

Стан розробленості проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану та систематизація суперечностей і недосконалостей у предметній сфері

The state of development of the problem of the functioning of state internal control in the conditions of martial law and the systematization of contradictions and imperfections in the subject area

Анатолій Лойшин

доктор філософії, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

Anatolii Loishyn

PhD, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

Received: October 6, 2023 | Revised: October 23, 2023 | Accepted: October 31, 2023

DOI: 10.33445/sds.2023.13.5.16

Мета роботи: є опрацювання проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану, виявлення суперечностей і недосконалостей у предметній сфері.

Метод: для реалізації мети дослідження проведено її декомпозицію та проаналізовано зміст наявних у відкритому доступі дисертацій та публікацій; ідентифіковано суперечності у теорії; встановлено окремі недосконалості у практиці.

Результати дослідження будуть використані під час розроблення актуальної концепції контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

Теоретична цінність дослідження полягає у встановленні методичних та методологічних суперечностей та недосконалостей у предметній сфері.

Оригінальність/цінність дослідження: у ході дослідження використано оригінальні джерела.

Обмеження дослідження: обмеження дослідження полягає у використанні інформації, що перебуває у вільному доступі.

Тип статті: теоретичний.

The purpose of the work: is to study the problem of the functioning of state internal control in the conditions of martial law, to identify contradictions and imperfections in the subject area.

Method: in order to realize the purpose of the research, its decomposition was carried out and the content of publicly available dissertations and publications was analyzed; contradictions in the theory are identified; certain imperfections in practice have been established.

The results of the research will be used during the development of the current concept of control over the use (development) of resources in the Defense Forces of Ukraine during the legal regime of martial law.

The theoretical value of the research lies in the establishment of methodical and methodological contradictions and imperfections in the subject area.

Originality/value of the research: original sources were used in the research.

Limitations of the study: The limitation of the study is the use of publicly available information.

Type of article: theoretical.

Ключові слова: внутрішній контроль, суперечності, воєнний стан.

Key words: internal control, contradictions, martial law.

1. Вступ

На цей час український народ героїчно відбиває збройну агресію російської федерації. У процесі відсічі збройної агресії центральні органи державної влади були змушені перейти на функціонування в умовах правового режиму воєнного стану. При цьому суб'єкти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю мали визначити новий формат своєї діяльності через наявність підвищеної небезпеки для персоналу структур.

Таким чином, підвищений рівень небезпеки, перехід на функціонування у період правового режиму воєнного стану об'єктів державного (зовнішнього/внутрішнього) державного фінансового стали новим викликом для організації контрольних заходів. Водночас збільшення чисельності складових сектору безпеки і оборони України, передусім

чисельності особового складу Збройних Сил України, та формування нових частин і підрозділів у їх структурі розширили сферу контролю за освоєнням державних ресурсів. Виконання бойових спеціальних завдань безпосередньо в районах активного ведення бойових дій не сприяє якісному проведенню контрольних заходів. З огляду на викладене можемо ідентифікувати наявність проблеми організації контролю за використанням державних ресурсів в Силах оборони України та Збройних Силах України як їх складової у період правового режиму воєнного стану. Саме тому пропонуємо пропонується дослідити розробленість проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану та систематизувати наявні суперечності і недосконалості у предметній сфері.

2. Теоретичні основи дослідження

Теоретичними основами дослідження стали наукові праці [1–6], інші джерела та публікації, використані у цьому дослідженні, а також положення теорії державного управління, менеджменту, фінансів, засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, положення Лімської декларації керівних принципів контролю та ін.

3. Постановка проблеми

Необхідність розроблення проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану зумовлена практичною неготовністю суб'єктів державного (зовнішнього/внутрішнього) фінансового контролю до повної реалізації контрольної функції у період дії правового режиму воєнного стану.

На цей час сектор безпеки і оборони України є споживачем найбільшої частини державного бюджету, адже виділені державою ресурси спрямовані на невідкладне забезпечення потреб оборони для відсічі збройної агресії російської федерації. При цьому, слід наголосити на неоціненній ролі матеріально-технічної допомоги, яку надають країни-партнери, сприяючи відсічі збройної агресії російської федерації.

З огляду на викладене, контроль за ресурсами набуває пріоритетного значення, сприяючи не лише підвищенню рівня цільового й ефективного використання державних ресурсів, а й гарантуючи міжнародним партнерам прозоре та цільове використання переданої Україні допомога.

4. Методологія

Дослідження у предметній сфері проведено у такому порядку:

- 1) проаналізовано зміст наявних у відкритому доступі дисертацій та публікацій;
- 2) ідентифіковано суперечностей в теорії;
- 3) виявлено окремі недосконалості у практиці.

Метою дослідження є опрацювання проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану та систематизація наявних суперечностей і недосконалостей у предметній сфері.

5. Результати

5.1. Для встановлення рівня розробленості проблеми функціонування державного внутрішнього контролю в умовах дії воєнного стану ми проаналізували широкий масив вітчизняних та іноземних праць у предметній сфері дослідження.

Аналіз проведено у площині досліджень з державного фінансового контролю та його підсистеми державного внутрішнього фінансового контролю. Пріоритетом наукового пошуку

ми визначили– фінансовий (внутрішній фінансовий) контроль в силах оборони, як складової сектору безпеки і оборони України.

На підставі аналізу дисертаційних робіт, розміщених на офіційному веб-сайті Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського [7] за ключовими словами “фінансовий контроль” виявлено 18 праць, захищених протягом 2002–2021 рр., прямо або опосередковано присвячених проблематиці фінансового контролю у державному та приватному секторах. На рис. 1 наведено розподіл виконаних дисертацій за галузевим спрямуванням.

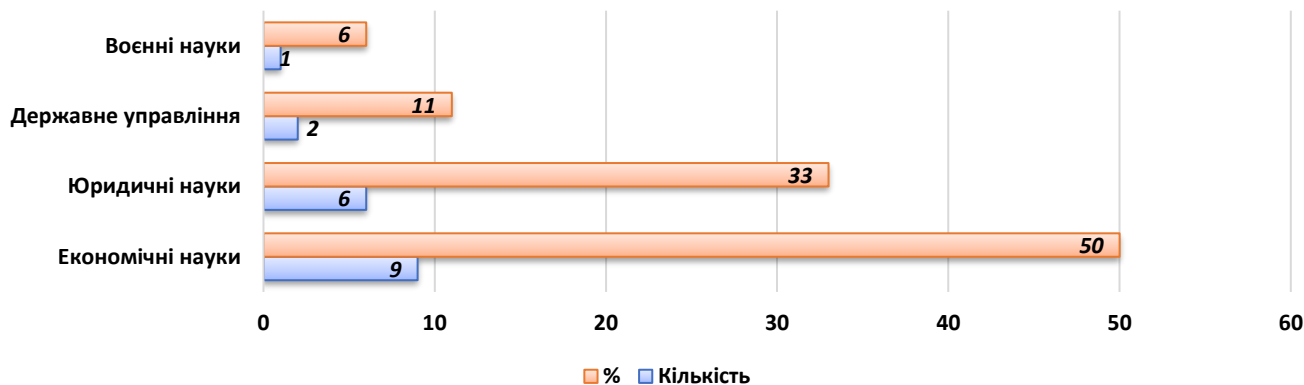


Рисунок 1 – Розподіл виконаних дисертацій за галузевим спрямуванням у предметній сфері протягом 2002–2021 рр.

Крім того, ми проаналізували розподіл захищених дисертацій за сферами дослідження (рис. 2).

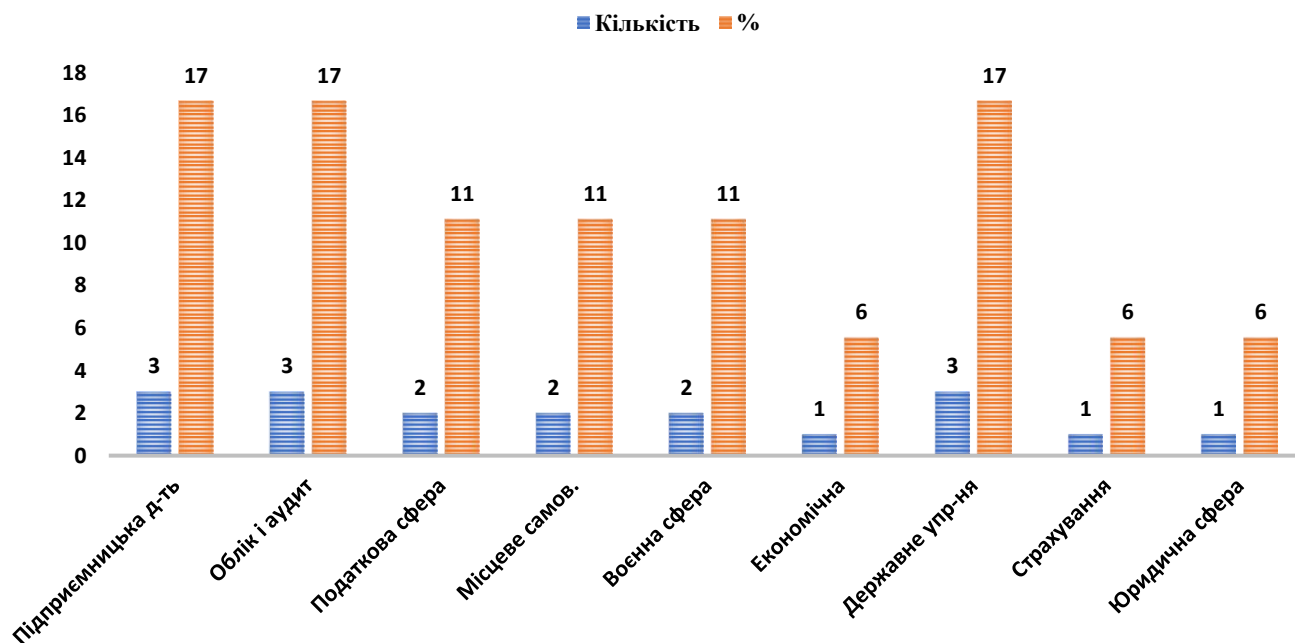


Рисунок 2 – Розподіл виконаних дисертацій за сферами дослідження у предметній сфері протягом 2002 – 2021 рр.

З-поміж кількості робіт наведених на офіційному веб-сайті Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського, лише одна захищена докторська дисертація опосередковано

пов'язана зі специфікою державного фінансового контролю – “Проблеми правового регулювання державного боргу України” І. Б. Заверухи.

Водночас головну увагу ми приділили дослідженню питань державного внутрішнього фінансового контролю в силах оборони. Серед зазначеного обсягу захищених дисертацій цьому питанню присвячено лише два дослідження 2010 та 2020 років.

Так, безпосередньо питанням фінансового контролю у Збройних Силах України присвячено працю О. В. Алексеєнка на здобуття кандидата економічних наук у 2010 році на тему: “Фінансовий контроль у Збройних Силах України” [8], науковим завданням якої було усунення недосконалостей в організації та забезпеченні фінансового контролю у Збройних Силах України, притаманних періоду дослідження. Головними результатами дослідження стали: рекомендації, спрямовані на поліпшення діяльності і структури контрольно-ревізійних органів Збройних Сил України; удосконалена система показників результативності бюджетної програми “Керівництво та військове управління Збройними Силами України” (КПКВ 2101010) на 2009 рік; удосконалена методика визначення розміру утримань для відшкодування заподіяних державі збитків.

У 2020 році ми захистили дисертацію на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії на тему: “Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України” [9], в якій розробили науково-методичний апарат з оцінювання ефективності систем внутрішнього контролю в установах Міністерства оборони України.

Цінність цього дослідження, порівняно з дослідженням О. В. Алексеєнка, доведено об'єктом дослідження – ризик-орієнтованою системою внутрішнього контролю, яка на сьогодні не лише залишається актуальною, а й стрімко розвивається.

Крім того, ми ідентифікували ще кілька дисертацій, захищених у 2015 році за напрямом державного фінансового контролю в Україні, одну з яких присвячено безпосередньо питанням державного фінансового контролю в Україні – дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук В.Ф. Піхоцьким на тему: “Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики”.

На нашу думку, теоретичні та практичні результати ґрунтовного дослідження В.Ф. Піхоцького дають змогу якісніше, досліджувати ДВФК у загальній системі державного фінансового контролю.

Так, В.Ф. Піхоцький зазначає [10], що ключовим елементом Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005–2009 рр. була реорганізація контрольно-ревізійної служби у відповідні підрозділи внутрішнього аудиту та їх запровадження, поряд із відділами внутрішнього контролю, безпосередньо в організаційну структуру розпорядника коштів для здійснення поточного контролю. При цьому, було запропоновано ревізійні підрозділи залишити лише у сферах державного сектору з найгіршими показниками фінансової дисципліни.

Проводячи аналогію з подіями сьогодення, зауважимо, що у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України **вертикаль контрольно-ревізійної діяльності заміщене внутрішнім аудитом**.

На цей час, Контрольно-ревізійний департамент та його територіальні підрозділи трансформовано у Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України та підпорядковані йому 5 територіальних управлінь.

Загалом проаналізовано 18 дисертаційних досліджень, наявних у відкритому доступі. Серед перелічених та проаналізованих досліджень не виявлено наукових результатів пов'язаних із функціонуванням державного внутрішнього фінансового контролю та державного фінансового контролю в умовах дії воєнного стану.

Далі, ми проаналізували проблематику недосконалостей фінансового контролю, порушену у дисертаційних дослідженнях протягом 2002–2021 рр.

За результатами аналізу ідентифіковані недосконалості фінансового контролю у державному та приватному секторах було розподілено за відповідними напрямками (рис. 3).

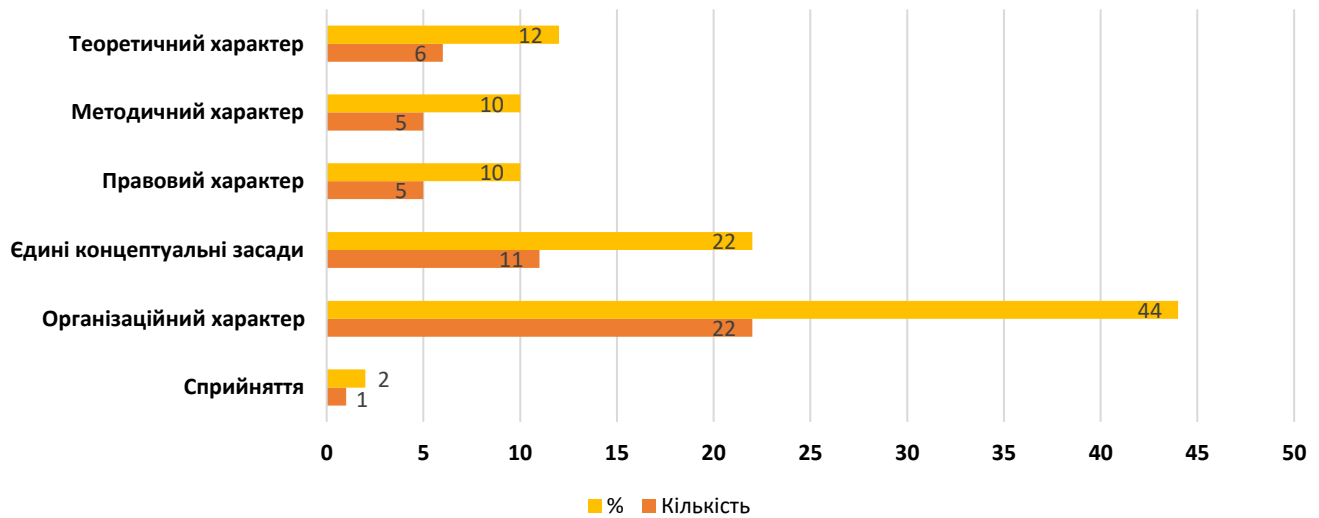


Рисунок 3 – Розподіл ідентифікованих недосконалостей фінансового контролю в державному та приватному секторах, визначених у дисертаціях захищених протягом 2002–2021 рр.

Найбільше у сфері фінансового контролю виявлено недосконалостей: організаційного (44%), теоретичного змісту (12%) та концептуального змісту (22%).

Наведемо окремі приклади недосконалостей у розрізі їх змісту:

теоретичні – недостатність дослідження теоретичних питань щодо економічної природи, видів, принципів, функцій фінансового контролю;

організаційні – неналежно аргументованість розподілу контрольних та аудиторських повноважень між суб'єктами контролю;

концептуальні – відсутність єдиних засад державного фінансового контролю в Україні.

Так, суб'єкти зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю не функціонують за єдиним замислом на засадах відповідної ієрархії суб'єктів фінансового контролю, що передбачає необхідність врегулювання таких питань:

1) визначення кола суб'єктів державного фінансового контролю;

2) визначення засад взаємодії та координації діяльності між суб'єктами державного фінансового контролю;

3) побудови ієрархії суб'єктів державного фінансового контролю (визначення їх права, їх обов'язків, відповідальності тощо);

4) визначення простору державного фінансового контролю (загальної сфери реалізації своїх функцій суб'єктами контролю та сукупності об'єктів контролю);

5) уніфікації інструментарію (форм, методів, способів, прийомів тощо), для застосування суб'єктами контролю.

Далі, ми проаналізували проблематику та недосконалості, висвітлені у наукових публікаціях у сфері державного внутрішнього фінансового контролю в Україні з 2010 року до цього часу.

Так, Г. М. Азаренкова [11] систематизувала перелік недосконалостей державного фінансового контролю в Україні станом на 2013 рік та зазначила, що найбільше недоліків виявлено у законодавстві стосовно розподілу відповідальності між суб'єктами контролю, а також недосконалості механізмів адміністративних стягнень. Науковиця пропонувала

звернути увагу насамперед на такі напрямки з удосконалення тогочасної системи: розроблення єдиного правового поля у сфері державного фінансового контролю, закріплення повноважень єдиного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні, впровадження внутрішнього контролю, узгодження процедур суб'єктів контролю, розроблення Кодексу відповідальності розпорядників бюджетних коштів за правопорушення тощо.

На цей час, майже через десять років, перелік першочергових заходів залишається актуальним, що підтверджують результати цього дослідження.

На підставі аналізу наукових публікацій у сфері державного фінансового (державного внутрішнього фінансового) контролю в Україні у відкритих джерелах ми узагальнили перелік актуальних проблем (рис. 4).

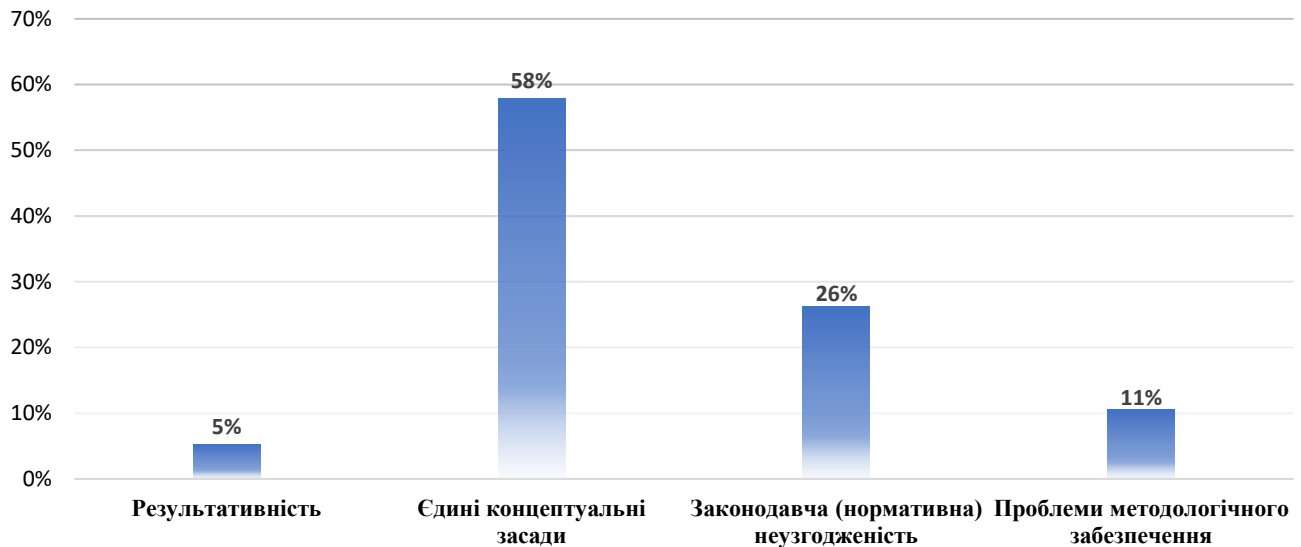


Рисунок 4 – Проблематика у сфері функціонування ДФК (ДФК) в Україні, виявлена за результатами аналізу наукових публікацій

Для об'єктивного підтвердження розвитку трендів предметної сфери пропонуємо порівняти показники, зазначені на рис. 3 та 4.

Так, найбільшу увагу приділено саме недосконалостям, пов'язаним із необхідністю розроблення єдиних концептуальних засад функціонування ДФК (ДФК) – 56% та 22% відповідно.

З огляду на проведений аналіз можемо обґрунтовано констатувати, що у наукових публікаціях не приділено належної уваги саме функціонуванню ДФК (ДФК) в умовах дії воєнного стану, а саме активного ведення бойових дій та спрямування колосального обсягу видатків для забезпечення невідкладних потреб сектору безпеки і оборони України.

Водночас суб'єкти контролю інституціонально обмежені в реалізації своїх функцій у частині контролю, де споживають найбільшу частину державних ресурсів. Також до ідентифікованих недоліків у функціонуванні державного фінансового контролю додамо відсутність практичної адаптивності діяльності суб'єктів контролю до функціонування саме в умовах дії воєнного стану.

Таким чином, з огляду на викладене, підтверджуємо актуальність проблеми функціонування ДФК (ДФК) в умовах дії воєнного стану.

5.2. Суперечність у теорії. У дослідженні [12] зроблено висновок про недоречність застосування понять “зовнішній” і “внутрішній” фінансовий контроль. Це обґрунтовувано тим, що під час здійснення контролю одного суб'єкта над іншим, в усіх випадках мають на увазі, що кожен з них є зовнішнім стосовно іншого. Наприклад І. В. Ващенко вказує, що поняття

“внутрішній” контроль з точки зору наукової методології є некоректним та пропонує називати “внутрішнім” лише власний контроль у структурі суб’єкта контролю, а справжній фінансовий контроль в усіх випадках має бути зовнішнім.

Також І.В. Ващенко зауважує, що “незалежний аудит не можна вважати однією із форм фінансового контролю. Державний фінансовий контроль застосовує аудит у своїй діяльності, але сам по собі аудит не є видом фінансового контролю”.

Урядовий фінансовий контроль має здійснювати нагляд за поточним використанням державних коштів безпосередньо бюджетними організаціями й установами. Головним його завданням є безумовне дотримання законності і цільового призначення державних коштів. Покладати на нього функції оцінювання ефективності діяльності підприємств державної форми власності недоцільно, адже кожна служба має виконувати чітко окреслені функції.

Оскільки урядовий фінансовий контроль за будь-якого статусу контрольного органу все ж залишається внутрішнім, немає потреби виокремлювати цю службу в окремий орган виконавчої влади. Щоб створити цілісну систему спеціалізованого державного фінансового контролю у системі виконавчої влади, доцільно закріпити за Міністерством фінансів України статус головного органу фінансового контролю у системі виконавчої влади. Це дасть змогу спрямовувати і координувати діяльність зі здійснення дієвого й ефективного фінансового контролю у системі виконавчої влади.

Водночас, у дослідженні 2007 року В. М. Дереконь, зазначає, що аудит є формою фінансового контролю [13]. На сьогодні ми не погоджуємося з таким висновком. Сучасний аудит – це діяльність, що відповідно до найкращих міжнародних та вітчизняних практик спрямована на об’єктивне оцінювання систем управління, внутрішнього контролю, управління ризиками та надання відповідних пропозицій (рекомендацій) з їх удосконалення.

Таким чином, **виникають суперечності в розумінні форм та методів плутанина та протиріччя у розумінні форм та методів фінансового контролю**, що потребують додаткового дослідження змісту наявного інструментарію фінансового контролю (форм, методів, способів тощо).

У джерелі [14] зазначено, що основою фінансового контролю є процес вивчення відповідного об’єкта для встановлення закономірностей його виникнення та розвитку, що зумовлює необхідність підвищення дієвості фінансового контролю як системи наукових знань з формування та використання бюджетних ресурсів.

У джерелі [15] виокремлено п’ять груп теорій, у яких фінансовий контроль розглянуто як: функцію системи управління; контрольну функцію фінансів, діяльність суб’єктів фінансового контролю, вид державного контролю, сукупність заходів, виконуваних суб’єктами контролю.

Основою фінансового контролю, на нашу думку, є не процес вивчення відповідного об’єкта для встановлення закономірностей його виникнення та розвитку, а сукупність суб’єктів, політик, правил, процедур, спрямованих на встановлення відповідності проведених (запланованих до проведення) фінансових операцій попередньо сформульованому задуму з використанням відповідної системи критеріїв та показників.

Таким чином, необхідно уточнити передумови та основоположні чинники здійснення фінансового контролю (внутрішнього фінансового контролю) та визначити сучасні основи фінансового контролю.

У дослідженні [16] запропоновано авторське визначення поняття “державний фінансовий контроль за діяльністю з морського страхування” – “активно-пасивні дії уповноважених органів державної влади або їхніх представників (Міністерства фінансів України, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг в Україні) з відстеження та вивчення функціонування українських страхових організацій – членів Морського страхового бюро за дотриманням ними встановлених державою вимог до ефективності й доцільності

мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів у морському страхуванні і запобігання зловживанням”.

Ми категорично не згодні з пропозицією формулювання категорії державного фінансового контролю як активно-пасивних дій, тому що слово “пасивний” у словнику української мови [17] визначено як “неенергійний, бездіяльний, байдужий до оточуючої дійсності”. Такі формулювання вказують на необхідність аналізу наявного понятійного апарату у сфері фінансового контролю та його удосконалення з урахуванням здобутих нових наукових знань.

У джерелі [18] визначено, що фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансовими відносинами і водночас необхідною умовою ефективності державного управління в цілому.

Однак у цьому ж дослідженні за стадіями державного фінансового контролю визначено попередній, поточний і наступний.

Також у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [19] ще у 2005 році були передбачені такі форми контролю, як попередній та подальший, а в редакції Концепції від 22.10.2008 – попередній, поточний та подальший. Отже підхід до фінансового контролю у 2011 році вже передбачав застосування не лише підсумковий фінансовий контроль.

Таким чином, виявлено невідповідність висновків окремих науковців у дослідженнях щодо форм і видів фінансового контролю.

Наприклад Р. В. Косинський пропонує авторську класифікацію державного фінансового контролю за суб'єктами перевірки: податковий контроль, митний контроль, бюджетний контроль, валютний контроль, соціальний фінансовий контроль.

Однак на сьогодні, є загальновідомим фактом, що суб'єктом державного фінансового контролю є орган, його підрозділ чи їх службові особи, які відповідно до законодавства уповноважені на здійснення державного фінансового контролю.

З огляду на викладе необхідно:

- 1) удосконалити наявні підходи до класифікації державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю;
- 2) формалізувати та описати сучасну систему державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю.

Аналіз розробленості науково-методичного апарату. У джерелі [8] для оцінювання рівня контрольно-ревізійної роботи територіальних контрольно-ревізійних правлінь у 2006–2008 рр. запропоновано застосовувати методи порівняльного комплексного оцінювання, зокрема методу сум з використанням вагових коефіцієнтів (коефіцієнтів значущості) для сукупності різних показників із подальшим об'єднанням їх в інтегральний показник.

Одним із показників запропонованого методу є показник значущості, який обчислюють на основі відсотка охоплених об'єктів із порушеннями та кількісних показників фінансових порушень за такими видами: недоотримання коштів, прямі збитки, інші збитки.

На нашу думку, станом на цей час зазначений підхід, розроблений у 2010 році, є недосконалим через неврахування низки показників, які дають змогу підвищити точність проведених розрахунків: співвідношення персоналу аудиту, обсяг простору аудиту, показник охоплення об'єктів Збройних Сил іншими суб'єктами державного фінансового контролю тощо.

Також на сьогодні наявна науково обґрунтована комплексна методика оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, розроблення якої дало змогу вирішити однойменне наукове завдання [9].

На цей час, головною недосконалістю теорії у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, фінансового контролю в силах оборони є недостатність наукових досліджень у цій сфері.

Так, лише дві дисертації захищено в системі Міністерства оборони України, присвячені проблематиці фінансового контролю у Збройних Силах України та Міністерстві оборони України (Алексеєнко О.В. (2010), Лойшин А.А. (2020)).

Результати досліджень, проведених протягом 2010–2022 рр. у предметній сфері, безумовно, потребують перегляду викладеної теорії з урахуванням змін у розвитку контролю за державними фінансами та впровадженні ризик-орієнтованого підходу до управління державними ресурсами.

У майже кожній проаналізованій науковій роботі наведено тезу про відсутність узгодженої думки серед дослідників щодо понятійного апарату у сфері державного фінансового контролю.

На нашу думку, удосконалення понятійного апарату має бути корельовано з удосконаленням відповідної теорії та методології, натомість на практиці удосконалення відбувається лише додаванням окремих слів чи синонімів, але це не змінює фундаментальних основ.

5.3 Недосконалості у практиці. З огляду на викладені аспекти становлення, розвитку і концептуальної трансформації державного внутрішнього контролю в Україні, можна сформулювати практичну проблематику функціонування ДВФК на сучасному етапі розвитку та в умовах відсічі збройної агресії російської федерації:

1. На цей час послабилися розвиток та інтеграція внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) у процес державного управління. Це підтверджують формулювання цілей у сфері державного внутрішнього контролю, задокументовані у "Стратегії – 2022–2025".

На жаль, аналіз виконання завдань, визначених концептуальними документами, показав перенесення окремих завдань з одного документа в інший та фактичне невиконання окремих завдань у визначені строки.

Так, у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року було визначено завдання зі строком виконання до 2016 року щодо запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю та запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду.

Однак ці завдання й досі актуальні та відображені у завданнях "Стратегії – 2022 – 2025".

З огляду на викладену у дослідженні інформацію та з урахуванням аналізу завдань, викладених у концептуальних і стратегічних документах, прийшов час не роз'яснювати керівникам бюджетних установ та розпорядникам бюджетних коштів необхідність впровадження внутрішнього контролю та ризик-орієнтованого управління у своїй діяльності, а об'єктивно оцінювати цю роботу і надавати відповідні висновки вищому керівництву держави. Проведення пілотних проектів на базі двох центральних органів виконавчої влади з чотирьох необхідних, визначених "Стратегією – 2017–2021" є недостатніми заходами для усієї кількості державних органів.

На сьогодні головним споживачем видаткової частини державного бюджету є сектор безпеки й оборони України, мільярди державних і партнерських гривень та іншої валюти йдуть на покриття оборонних видатків, тому від правильної організації внутрішнього контролю за використанням ресурсів, запобігання випадкам марнотратства та неефективного використання залежить зменшення обсягу дефіциту державного бюджету, який економіка України змушена буде покривати, у тому числі за рахунок зовнішніх запозичень. Загальновідомо, що покриватимуть обсяг зовнішніх запозичень у майбутніх періодах насамперед платники податків.

Поряд з усіма позитивними моментами впровадження ДВФК та визначенням заходів з реалізації у "Стратегії – 2022–2025" ми залишаємося лише на рівні впровадження внутрішнього контролю, що підтверджено заходами "Стратегії –2017–2021" та редакцією

поточної стратегії без чітких індикаторів досягнення результату щодо впровадження внутрішнього контролю.

У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року ще у 2009 році було внесено зміни щодо виконання завдання під час проведення заходів 2-го етапу протягом 2012–2016 рр. із навчання керівників та працівників органів державного і комунального сектору з питань внутрішнього контролю на підставі міжнародного досвіду та запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю.

З 2009 року, вже протягом 14 років, ми прогнозовано прямуємо лише до впровадження ДВФК і плануємо робити це ще 5 років, замість активізації зусиль та переходу до оцінювання роботи керівників, що неприпустимо з огляду на динамічність сучасної ситуації.

Головними перепонами для впровадження внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) є незавершеність заходів реформування державного управління та колективне небажання керівників усіх рівнів опановувати ризик-орієнтовані інструменти державного управління. В умовах імперативного виконання завдань без огляду на економічність та доцільність видатків державний бюджет втрачає такий необхідний сьогодні ресурс для підтримання обороноздатності України.

Також аналіз змісту концептуальних документів показав, що на цей час питання взаємопов'язаності складових ДВФК внутрішнього контролю з функцією незалежного внутрішнього аудиту та функціонування підрозділу гармонізації у складі Мінфіну чітко врегульовані та розмежовані. Водночас питання взаємопов'язаності між внутрішнім та зовнішнім фінансовим контролем досі не врегульовані.

Відповідно до міжнародних стандартів однією з функцій підрозділу внутрішнього аудиту є підготовка установи до зовнішнього аудиту. У відповідних законодавчих актах ці питання не унормовані, а планування аудиторських заходів підрозділами внутрішнього аудиту зосереджено не на підготовці державних органів до проведення зовнішніх аудитів Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України, а на недопущенні дублювання у виконанні відповідних заходів, що в цілому суперечить міжнародній практиці. Однак гармонізація і тотожність висновків зовнішнього та внутрішнього аудиту можуть слугувати одним із критеріїв оцінювання незалежності і результативності внутрішнього аудиту в державному органі.

Отже, виникає нагальна потреба в гармонізації внутрішнього та зовнішнього аудиту.

2. Напередодні впровадження діяльності аудиторських комітетів і постійного залучення внутрішніх аудиторів до виконання неспецифічних завдань нагально необхідно розробити й імплементувати відповідний законопроект у сфері державного внутрішнього контролю, який дасть змогу врегулювати низку актуальних питань, розглянутих у цьому дослідженні.

3. Поступове уточнення змісту визначення терміна "внутрішній аудит" вказує на поступове розширення його змісту у період з 2005 до 2018 року та зміщення акценту від форми контролю до діяльності, спрямованої на удосконалення системи управління.

4. Станом на сьогодні у процесі реалізації вже третього концептуального урядового документа щодо розвитку ДВФК Кабінет Міністрів України наголошує на підвищенні рівня обізнаності керівників державних органів у сфері ДВФК.

Однак не зрозуміла пріоритетність визначення цієї ключової мети з огляду на тривалу дію положень ст. 26 Бюджетного кодексу України та Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062.

Визначення реформування ДФВК через підвищення рівня обізнаності керівників державних органів із перевагами побудови ефективної системи внутрішнього контролю та

внутрішнього аудиту як ключової мети не відповідає повною мірою актуальній предметній проблематиці.

На нашу думку, керівникам державних органів в Україні недостатньо лише підвищувати обізнаність у сфері ДВФК. На цей час існує нагальна потреба оцінювати відповідними суб'єктами, відповідальними за формування та реалізацію політики у сфері ДВФК, вже впроваджені керівниками системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю у межах ДВФК.

Розвиток системи ДФВК протягом 2015 – першого півріччя 2022 років опосередковано підтверджено інформацією, наданою Мінфіном:

- випущено не менше п'яти методичних посібників, спрямованих на впровадження внутрішнього контролю та управління ризиками, у тому числі фінансового управління і контролю;

- проведено не менше 33 заходів, спрямованих на удосконалення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- надано не менше 36 роз'яснень з питань функціонування ДФВК.

З огляду на викладене проведення комплексного оцінювання стану впровадження та реалізації внутрішнього контролю в державних органах влади протягом реалізації стратегії у перспективі дало б змогу визначити реальний рівень його практичного впровадження і це у свою чергу дасть змогу сформулювати перелік конкретних заходів з удосконалення елементів ДВФК на теоретичному і практичному рівнях.

5. Визначені показники індикаторів досягнення запланованих результатів у сфері ДВФК практично нездійсненні, якщо зважати на реальний стан справ у реалізації пропозицій та рекомендацій за результатами проведених внутрішніх аудитів у системі бюджетних установ та центральних органів виконавчої влади України. Формалізм у досягненні визначених показників не дасть об'єктивної інформації керівництву держави про реальний стан справ у сфері ДВФК.

6. Ускладнення функціонування ДВФК в умовах війни зумовлено такими чинниками:

- щодо функціонування внутрішнього контролю – збільшенням обсягів споживання ресурсів сектором безпеки й оборони України та галузями української економіки для забезпечення покриття потреб війни та підвищення оперативності обігу державних ресурсів;

- щодо функціонування внутрішнього аудиту – зниженням інституціональних можливостей підрозділів внутрішнього аудиту до виконання аудиторських завдань в умовах активного ведення бойових дій на значній території України та підвищенням соціального напруження серед керівників та персоналу бюджетних установ через необхідність проведення перевірок у період воєнного часу. Камеральні аудити не дають змоги зробити об'єктивні аудиторські висновки та сформулювати відповідні пропозиції та рекомендації;

- щодо гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту – неможливістю об'єктивно оцінювати ключові пріоритети діяльності, що потребують негайного врегулювання, через динамічність воєнно-економічної обстановки та неналежний рівень визначення першочерговості заходів, спрямованих на підвищення ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту керівниками бюджетних установ в умовах війни.

7. Дослідженням встановлено, що у секторі безпеки й оборони України з початком відбиття збройної агресії російської федерації обсяг наданих в управління ресурсів для забезпечення заходів відбиття агресії зріс у кілька разів порівняно з аналогічними бюджетами мирного часу, але спроможності контролюючих інституцій послабилися через активні бойові дії та практичну неможливість проведення контрольних заходів.

8. Порядок визначення мети й окремих цілей у концептуальних документах, що регламентують розвиток ДВФК, потребує удосконалення у контексті формулювання чітких та досяжних цілей, у тому числі з урахуванням підходу до управління за цілями.

9. Законодавчого врегулювання потребує визначення нормативно обґрунтованої чисельності підрозділів внутрішнього аудиту, що дасть змогу підвищити рівень незалежності керівників підрозділів внутрішнього аудиту, а дієва комунікація з функціонально незалежним аудиторським комітетом – забезпечити об'єктивність виконання аудиторських завдань.

10. На період відсутності аудиторських комітетів необхідно розробити альтернативний тимчасовий механізм інформування відповідного суб'єкта керівником підрозділу внутрішнього аудиту в разі виникнення фактів перешкоджання проведенню внутрішнього аудиту.

11. Діяльність із внутрішнього аудиту фрагментарно інтегровано в систему управління в Міністерстві оборони України, що проявляється у зосередженні діяльності Служби внутрішнього аудиту переважно на бюджетних установах, які перебувають у функціональному управлінні Міністерства оборони України.

Водночас оцінювання систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками безпосередньо центрального апарату Міністерства оборони України практично не здійснюється, як наслідок – відбувається дублювання функцій структурними підрозділами, відсутнє об'єктивне оцінювання результативності діяльності, прийняті управлінські рішення часто необґрунтовані.

6. Висновки

Аналіз розробленості проблеми державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю в умовах дії воєнного стану показав практичну відсутність досліджень у цій сфері.

Дисертації у сфері фінансового контролю захищені протягом 2002 – 2021 рр. розроблені передусім у сфері економічних (50%) та юридичних наук (33%). Більшість із захищених робіт присвячено сфері підприємництва, державного управління, обліку й аудиту, податковій, військовій сфері.

У військовій сфері праця присвячена фінансовому контролю у ЗС України, захищена у 2010 році, на сьогодні втратила актуальність і не стосується функціонування фінансового (внутрішнього контролю) в умовах дії воєнного стану, а в дисертації у сфері військових наук щодо обґрунтування рекомендацій з оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України не визначає засад здійснення внутрішнього контролю у предметний період.

На цей час, у системі ДВФК функціонують відповідні підрозділи внутрішнього аудиту, що є результатом реорганізації контрольно-ревізійних органів.

На цей час суб'єкти зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю не функціонують за єдиним замислом на єдиних засадах з відповідною ієрархією суб'єктів фінансового контролю.

Аналіз проблематики функціонування ДВФК показав відсутність єдиних концептуальних засад та належного законодавчого врегулювання не лише у цій сфері, а й у сфері державного фінансового контролю. При цьому питання функціонування фінансового контролю в умовах воєнного стану також залишається неврегульованим законодавчо і концептуально.

Усе вище викладене призводить до виникнення суперечностей і плутанини у розумінні форм та методів фінансового контролю. Щоб вирішити суперечності, потрібно систематизувати форми, методи, визначення складових сучасної системи державного фінансового (внутрішнього фінансового) контролю, класифікувати їх та окреслити ключові дефініції на основі його змісту.

Одним з ключових питань є опис моделі сучасної системи фінансового контролю в Україні та відповідних підсистем, у тому числі системи державного внутрішнього фінансового контролю в силах оборони.

Крім того, для визначення актуального змісту ДВФК **потрібно уточнити основоположні чинники** впливу на функціонування системи державного фінансового (державного внутрішнього фінансового контролю) в Україні.

Проаналізований науково-методичний апарат, розроблений для вирішення окремих наукових завдань, не задовольняє сучасні потреби у функціонуванні предметної систем, тому його слід удосконалити з огляду на умови функціонування системи.

Для вітчизняної економічної науки опрацювання проблеми здійснення державного внутрішнього контролю силами оборони в умовах дії воєнного стану є новим напрямом наукового пошуку. При цьому проблематику державного фінансового контролю лише фрагментарно висвітлено у публікаціях юристів, економістів та фахівців з державного управління та стосовно цивільного, а не військового сектору.

Аналіз широкого кола наукових публікацій показав, що дослідники не мають спільної думки щодо сфери державного фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю передусім з таких питань:

1) класифікації суб'єктів контролю, а також форм, методів, способів та інструментарію застосованих ними у процесі реалізації своїх завдань;

2) змісту функції, ознак та властивостей ДВФК, що сукупно розкривають його сутність.

Виокремлені недосконалості в діяльності з внутрішнього аудиту та заходах із внутрішнього контролю вказують на необхідність удосконалення наявної системи функціонування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах.

У розглянутих теоретичних і концептуальних положеннях не приділено уваги саме функціонуванню та методологічному забезпеченню державного внутрішнього фінансового контролю не лише в силах оборони, а й в державному секторі в цілому в умовах дії воєнного стану.

На проблемі відсутності єдиних концептуальних засад у сфері державного фінансового контролю наголошували такі науковці: І. Р. Данчевська, І. Б. Стефанюк, В. Ю. Стрельцов, Н. В. Дубенко, В. М. Дереконь, В. В. Разумцев, Г. Л. Губіна, І. Р. Данчевська, І. І. Попадинець, Л. М. Борисенко та ін.

Наукову нерозробленість проблематики ДВФК опосередковано, підтверджено співвідношенням кількості виданих нормативно-правових документів, імплементованих стандартів, найкращих міжнародних методик та підходів до організації і здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів та кількості захищених дисертацій у предметній сфері протягом 2005–2022 рр.

Головною недосконалістю законодавчої регламентації предметної сфери є недосконалість ключового законопроекту у сфері державного внутрішнього контролю, який дасть змогу врегулювати низку актуальних питань, розглянутих у цьому дослідженні. На цьому наголошують такі науковці: В. Ю. Стрельцов, І. І. Попадинець, О. О. Чечуліна, Н. П. Владімірова, Г. М. Азаренкова, Є. М. Романів, Д. В. Долбнева, В. М. Прасюк, О. Ю. Коцюруба, А. О. Могилей, М. С. Євтушенко, М. Д. Бедринець.

Чинний Закон України "Про основи здійснення державного фінансового контролю" не містить норм (положень), що регулюють взаємовідносини між усіма суб'єктами фінансового контролю в Україні, їх ієрархію, взаємодіяльність і підпорядкованість, Законом не визначено вищого органу фінансового контролю в державі.

Водночас Законом України "Про Рахункову палату" визначено, що Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, тобто є інструментом парламентського контролю.

Відповідно до ст. 3 Закону Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Отже, за усіма ознаками Рахункова палата є вищим органом фінансового контролю.

Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, Державна аудиторська служба України є **центральним органом виконавчої влади**, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізовує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Держаудитслужба є інструментом урядового контролю.

Таким чином, норми та положення Закону України "Про основи здійснення державного фінансового контролю" регулюють питання саме урядового фінансового контролю, що підтверджено напрямами ст. 1 Закону.

Однак положення закону, що регламентуватимуть державний фінансовий контроль мають бути сформульовані на підставі вимог до нього в умовах відповідного середовища функціонування.

Удосконалити терміносистеми державного внутрішнього контролю потрібно спираючись на зміст удосконаленої концепції ДФК (ДФК) в умовах дії воєнного стану, сформульованих та обґрунтованих принципів і положень на основі яких розроблено Концепцію.

Таким чином, виявлені суперечності в теорії і практиці, застарілість окремих теоретичних положень у сфері здійснення ДФК (ДФК) підтвердили їх актуалізацію та обговорення у наукових колах тільки у середовищі мирного часу. При цьому, жодної публікації не присвячено проблемам фінансового контролю під час війни.

Під час формулювання засад ДФК (ДФК) потрібно врегулювати питання засад і порядку функціонування суб'єктів контролю в умовах дії воєнного стану (іншого врегульованого законами України кризового періоду).

Зазначене зумовлює необхідність **розроблення наукової проблеми функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в умовах дії воєнного часу, у тому числі на засадах єдиної державної політики у сфері державного фінансового контролю.**

У ході опрацювання зазначеної наукової проблеми слід врахувати, що ДВФК є підсистемою системи ДФК.

З огляду на обсяги фінансового ресурсу, спрямованого на сектор безпеки і оборони України, який є головною видатковою частиною державного бюджету в Україні в умовах відсічі збройної агресії, саме посилення контрольної функції держави за освоєнням ресурсів у цій сфері є першочерговим завданням.

Саме тому, для якісного наукового розроблення проблематики необхідно визначити відповідні обмеження дослідження, урахувати результати проведеного аналізу недосконалостей у теорії і практиці, враховуючи обсяг ресурсів, що виділяються на оборону України.

Отже, з огляду на з вищезазначене окреслено важливу прагматичну проблему, що потребує належного опрацювання – здійснення фінансового контролю в силах оборони в умовах дії воєнного стану.

7. Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

8. Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

Список використаних джерел**References**

1. Лойшин, А. (2023). Аналіз концептуальних підходів до визначення змісту контролю як категорії і функції управління в контексті дослідження проблематики функціонування державного (державного внутрішнього) фінансового контролю. *Social Development and Security*, 13(4), 240-257. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.4.17>
2. Лойшин, А., & Ульянов, К. (2023). Удосконалення підходу до організації і здійснення контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Збройних Силах України в період дії правового режиму воєнного стану. *Social Development and Security*, 13(3), 98-115. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.3.7>
3. Косарецький, Є., Бойко, Р., Лойшин, А., & Захарченко, Н. (2023). Ідентифікація особливостей управління оборонними ресурсами окремих країн світу для удосконалення аналогічного процесу в Україні. *Social Development and Security*, 13(2), 54-64. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.2.6>
4. Лойшин, А., & Коренівська, І. (2023). Удосконалення методичного підходу до оцінювання якості внутрішнього аудиту на основі сформульованого принципу відповідності показників виконання аудиторських завдань суб'єктами зовнішнього і внутрішнього аудиту. *Social Development and Security*, 13(1), 70-82. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.1.7>
1. Loishyn, A. (2023). Analysis of conceptual approaches to determining the content of control as a category and management function in the context of research into the problems of the functioning of state (state internal) financial control. *Social Development and Security*, 13(4), 240-257. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.4.17>
2. Loishyn, A., & Ulianov, K. (2023). Improving the approach to the organization and implementation of control over the use (development) of resources in the Armed Forces of Ukraine during the period of the legal regime of martial law. *Social Development and Security*, 13(3), 98-115. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.3.7>
3. Kosaretskyi, Y., Boiko, R., Loishyn, A., & Zakharchenko, N. (2023). Identifying the peculiarities of the management of defense resources of individual countries of the world in order to improve a similar process in Ukraine. *Social Development and Security*, 13(2), 54-64. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.2.6>
4. Loishyn, A., & Korenivska, I. (2023). Improvement of the methodical approach to assessing the quality of internal audit based on the formulated principle of conformity of indicators of the performance of audit tasks by external and internal audit subjects. *Social Development and Security*, 13(1), 70-82. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.1.7>
5. Loishyn A.A., Boyko R.V., Yashenko S.A., Kosarets'kyi YE.I. Sutnist' klyuchovykh ponyat' u sferi mizhnarodnoyi dopomohy, nadanoyi dlya zmitsnennya oboronozdatnosti Ukrayiny [The essence of key concepts in the field of international assistance provided to strengthen Ukraine's defense capabilities.]. Zbirnyk naukovykh prats' Tsentru voyenno-stratehichnykh doslidzhen' Natsional'noho universytetu oborony Ukrayiny imeni Ivana Chernyakhovs'koho. 2022. № 3(76). S. 46-58.

5. Лойшин А.А., Бойко Р.В., Ясенко С.А., Косарецький Є.І. Сутність ключових понять у сфері міжнародної допомоги, наданої для зміцнення обороноздатності України. Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського. 2022. № 3(76). С. 46-58.
6. Лойшин, А., & Кустрич, К. (2022). Становлення фінансового контролю у збройних силах СРСР у першій половині ХХ ст. *Social Development and Security*, 12(6), 91-106. <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.6.8>
7. Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. Веб-сайт. URL : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe (дата звернення 28.08.2022).
8. Алексеенко О. В. Фінансовий контроль у Збройних Силах України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. — К., 2010. — 20 с. — укр.
9. Лойшин А. А. Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України: автореф. дис. ... д. філософ : 254 – Забезпечення військ (сил). — 2020 — укр.
10. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / Нац. Акад. наук України ІРД ім. М. І. Долішнього НАН України. Львів, 2015. С. 85.
11. Азаренкова Г. М. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування. БІЗНЕСІНФОРМ. 2013. № 12. С. 280-283.
6. Loishyn, A., & Kustrich, K. (2022). Development of financial control in the armed forces of the USSR in the first half of the 20th century. *Social Development and Security*, 12(6), 91-106. <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.6.8>
7. Natsional'na biblioteka Ukrayiny imeni V. I. Vernads'koho [National Library of Ukraine named after V. I. Vernadskyi.]. Veb-sayt. Available from : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe (data zvernennya 28.08.2022).
8. Alekseyenko O. V. Finansovyy kontrol' u Zbroynykh Sylakh Ukrayiny [Financial control in the Armed Forces of Ukraine] : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.08. Kyiv, 2010. 20 s. ukr.
9. Loyshyn A. A. Obgruntuvannya rekomendatsiy z otsinky efektyvnosti systemy vnutrishn'oho kontrolyu ustanovy Ministerstva oborony Ukrayiny [Justification of recommendations for evaluating the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine]: avtoref. dys. ... d. filosof : 254 – Zabezpechennya viys'k (syl). 2020. ukr.
10. Pikhots'kyi V. F. Systema derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: kontseptual'ni zasady teorii ta praktyky [The system of state financial control in Ukraine: conceptual foundations of theory and practice: thesis.]: dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.08 / Nats. Akad. nauk Ukrayiny IRD im. M.I. Dolishn'oho NAN Ukrayiny. L'viv, 2015. S. 85.
11. Azarenkova H.M. Shlyakhy vdoskonalennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: okreslennya ta obgruntuvannya [Ways to improve state financial control in Ukraine: outline and rationale.]. BIZNESINFORM. 2013. № 12. S.280-283.
12. Vashchenko I.V. Derzhavnyy finansovyy kontrol' ta yoho vdoskonalennya u transformatsiynyi ekonomitsi Ukrayiny [State financial control and its improvement in the transformational economy of Ukraine]: Avtoref. dys... kand. ekon. nauk: 08.04.01. — K., 2005. — 20 s. — ukr.

12. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01. — К., 2005. — 20 с. — укр.
13. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. — Ірпінь, 2007. — 21 с. — укр.
14. Грицюк І. В. Фінансовий контроль формування та використання коштів місцевих бюджетів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. — Л., 2010. — 20 с. — укр.
15. Хомутенко А.В. Теоретичні основи фінансового контролю. URL : <https://cutt.ly/oX5Xnbb>.
16. Губіна Г. Л. Правове регулювання державного фінансового контролю за діяльністю з морського страхування (фінансово-правовий аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. — Х., 2010. — 20 с. — укр.
17. Словник української мови: в 11 томах. — Том 6, 1975. — Стор. 85.
18. Косинський Р. В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. — К., 2011. — 20 с.: рис., табл. — укр.
19. Схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. *Офіційний вісник України*. 2005. № 22. С. 1224.
13. Derekon' V. M. Audyt yak forma finansovoho kontrolyu ta skladova administratyvno-pravovoyi infrastruktury detinizatsiyi ekonomichnykh vidnosyn v Ukrayini [Audit as a form of financial control and a component of the administrative and legal infrastructure of the detinization of economic relations in Ukraine]: avtoref. dys... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. — Irpin', 2007. — 21 s. — ukr.
14. Hryttsyuk I. V. Finansovyy kontrol' formuvannya ta vykorystannya koshtiv mistsevyykh byudzhativ [Financial control of formation and use of funds of local budgets]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.08. Lviv, 2010. 20 s. ukr.
15. Khomutenko A.V. Teoretychni osnovy finansovoho kontrolyu [Theoretical foundations of financial control]. URL. <https://cutt.ly/oX5Xnbb> (data zvernennya 28.08.2022).
16. Hubina H. L. Pravove rehulyuvannya derzhavnoho finansovoho kontrolyu za diyal'nistyu z mors'koho strakhuvannya (finansovo-pravovyy aspekt) [Legal regulation of state financial control over marine insurance activities (financial and legal aspect): autoref.]: avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.07. KH., 2010. 20 s. ukr.
17. Slovnyk ukrayins'koyi movy [Dictionary of the Ukrainian language]: v 11 tomakh. Tom 6, 1975. Stor. 85.
18. Kosyns'kyy R. V. Finansovyy kontrol' u systemi derzhavnoho upravlinnya hospodars'kymy protsesamy [Financial control in the system of state management of economic processes]: avtoref. dys. ... kand. nauk z derzh. upr. : 25.00.02. Kyiv, 2011. 20 s.: rys., tabl. ukr.
19. Skhvalennya Kontseptsiyi rozvytku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu [Approval of the Concept for the Development of State Internal Financial Control]: rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 24.05.2005 r. № 158-r. *Ofitsiynny visnyk Ukrayiny*. 2005. № 22. S. 1224.