.V43\(2024\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V43(2024)-07)
  28. Kramarenko, I. (2025). Mechanism of internal audit in the defence sector of Ukraine: challenges and prospects. *Scientific Perspectives. Series: Public Administration*, 6(60), 11. [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-6\(60\)-192-202](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-6(60)-192-202)
  29. Bohdanok, O. (2025, n.d.). Ministry of Defence announced results of the Defence Procurement Agency audit. *Suspilne News*. Retrieved October 10, 2025, from <https://suspilne.media/939699-u-minoboroni-rozpovili-pro-rezultati-auditu-agencii-oboronnih-zakupivel/>
  30. Accounting Chamber of Ukraine. (2024). Report on the audit results of the Ministry of Defence activities in procurement, development and modernization of weapons and military equipment. Retrieved October 10, 2025, from <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1948>
  31. Ministry of Finance of Ukraine. (n.d.). Reporting information on the state of functioning of state internal financial control in 2023 and 2024. Retrieved October 10, 2025, from <https://www.mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu>
  32. Ministry of Finance of Ukraine. (n.d.). Register of certified internal auditors. Retrieved October 10, 2025, from [https://mof.gov.ua/uk/certification\\_of\\_internal\\_auditors-628](https://mof.gov.ua/uk/certification_of_internal_auditors-628)