

Аналіз концептуальних підходів до визначення змісту контролю як категорії і функції управління в контексті дослідження проблематики функціонування державного (державного внутрішнього) фінансового контролю

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

Анатолій Лойшин ^A

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

Anatolii Loishyn ^A

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

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

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

Received: August 5, 2023 | Revised: August 25, 2023 | Accepted: August 31, 2023

DOI: 10.33445/sds.2023.13.4.17

Мета роботи: аналіз концептуальних підходів до визначення змісту контролю як категорії і функції управління в контексті дослідження проблематики функціонування державного (державного внутрішнього) фінансового контролю для розроблення актуальної концепції контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

Метод дослідження: декомпозиція, аналіз, синтез, порівняння.

Результати дослідження: використовуватимуться у ході розроблення актуальної концепції контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

Теоретична цінність: полягає в удосконаленні понятійного апарату у предметній сфері.

Тип статті: теоретична.

Purpose: is to analyze conceptual approaches to determining the content of control as a category and management function in the context of researching the problems of the functioning of state (state internal) financial control to develop an actual concept of control over the use (development) of resources in the Defense Forces of Ukraine during the legal regime of military state.

Method: decomposition, analysis, synthesis, comparison.

Findings: will be used while developing an actual concept of control over the use (development) of resources in the Defense Forces of Ukraine during the legal regime of martial law.

Theoretical implications: lies in the improvement of the conceptual apparatus in the subject area.

Paper type: theoretical.

Ключові слова: контроль, управління, ресурси, армія, війна.

Key words: control, management, resources, army, war.

1. Вступ

Це дослідження проведено в межах вирішення наукової проблеми щодо здійснення державного внутрішнього фінансового контролю та загалом реалізації контрольної функції за використанням (освоєнням) ресурсів керівниками бюджетних установ у системі Міністерства оборони України та Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

Досвід відсічі збройної агресії російської федерації показав, що ця війна є безпрецедентною з точки зору досвіду застосування сил і засобів, асиметричності можливостей сторін, новітнього озброєння і військової техніки, безпілотних літальних апаратів, інших засобів і комплексів збройної боротьби.

Широка підтримка міжнародних партнерів, економічна мобілізація країни та незламний дух українського народу сукупно дали змогу дати гідну відсіч агресорові. У процесі

споживання оборонних ресурсів Силами оборони України контроль, безумовно, є інструментом отримання зворотного зв'язку – ідентифікації відхилень від визначеної цільової функції предметного процесу. Враховуючи, що процес отримання, розподілу та споживання матеріальних і фінансових ресурсів є системою, зворотний зв'язок допомагає встановити не лише відхилення, а й зміни у середовищі функціонування системи і тренди їх розвитку, виробити проактивні заходи, спрямовані на своєчасну адаптацію предметної системи до актуального середовища.

На практиці система отримання, розподілу і споживання матеріальних і фінансових ресурсів є системою вищого рівня, яка містить відповідні підсистеми, у тому числі підсистему контролю. Згадана підсистема типово складається з елементів (суб'єктів, об'єктів), пов'язаних між собою численними зв'язками. Ми актуалізуємо і підтримуємо припущення, що саме зв'язки є системоформувальними елементами, при цьому, кожен елемент системи може відігравати різні ролі, і саме через зв'язки реалізуються ці ролі.

Ми визначили завдання розробити й описати) адаптивну та гнучку до змін безпекового середовища систему контролю за державними ресурсами в Силах оборони України. Будь-який процес або система мають бути адекватними середовищу функціонування, однак аналіз в системі Міністерства оборони України практичної реалізації контрольної функції, побудованої за принципами механістичних структур, показав її неготовність до функціонування в умовах війни.

Це дослідження спрямоване передусім на встановлення змісту категорії "контроль", у тому числі як функції управління, визначення засад формування її змісту, порівняння у положеннях окремих теорій, визначення передумов та основних чинників формування механізмів державного фінансового контролю. Усе це дасть змогу ретроспективно визначити основні етапи розвитку контрольної функції і використати під час розроблення сучасної (актуальної) концепції контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

2. Теоретичні основи дослідження

Теоретичними основами дослідження стали положення наукових теорій: управління, кібернетики, державного управління, менеджменту, контролінгу, фінансів, стратегічного управління, бухгалтерського обліку, контролю і ревізії (як частини науки господарського контролю), інвентаризації, аудиту (у тому числі внутрішнього аудиту) та ін. Також під час проведення дослідження використано зміст засад здійснення державного фінансового контролю в Україні, положення Лімської декларації керівних принципів контролю, проаналізовано окремі наукові праці, які вплинули на формування державного фінансового контролю: "Наука державного управління", "Переосмислення уряду" (*Reinventing Government*), "Мандат на зміни", "Державний внутрішній фінансовий контроль" та ін.

3. Постановка проблеми

В умовах колосального споживання ресурсів Силами оборони України виникає проблема дієвого контролю за їх цільовим та ефективним споживанням, недопущення марнотратства і зловживань.

Контрольні механізми мирного часу потрібно переглянути й адаптувати до функціонування в умовах збройного впливу противника, щоб не відвертати увагу командирів (начальників) усіх рівнів від безпосереднього виконання бойових (спеціальних) завдань.

Додамо, що в умовах активного впливу ворога підвищується рівень небезпеки для персоналу, який реалізовує контрольну функцію, а наявний військовий персонал за чисельністю та наявними підходами не має змоги якісно проводити контрольні заходи на всіх рівнях військового управління.

Таким чином, наявна система контролю не відповідає середовищу її функціонування і не адаптована до сучасних умов.

Для вирішення окресленої проблеми потрібно виконати часткове з аналізу змісту контролю в окремих наукових теоріях і сформувавши висновки про стан розвитку контролю як категорії, які буде використано для розроблення актуальної моделі контролю за ресурсами в Силах оборони України.

4. Методологія

Дослідження проведено у такому порядку:

- 1) окреслено зміст категорії контроль в окремих теоріях та визначено роль контрольної функції в управлінні;
- 2) проаналізовано наукові праці, які найбільше вплинули на розвиток і формування фінансового контролю в державному управлінні;
- 3) проаналізовано окремі концепції фінансового контролю;
- 4) сформульовано основні цілі контрольної функції у сфері фінансового контролю;
- 5) сформульовано висновки і перспективи подальших досліджень.

Метою дослідження є аналіз концептуальних підходів до визначення змісту контролю як категорії і функції управління в контексті дослідження проблематики функціонування державного (державного внутрішнього) фінансового контролю для розроблення актуальної концепції контролю за використанням (освоєнням) ресурсів у Силах оборони України протягом дії правового режиму воєнного стану.

5. Результати

5.1 У сучасній науці контроль визначено однією з функцій менеджменту. Якщо управління – це цілеспрямований вплив суб'єкта на об'єкт, то контроль є інструментом отримання зворотної інформації про функціонування об'єкта для проведення подальших коригуючих змін, спрямованих на досягнення заданих його параметрів. За своїм змістом контроль є окремою стадією управлінського циклу [1]. У широкому розумінні контролем вважають перевірку відповідності чого-небудь раніше встановленому [2]. У дослідженні ми проаналізували підходи до визначення змісту контролю (табл. 1) в окремих наукових теоріях.

Засновники науки управління та її класичні представники Ф. Тейлор, Г. Емерсон, А. Файоль вважали контроль невід'ємною складовою будь-якого процесу. За А. Файолем метою контролю є відповідність діяльності розробленим планам, інструкціям, сформульованим принципам, ідентифікація помилок і слабких місць, своєчасне усунення перепон для діяльності та недопущення їх у майбутніх періодах. Погляди, сформовані А. Файолем, сприяли визначенню контролю як окремої функції управління.

У дослідженні [1] обґрунтовано тезу, про те, що фінансовий контроль є основою контрольної діяльності, так само як фінанси (фінансові відносини) – основою сучасної господарської діяльності.

Відповідно до положень Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" аудитом фінансової звітності є аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи, або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність за усіма важливими аспектами вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Таблиця 1 – Зміст категорії “контроль” в окремих теоріях науки

Теорія	Джерело	Визначення
Теорія управління	[3]	Контроль є однією з найважливіших функцій яка заснована на принципі зворотного зв'язку , існує при будь-якій взаємодії об'єкта та суб'єкта в системі управління та включає єдність таких стадій: отримання інформації, оцінювання інформації, прийняття рішення
Теорія кібернетики	[4]	Форма зворотного зв'язку , завдяки якій, керівна система, тобто суб'єкт контролю, отримує інформацію про реальний стан об'єкту, який управляється і реалізацію управлінських рішень
Теорія державного управління	[5]	Одна з найважливіших функцій, яка дає змогу порівняти фактичний стан у певній галузі з вимогами, поставленими до неї; виявити недоліки й помилки в роботі та запобігти їм; оцінити відповідність реалізації інших функцій управління поставленим завданням
	[6]	Є не самоціллю, а невід'ємною складовою системи регулювання , метою якого є виявлення відхилень від стандартів і порушень принципів законності, продуктивності, результативності та економічності в управлінні фінансами на припустимо ранній стадії для того щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за зазначені збитки чи провести заходи із запобігання чи скорочення кількості таких порушень у майбутньому
Теорія менеджменту	[7]	Процес забезпечення досягнення цілей діяльності через виявлення відхилень у виконанні планів і внесення відповідних корективів у дії або плани
Теорія контролінгу	[Івахненков]	Складова контролінгу як підсистеми, системи управління підприємства, спрямована на досягнення цілей діяльності
Теорія фінансів	[8]	Відображає стан обігу ресурсів, ефективність господарської діяльності, контролю за реалізацією управлінських рішень у галузі фінансів та аналізу чинників, які спричинили відхилення від запланованих параметрів (показників)
Теорія стратегічного управління	[15]	Зіставлення у процесі реалізації контрольної функції управління результатів і планів діяльності для внесення відповідних корегувань . Контроль виступає елементом системи зворотного зв'язку та функціонує на трьох рівнях організації: стратегічному, управлінському, операційному
Теорія контролю і ревізії (частина науки господарського контролю)	[9]	Наука контролю є вченням про реальні господарські порушення та відхилення
Теорія аудиту	Сформульовано автором	Контроль має за мету висловлення незалежної думки аудитора про відповідність діяльності в усіх істотних аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам
Теорія інвентаризації		Контроль є періодичним зіставленням фактичних і облікових даних для визначення надлишків та нестач

Якщо врахувати, що контроль є функцією управління, спрямованої на встановлення відхилень та порушень у досягненні визначених цілей (мети), то аудит не є контрольною

функцією, безпосередньо, керівника який є організатором заходів, після досягнення визначених цілей (мети). Аудит – це незалежне джерело отримання об'єктивної інформації про функціонування об'єкта контролю та ідентифікацію ризиків у його діяльності.

При цьому зазначене, не можна застосовувати для визначення діяльності з внутрішнього аудиту, адже у державному секторі – це діяльність спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання незаконному, неефективному та нерезультативному використанню бюджетних коштів, виникненню помилок у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. В основу планування діяльності покладено ризик-орієнтований підхід. Водночас контрольна функція діяльності з внутрішнього аудиту є ризик-орієнтованою та спрямованою на запобігання негативним подіям, а не на їх фіксацію, що притаманно і діяльності з аудиту.

Таким чином, якщо контрольна функція загалом спрямована на виявлення й оцінювання відхилень від запланованих показників діяльності, то контроль в аудиторській діяльності є лише його елементом, тому, що за змістом аудит є ширшим поняттям, ніж зіставлення запланованого і досягнутого.

Далі, ми проаналізували зміст інвентаризації, яка по суті є перевіркою наявності майна організації і стану її фінансових зобов'язань на визначену дату, через зіставлення фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація – це основний спосіб фактичного контролю за збереженням майнових цінностей і коштів. Враховуючи, що в ході інвентаризації порівнюють фактичні дані з даними бухгалтерського обліку, то інвентаризацію можна вважати елементом контролю в бухгалтерському обліку і розглядати в межах теорії бухгалтерського обліку.

У теорії бухгалтерського обліку контроль – це зіставлення облікових даних із фактичними.

Розглядаючи господарський контроль як науку і систему знань, Ф. Бутинець і Т. Бутинець стверджують, що "наука контролю є вченням про реальні господарські порушення та відхилення".

При цьому в основу сучасного державного внутрішнього контролю, заснованого на принципі ризик-орієнтованого управління, покладено досягнення установою визначених цілей за рахунок економного та ефективного використання державних ресурсів. Цей підхід ґрунтується на концепції (моделі) ризик-орієнтованого внутрішнього контролю COSO, ефективність якої доведено у приватному секторі.

Контроль з позиції управління організацією є набагато ширшим ніж, господарський, насамперед це виявляється через ширину охоплення бізнес-процесів організації, серед яких процеси не лише фінансово-господарської сфери, а й сфери адміністрування і комунікацій.

Розглянувши у дослідженні різні підходи до розуміння і визначення змісту контролю як функції управління, її трансформації протягом розвитку економічної науки, менеджменту, теорії управління, можемо стверджувати, що в основу сучасних підходів до контролю покладено управління ризиками.

На нашу думку, господарський контроль виник на етапі формування права господарської власності, тобто через об'єктивну обмеженість економічних благ з'явився інтерес до власності, а володіння певним майном (предметами) зумовило необхідність їх обліку і контролю.

Аналіз джерела [10] показав, що на цей час контроль та фінансовий контроль як його складова мають дві головні цілі: визначення взаємозв'язку між запланованими показниками та їх фактичними значеннями і виявлення впливу управлінських рішень на кінцевий результат.

У процесі дослідження ми проаналізували теорію контролінгу [11], розроблену у 20-х роках ХХ ст. у США для контролю за належним функціонуванням підприємства за рахунок акумулювання фінансових та аналітичних даних діяльності для прийняття відповідних управлінських рішень. Метою контролінгу [12] є орієнтування управлінського процесу на досягнення поставлених цілей, а саме оптимізація фінансового результату діяльності компанії через збільшення вартості фірми та максимізацію прибутку.

Відповідно до поглядів С. Івахненкова та О. Мелиха контролінг є підсистемою системи управління підприємством, яка спрямована на організаційну та методичну підтримку прийняття управлінських рішень, а також забезпечення контролю за досягненням цілей діяльності підприємства.

На нашу думку, на цей час концепцію контролінгу як підсистеми управління не підтримують в Україні ні в державному, ні в приватному секторах, що зумовлено насамперед імплементацією засад ризик-орієнтованого внутрішнього контролю відповідно до найкращих світових практик. Популяризація концепції контролінгу в Україні тривала з початку 2000-х рр. до моменту активного впровадження концепції державного внутрішнього фінансового контролю у 2005 році, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р.

На цей час відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу як внутрішній контроль розуміють комплекс заходів, застосованих керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів згідно зі встановленими метою, завданнями, планами і вимогами до діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Слід додати, що внутрішній контроль і внутрішній аудит – це складові елементи системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка, у свою чергу, є підсистемою системи державного фінансового контролю.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами протягом усіх стадій бюджетного процесу (рис. 1).

У теорії менеджменту [13] виокремлюють чотири основні функції управління: планування, організацію, мотивацію і контроль. У процесі реалізації функції контролю оцінюють показники (параметри) діяльності для коригування управлінських рішень через перевірку, спостереження, облік, аналіз тощо. У теорії менеджменту контроль також є елементом зворотного зв'язку для подальших коригуючих дій, спрямованих на удосконалення результатів діяльності та досягнення поставлених цілей.

У джерелі [14] підтверджено, що контроль є процесом забезпечення організацією моніторингу досягнення своїх цілей та відповідного перегляду за його результатами:

- 1) встановлених стандартів діяльності через визначення цілей на відповідний проміжок часу;
- 2) аналізу фактичних результатів діяльності і їх відповідності запланованими показниками;
- 3) коригування дій, планів діяльності, у тому числі сформульованих цілей стосовно їх відповідності та реалістичності.



Рисунок 1 – Складові контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

У теорії стратегічного управління [15, с. 416] визначено три стадії стратегічного управління: аналіз, розроблення стратегії, її реалізація. При цьому відбувається реалізація функцій: планування, організації, керівництва і контролю. У теорії стратегічного управління також наголошено на необхідності зіставлення у процесі реалізації контрольної функції управління отриманих результатів та планів діяльності для внесення відповідних коригувань. Контроль є елементом системи зворотного зв'язку та функціонує на трьох рівнях організації: стратегічному, управлінському, операційному.

Контрольні процедури дають змогу коригувати діяльність через оцінювання та спрямовувати її на досягнення сформульованих цілей.

Водночас оцінювання є видом контрольної діяльності та елементом загальної системи адміністративного контролю як інструменту перевірки виконавської діяльності, на думку Е. Ведунга: "Оцінювання є поглядом назад заради вдосконалення руху вперед" [16].

У сфері оборонного менеджменту виокремлюють чотири складові циклу: планування, організація та забезпечення кадрами, керівництво та лідерство, моніторинг і контроль [17].

У теорії державного управління контроль, як і в інших розглянутих теоріях, забезпечує отримання суб'єктом контролю інформації для коригування управлінської діяльності.

Аналіз положень теорії фінансів та фінансового менеджменту показав [8], що контрольна функція фінансового менеджменту об'єднує усі його складові, забезпечуючи їх взаємодію на підприємстві та відображає стан обігу ресурсів, ефективність господарської діяльності, контроль за реалізацією управлінських рішень у галузі фінансів та аналіз чинників, які спричинили відхилення від запланованих параметрів (показників).

Отже, контроль є однією з чотирьох функцій сучасного управління, що підтверджено положеннями розглянутих у цьому дослідженні наукових теорій.

Також ми підтримуємо погляди Е. Ведунга щодо актуальності і важливого значення оцінювання в системі контролю.

5.2. У межах дослідження, необхідно виокремити окремі праці, які, на нашу думку, вплинули на розвиток державного фінансового контролю (табл.2).

У дослідженні [22] П. Андреев зазначає, що у середині 1990-х років в Європі існувало два підходи до організації державного внутрішнього фінансового контролю: латинський (надання пріоритету централізованим контрольним заходам фінансового контролю,

відведення незначної ролі внутрішньому аудиту) та північноєвропейський (відповідальність керівника за прийняті рішення за підтримки внутрішнього аудиту).

Таблиця 2 – Праці та події, що сприяли розвитку державного фінансового контролю

<i>Автор</i>	<i>Рік</i>	<i>Наукова праця (підхід)</i>	<i>Основний зміст</i>
В. Вільсон	1887	Есе “Наука державного управління” [18]	Формулювання необхідності в державному секторі досягнення визначених цілей з найбільшою продуктивністю та мінімальними витратами
Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI)	1977	Лімська декларація принципів контролю [19]	Формулювання необхідності функціонування незалежного вищого органу державного фінансового контролю
Д. Озборн	1993	Книги “Переосмислення уряду”(Reinventing Government); “Мандат на зміни” [20]	Формулювання необхідності запровадження в системі державного управління системи бюджетування, зорієнтованої на результат , та зміщення фокусу з контролю за виконанням бюджету на підвищення відповідальності керівників за досягнення результативності
Р. Конінг	2007	Книга “Державний внутрішній фінансовий контроль” [21]	Формулювання необхідності впровадження системи фінансового управління та контролю в державному секторі у країнах – членах ЄС

У дослідженні [22] П. Андреев зазначає, що у середині 1990-х років в Європі існувало два підходи до організації державного внутрішнього фінансового контролю: латинський (надання пріоритету централізованим контрольним заходам фінансового контролю, відведення незначної ролі внутрішньому аудиту) та північноєвропейський (відповідальність керівника за прийняті рішення за підтримки внутрішнього аудиту).

З часом латинський підхід зміщено північноєвропейським, через поширення тенденції до підвищення відповідальності керівників за досягнення результатів, а також широку імплементацію міжнародних стандартів у сфері фінансового управління і контролю.

Північноєвропейський підхід остаточно імплементовано Європейською комісією у 2000 році. Відповідно до нього керівники безпосередньо відповідальні за фінансове управління і контроль, а оцінювати їх управлінську діяльність і надавати допомогу в удосконаленні систем управління та внутрішнього контролю має внутрішній аудитор.

Сучасна українська модель державного фінансового контролю відповідає найкращим світовим практикам, у тому числі щодо зобов’язань, взятих у межах реалізації ч. 3 ст. 347 розділу V Угоди про асоціацію між Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами – з іншого, у таких галузях:

зовнішнього аудиту – імплементації стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів сторін;

державного внутрішнього фінансового контролю – подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю через гармонізацію з міжнародно визнаними стандартами, ухваленими Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC, INTOSAI), методологіями, і найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Становлення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні ми детально розглянули у дослідженні [23].

5.3. Після з'ясування змісту контролю, розглянемо наявні концепції його реалізації у державному та приватному секторах.

Аналіз наукової праці [24] показав, що на цей час існують декілька концепцій організації фінансового контролю, які застосовують у державному та приватних секторах (табл. 3).

Розвиток та еволюцію фінансового контролю С. Бахисhev, В. Родионова, В. Шлейников та інші учені пов'язують з розвитком суспільства.

Таблиця 3 – Концепції фінансового контролю

Найменування концепції	Зміст концепції	Прихильники концепції
<i>Функціональний підхід здійснення державного фінансового контролю</i>		
Ліберальна	Заснована на децентралізації фінансового контролю, передбачає делегування повноважень нижчим ланкам управління, характеризується нежорстким фінансовим контролем	Е. Канкрин, Б. Бруцкус, Б. Кампенгаузен, П. Струве А. Абаз
Централізована	Характеризується максимальною централізацією фінансового контролю, набула широкого застосування в СРСР	М. Сперанський, В. Татаринов, В. Ленін
Центриська	Поєднує підходи ліберальної та централізованої концепцій	С. Степашин, А. Билимович
<i>Окремі концепції, застосовані в державному та приватних секторах</i>		
Концепція незалежного державного аудиту	Заснована на принципах функціонування незалежного вищого органу державного аудиту. Верховенство закону та демократія є ключовими передумовами для справді незалежного державного аудиту та основою принципів внесених до Лімської декларації	Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)
Контролінг	Підтримка управлінської діяльності керівництва через акумулювання фінансових та аналітичних даних для орієнтування управлінського процесу на досягнення поставлених цілей	Д. Хан, Г. Гутенберг, М. Пушкар, С. Г. Фалько
Концепція внутрішнього контролю (модель COSO)	Ризик-орієнтована модель внутрішнього контролю (модель COSO) у якій внутрішній контроль сформульовано як процес, реалізований радою директорів, менеджментом та іншим персоналом компанії, щоб забезпечити "розумну впевненість" у досягненні цілей за категоріями: ефективності і продуктивності операцій, надійності фінансової звітності, дотримання законів та правил	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), уряди демократичних країн
Комплаєнс-контроль	Концепція банківського ризик-орієнтованого внутрішнього контролю	Д. Малихін, Міжнародна організація із стандартизації (ISO), уряди демократичних країн

Комплаєнс-контроль є різновидом ризик-орієнтованого внутрішнього контролю, але ми його вважаємо окремою концепцією через специфічність спрямування та застосування – переважно у банківській сфері. В основу концепції комплаєнс-контролю покладено необхідність протистояти комплаєнс-ризикам. Відповідно до Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах [25] комплаєнс-ризик – це ймовірність виникнення збитків/санкцій, додаткових втрат, або недоотримання запланованих доходів, або втрати репутації внаслідок невиконання банком вимог законодавства, нормативно-правових актів, ринкових стандартів, правил добросовісної конкуренції, правил корпоративної етики, виникнення конфлікту інтересів, а також внутрішньобанківських/внутрішньогрупових документів банку.

Істотно змінилися принципи реалізації державного фінансового контролю із розробленням Лімської декларації, яка стала фундаментальним доктринальним документом у сфері державного контролю й аудиту. Декларацію ухвалено в жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) в Лімі (Перу). Документ принципово пріоритетний для всіх вищих органів фінансового контролю країн – членів INTOSAI, незалежно від регіону, ступеня розвитку та інтеграції в систему управління чи їх внутрішньої організації.

Основною метою принципів Лімської декларації є заклик до проведення незалежної (зовнішньої) ревізії у державному секторі. Будь-яка вища аудиторська установа, яка не може виконати цю вимогу, не відповідає базовому стандарту відповідно до верховенства закону. **Отже, верховенство і демократія є передумовами справді незалежного аудиту державного сектору** та основами, на яких базується Лімська декларація. Принципи, які декларацією визначено вічними, становлять основні цінності **реалізації громадського контролю як елемента управління**.

Ухвалення Лімської декларації є однією з головних передумов формування та розвитку сучасних засад державного фінансового контролю, що базується на незалежності державних органів фінансового контролю. Концепцію незалежного державного аудиту заснувала Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) на принципах функціонування незалежного вищого органу державного аудиту. При цьому верховенство закону та демократія як ключові передумови для справді незалежного державного аудиту є основою для принципів, запропонованих Лімською декларацією.

У сфері внутрішнього фінансового контролю визначальним є прийняття у США закону Сарбейнса – Окслі, спрямованого на удосконалення контролю і регулювання фінансової діяльності у приватному секторі.

Знаковою подією у предметній сфері дослідження стало видання у 1992 році Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвею інноваційної моделі управління ризиками COSO (COSO I), застосування якої, та її наступних удосконалених версій спрямовано на досягнення мети діяльності через управління ризиками у приватному секторі, що згодом впроваджено як модель внутрішнього контролю, принципи якої почали застосовувати і в державному секторі під час організації внутрішнього контролю.

Імплементацию п'яти компонентів моделі COSO (внутрішнього середовища, управління ризиками, заходів контролю, інформації і комунікації, моніторингу) в сучасній системі державного фінансового контролю України підтверджено змістом положень Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах [26] та Зasad здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [27].

Функціонування сучасної концепції внутрішнього аудиту базується на принципах, засадах і стандартах, сформульованих Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA) та розроблених вітчизняних стандартах внутрішнього аудиту в Україні [28].

Застосування моделі 3LoD (Моделі "трьох ліній оборони") визнано Інститутом внутрішніх аудиторів (*The Institute of Internal Auditors, IIA*), Моделлю передбачені три лінії захисту в установі [29]:

I лінія – керівництво з операційної діяльності – власник, відповідальний та підзвітний щодо оцінювання ризиків, управління ними та скорочення а також підтримання ефективного внутрішнього контролю;

II лінія – контроль, управління ризиками, комплаєнс, а також аналогічні функції сприяють ефективним практикам управління ризиками в операційній діяльності і допомагають власникам ризиків надавати адекватну інформацію про них на всіх рівнях організації;

III лінія – функція внутрішнього аудиту, що ґрунтується на ризик-орієнтованому підході, забезпечує надання впевненості в ефективності корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю для керівного органу організації і вищого виконавчого керівництва, в тому числі щодо того, як діють перша і друга лінії захисту.

Також у 2005 році для підвищення ефективності управління державними ресурсами на основі Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [30] розпочато реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до найкращих європейських та світових практик.

Аналіз засад сучасного державного фінансового контролю та внутрішнього фінансового контролю показав, що нині ці системи розвиваються виключно у межах взятих зобов'язань перед міжнародними партнерами у сфері удосконалення системи державного управління.

Головною рисою сучасного підходу до організації фінансового контролю є його ризик-орієнтованість. Управління ризиками використовують як керівники усіх рівнів у разі досягнення визначених цілей діяльності, так і суб'єкти контролю з огляду на намагання найефективніше застосувати наявні сили під час планування своєї діяльності у середовищі контролю.

У розвитку управління ризиками (ризик-менеджменті) американські вчені виокремлюють три періоди [31] становлення:

Перший період (1945 – 1960-ті роки):

- розвиток функціонування страхових компаній;
- виникнення терміна "ризик-менеджмент" (risk management);
- дослідження Г. Марковіцем зв'язку між прибутковістю цінних паперів та їх дисперсією в інвестиційному портфелі;

другий період (середина 1960-х – початок 1990-х років):

- дослідження ризиків не лише менеджерами зі страхування, а й менеджерами інших структурних підрозділів компанії;
- введення іспиту на кваліфікацію з ризик-менеджменту;
- виокремлення і структуризація елементів управління ризиками;
- створення асоціацій (національних, міжнародних), інститутів, підрозділів, написання спеціальних праць, присвячених управлінню ризиками;

Третій період (з 1990-х років і до цього часу):

- охоплення ризик-менеджментом усіх сторін діяльності організації;
- виокремлення посад ризик-менеджерів;
- розроблення національних та міжнародних стандартів;
- створення міжнародної спільноти ризик-менеджерів;
- створення нового підходу до ризик-менеджменту, сутність якого полягала у зміні принципу управління зі "знизу вгору" до "зверху до низу";
- формулювання концепції активної поведінки в управлінні ризиками;
- застосування адаптивного підходу.

Сучасний ризик-орієнтований внутрішній контроль є результатом розвитку ризик-менеджменту та безпосередньо організації і принципів внутрішнього контролю. Існують три моделі внутрішнього контролю, кожна з яких удосконалено у процесі розвитку.

Також у межах цього дослідження звернено увагу на окремі підходи (концепції) до організації та здійснення фінансового контролю у збройних силах. Еволюцію фінансового контролю у збройних силах досліджували такі науковці: В. Тиванов [32], Е. Просветкін [33], Н. Шелепугін [34]. Додатково ми проаналізували праці: В. Дутова, Я. Хотенка, В. Кришкевича [35], Е. Трунової та ін.

Аналіз цих праць показав, що у них, переважно ретроспективно проаналізовано розвиток і становлення фінансово-економічних органів збройних сил, звернено увагу на те, що розвиток відомчого фінансового контролю пов'язаний насамперед із розвитком фінансово-економічної служби збройних сил.

У межах дослідження ми також проаналізували підходи до здійснення фінансового контролю у збройних силах. Окремі результати досліджень про здійснення фінансового контролю у часи СРСР та незалежної України опубліковано у праці [36]. За результатами аналізу виявлено, що після розпаду СРСР функціонування фінансового контролю у Збройних Силах України відповідало підходам притаманним періоду СРСР. Із визначенням необхідності удосконалення державної політики [37] було переглянуто функції Рахункової палати та Контрольно-ревізійної служби, щоб удосконалити систему зовнішнього і внутрішнього контролю, аудиту використання коштів державного та місцевих бюджетів.

На цей час у системі Міністерства оборони України впроваджено ризик-орієнтований внутрішній контроль, який за змістом має об'єднувати усі заходи контролю, спрямовані на досягнення визначених цілей найбільш ефективним, результативним та економічним способом, забезпечення оптимального використання ресурсів та збереження їх від втрат, псування, незаконного і неефективного використання, запобігання потенційним подіям, які негативно впливають на досягнення цілей та розвиток спроможностей, забезпечення достовірності і своєчасності фінансової, статистичної та управлінської звітності, іншої інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень.

При цьому керівники усіх рівнів не завжди приділяють увагу забезпеченню належного функціонування внутрішнього контролю та управління ризиками у підпорядкованих установах через недостатнє розуміння усіх переваг цього методу. Проблематиці функціонування внутрішнього контролю у Збройних Силах України ми присвятили публікації [23, 38].

5.4 Відповідно до різних наукових теорій визначені ключові тези цілей функції контролю (табл. 4).

Таблиця 4 – Ключові цілі функції контролю

<i>Теорія</i>	<i>Ключова теза</i>
Теорія управління	Зворотній зв'язок
Теорія кібернетики	Зворотній зв'язок
Теорія державного управління	Порівняння фактичного стану діяльності; виявлення недоліків й помилок їх попередження; оцінювання відповідності
Теорія менеджменту	Виявлення відхилень
Теорія контролінгу	Досягнення цілей діяльності
Теорія фінансів	Виявлення відхилень від запланованих параметрів
Теорія стратегічного управління	Зіставлення результатів діяльності для коригування
Теорія бухгалтерського обліку	Контроль за господарськими операціями

Зважаючи на те, що управління є цілеспрямованим впливом суб'єкта на об'єкт то контроль – це вплив суб'єкта управління на об'єкт управління для встановлення зворотного

зв'язку між ними і порівняння фактичних показників діяльності об'єкта управління, встановлення відхилень від планових параметрів (показників) через визначення ступеня досягнення цілей діяльності, зіставлення результатів діяльності для коригування, виявлення недоліків і запобігання помилкам, оцінювання відповідності діяльності чинним документам, ідентифікація подій, що негативно впливають на досягнення визначених цілей (мети); притягнення винних до відповідальності та стягнення компенсації за зазначені збитки; проведення заходів із запобігання відхилень в майбутніх періодах чи скорочення виявлених.

6. Висновки

1. В основу сучасних підходів до визначення змісту контролю покладено управління ризиками. Якщо враховувати, що контроль по суті є фіксацією встановленням відхилень між запланованим результатом і фактично отриманим, то метою завжди буде реагування на предмет відхилень. Отже управління ризиками відіграє превентивну роль в ідентифікації і реагуванні на недопущення відхилень. Контрольні процедури дають змогу коригувати діяльність і спрямовувати її на досягнення визначених цілей.

2. Аналіз положень окремих наукових теорій дав змогу виявити спільне розуміння контролю як інструменту, що забезпечує отримання суб'єктом контролю інформації для коригування управлінської діяльності.

3. У дослідженні сформульовано підхід до трактування узагальненого змісту контролю як функції управління та основні (ключові) цілі його реалізації.

4. Визначено праці, які сприяли розвитку теоретичних і практичних засад державного фінансового контролю. Розвиток державного фінансового контролю передбачає: досягнення визначених цілей з найбільшою продуктивністю та мінімальними витратами; застосування системи бюджетування, зорієнтованої на результат, і зміщення фокусу з контролю за виконанням бюджету на підвищення відповідальності керівників за досягнення результативності; необхідність впровадження системи фінансового управління та контролю в державному секторі у країнах Європи.

5. Ідентифіковано ряд концепцій з організації і побудови системи фінансового контролю, застосовуваних у державному і в приватному секторах.

Державний фінансовий контроль може бути як централізований, так і децентралізований. Верховенство права і демократія є провідними чинниками прозорості і якості реалізації контрольної функції в державному управлінні.

Виявлено, що сучасні концепції у сфері державного фінансового контролю, як правило, ризик-орієнтовані та спрямовані на досягнення визначених цілей діяльності розпорядника державних фінансових ресурсів за умови їх ефективного, законного та результативного використання.

Враховуючи, що сучасний фінансовий контроль невід'ємно пов'язаний з управлінням ризиками (ризик-менеджментом), у дослідженні охарактеризовано розвиток ризик-менеджменту та визначено три періоди його становлення.

6. Повномасштабне вторгнення росії в Україну, розпочате 24 лютого 2022 року, зумовило вище керівництво держави переглянути підходи до ресурсного забезпечення сектору безпеки та оборони України. Для підтримання належної обороноздатності виділено колосальні фінансові ресурси, залучено фінансову і матеріальну допомогу країн-партнерів значно збільшено чисельність збройних сил та інших військових формувань, утворених відповідно до законодавства України.

Водночас, активне ведення бойових дій на території України перешкоджає належному проведенню заходів фінансового контролю як на загальнодержавному, так і на відомчому

рівнях. Також чисельність суб'єктів контролю в системі Міністерства оборони України не було переглянуто з огляду на розширення простору контролю.

Отже у наявних концепціях здійснення державного фінансового контролю не приділено уваги умовам реалізації контрольних заходів, тобто середовищу функціонування системи. При цьому досвід активного ведення бойових дій показав, що умови реалізації функції контролю за державними ресурсами є визначальним чинником, нині – це війна.

7. Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

8. Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

Список використаних джерел

1. Волков А. Ю., Волков М. А. Финансовый контроль как категория. *Статистика и математические методы в экономике*. 2014. №6(2). С. 394–398.
2. Кирилова О. Ю. Эволюция функции контроля в теории и практике управления. *Вестник Университета*. 2013. № 10. С. 83–90.
3. Теория управления: учебное пособие / О. В. Симагина, В.М. Матюнин, СИУ – филиал РАНХиГС – Новосибирск: изд-во СибАГС, 2014.– 135 с.
4. Годунов А.А. Социально-экономические проблемы управления социально-статическим производством. – М.: Экономика, 1975. – 234 с.
5. Державне управління та державні установи: навч. посіб. для дистанційного навчання / В. П. Рубцов, Н. І. Перинська; за ред. д-ра соціол. наук, проф. Ю. П. Сурміна. – К.: Університет «Україна», 2008. – 440 с.
6. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Международные стандарты для высших органов финансового

References

1. Volkov A. YU., Volkov M. A. Finansovyy kontrol' kak kategoriya [Statistics and mathematical methods in economics.]. *Statistika i matematicheskiye metody v ekonomike*. 2014. №6(2). S. 394–398.
2. Kirilova O. YU. Evolyutsiya funktsii kontrolya v teorii i praktike upravleniya [Evolution of the control function in the theory and practice of management]. *Vestnik Universiteta*. 2013. № 10. S. 83–90.
3. Teoriya upravleniya [Control theory]: uchebnoye posobiye / O. V. Simagina, V.M. Matyunin, SIU – filial RANKhiGS – Novosibirsk: izd-vo SibAGS, 2014. – 135 s.
4. Godunov A.A. Sotsial'no-ekonomicheskiye problemy upravleniya sotsial'no-staticheskim proizvodstvom [Socio-economic problems of social-static production management.]. – M.: Ekonomika, 1975. – 234 s.
5. Derzhavne upravlinnya ta derzhavni ustanovy : [State administration and state institutions: Education] Navch. posib. dlya dystantsiynoho navchannya / V. P. Rubtsov, N. I. Peryns'ka; za red. d-ra sotsiol. nauk, prof. YU. P. Surmina. – Kyiv: Universytet «Ukrayina», 2008. – 440 s.
6. Limskaya deklaratsiya rukovodyashchikh printsipov kontrolyu [Lima Declaration of Guiding Principles of Control.]. *Mezhdunarodnyye standarty dlya vysshikh organov finansovogo kontrolya (ISSAI)*. *Mezhdunarodnaya organizatsiya vysshikh organov finansovogo kontrolya (INTOSAI)*. URL: www.issai.org.

- контроля (ISSAI). Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI). URL: www.issai.org.
7. Осовська Г.В. Основи менеджменту. URL: <https://buklib.net/books/21869/>.
 8. Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр навч. літератури, 2010. – 576 с.
 9. Бутинець Ф. Ф., Бутинець Т. А. Господарський контроль як наука і система знань. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21). С. 14–27.
 10. Солиев Д. Ж. Концепція фінансового контролю в умовах модернізації економіки і його роль. *Central Asian Journal of Theoretical And Applied Sciences*. 2022. № 3(6). С. 54 – 62.
 11. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. – К.: Знання, 2009. – 319 с.
 12. Хан Д. Пик: Планирование и контроль. Ядро контролинга / Д. Хан, Г. Хунгерберг. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 815 с.
 13. Мескон М. Х. Основы менеджмента. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
 14. Економічна теорія /Під редакцією Предборського В.А. – К.: Кондор, 2003. – 492 с.
 15. Стратегічне управління. підручник / Валерій Тертичка. – Київ : "К.І.С.", 2017. – 932 с.
 16. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм / пер. з англ. В. Шульга. Київ: Всеувиито, 2003. 340 с.
 17. Оборонний менеджмент: Ознайомлення, С. 24.
 18. Аникин А. В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1985. – 367 с.
 19. Лімська декларація принципів контролю (ISSAI). Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI). URL: www.issai.org.
 7. Osovs'ka H.V. Osnovy menedzhmentu [Basics of management.]. Available from : <https://buklib.net/books/21869/>
 8. Teoriya finansiv [Theory of finance:] : Pidruchnyk / Za red. prof. V. M. Fedosova, S. I. Yuriya. – Kyiv: Tsentр uchbovoyi literatury, 2010. – 576 s.
 9. Butynets' F.F., Butynets' T.A. Hospodars'kyy kontrol' yak nauka i systema znan' [Economic control as a science and knowledge system.]. *Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats'*. Vypusk 3(21). S. 14–27.
 10. Soliyev D. ZH. Kontseptsiya finansovogo kontrolya v usloviyakh modernizatsii ekonomiki i yego rol' [The concept of financial control in the conditions of modernization of the economy and its role]. *Central Asian Journal of Theoretical And Applied Sciences*. 2022. № 3(6). S. 54 – 62.
 11. Finansovyy kontrolinh: metody ta informatsiyni tekhnolohiyi [Financial controlling: methods and information technologies] / S.V. Ivakhnenkov, O.V. Melykh. – Kyiv: Znannya, 2009. – 319 s.
 12. Khan D. Pik: Planirovaniye i kontrol'. Yadro kontrolinga [Planning and control. The core of controlling] / D. Khan, G. Khungerberg. – Moscow: Finansy i statistika, 2005. – 815 s.
 13. Meskon M. KH. Osnovy menedzhmenta [Fundamentals of management]. – Moscow: Delo, 1992. – 702 s.
 14. Ekonomichna teoriya [Economic theory] /Pid redaktsiyeyu Predbors'koho V.A. – Kyiv: Kondor, 2003. – 492 s.
 15. Stratehichne upravlinnya [Strategic management]. pidruchnyk / Valeriy Tertychka. – Kyiv : "K.I.S.", 2017. – 932 s.
 16. Vedunh E. Otsinyuvannya derzhavnoyi polityky i proham [Evaluation of state policy and programs] / per. z anhl. V. Shul'ha. Kyiv: Vseuvyto, 2003. 340 s.
 17. Oboronnyy menedzhment [Defense management]: Oznayomlennya, S. 24.
 18. Anikin A. V. Yunost' nauki: Zhizn' i idei mysliteley-ekonomistov do Marksa [Youth of science: Life and ideas of thinkers-economists before Marx] . – 4-ye izd. – Moscow: Politizdat, 1985. – 367 s.
 19. Lims'ka deklaratsiya pryntsypiv kontrolyu [Lima declaration of control principles.]. Veb-sayt: Verkhovnoyi rady Ukrainy. Available from :

- контролю. Веб-сайт: Верховної ради України. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604_001
20. David Osborne & Ted Gaebler. *Reinventing Government*. Addison-Wesley Publ. Co., 1992, p. 427.
21. Роберт де Конинг. Государственный внутренний финансовый контроль / Роберт де Конинг. – Словения, 2007. – 336 с.
22. Андреев П. Становлення та розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю. *Економіка*. 2014. № 1(154). С. 6–9.
23. Лойшин, А., & Кустрич, К. (2022). Проблематика функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Social Development and Security*, 12(4), 27-45. <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.4.4>
24. Волков А. Ю., Волков М. А. О подходах к исторической периодизации финансового контроля. *Экономика, Статистика и Информатика*. 2014. № 6(2). С. 268–272.
25. Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах: постанова Правління Національного банку України від 11.06.2018 № 64. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0064500-18#Text>.
26. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України 14.09.2012 № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>.
20. David Osborne & Ted Gaebler. *Reinventing Government*. Addison-Wesley Publ. Co., 1992, p. 427.
21. Robert de Koning. *Gosudarstvennyy vnutrenniy finansovyy kontrol'* [State internal financial control / Robert de Koning.] / Robert de Koning. – Sloveniya, 2007. – 336 s.
22. Andryeyev P. *Stanovlennya ta rozvytok systemy derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu* [Formation and development of the system of state internal financial control]. *Ekonomika*. 2014. № 1(154). S. 6–9.
23. Loishyn, A., & Kustrich, K. (2022). Problems of functioning of state internal financial control in Ukraine. *Social Development and Security*, 12(4), 27-45. <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.4.4>
24. Volkov A. YU., Volkov M. A. O podkhodakh k istoricheskoy periodizatsii finansovogo kontrolyu [On approaches to the historical periodization of financial control]. *Ekonomika, Statistika i Informatika*. 2014. № 6(2). S. 268–272.
25. *Polozhennya pro orhanizatsiyu systemy upravlinnya ryzykamy v bankakh Ukrayiny ta bankiv'skykh hrupakh* [Regulations on the organization of the risk management system in banks of Ukraine and banking groups]: postanova Pravlinnya Natsional'noho banku Ukrayiny vid 11.06.2018 № 64. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0064500-18#Text>.
26. Pro zatverdzhennya *Metodychnykh rekomendatsiy z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu rozporядnykamy byudzhetnykh koshtiv u svoiykh zakladakh ta u pidvidomchykh byudzhetnykh ustanovakh* [On the approval of Methodological recommendations on the organization of internal control by managers of budget funds in their institutions and sub-departmental budget institutions]: *nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny* 14.09.2012 № 995. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>
27. Pro zatverdzhennya *Osnovnykh zasad zdiysnennya vnutrishn'oho kontrolyu rozporядnykamy*

27. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.
28. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>.
29. Основи глобального розширення обізнаності: Інститут внутрішніх аудиторів України. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/531247f275d6ba724dede38937b569ec.pdf>.
30. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. Офіційний вісник України. 2005. № 22. С. 1224.
31. История развития риск-менеджмента URL: <https://studfiles.net/preview/5176794/page:2/>
32. Тиванов В.В. Финансы русской армии (XVIII век – начало XX века). – М.: Типография ВФЭФ, 1993. – 254 с.
33. Просветкин Е. Д. Финансовая деятельность в соединении Советской армии. – М.: ВФ при МФИ, 1958. – 152 с.
34. Тиванов В.В., Шелепугин Н.П. Развитие финансов Вооруженных Сил после Великой Отечественной войны. – М.: ВФЭФ при ФА, 1995. – 194 с.
35. Финансовая служба СССР в период войны. – М.: МОУ, 1967. – 396.
36. Лойшин, А., & Кустрич, К. (2022). Становлення фінансового контролю у збройних силах СРСР у byudzhetnykh koshtiv ta vnesennya zmin do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 28 veresnya 2011 r. № 1001. URL [On approval of the Basic principles of internal control by managers of budget funds and amendments to the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011 No. 1001]: Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>
28. Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn'oho audytu [On approval of Internal Audit Standards]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 04.10.2011 № 1247. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>
29. Osnovy hlobal'noho rozshyrennya obiznanosti [Basics of global awareness expansion]: Instytut vnutrishnikh audytoriv Ukrayiny. Available from : <https://mof.gov.ua/storage/files/531247f275d6ba724dede38937b569ec.pdf>.
30. Kontsepsiya rozvytku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu [Concept of 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.
31. Istoriya razvitiya risk-menedzhmenta [History of Risk Management]. Available from : <https://studfiles.net/preview/5176794/page:2/>.
32. Tyvanov V.V. Fynansy russkoi armyy (XVIII vek – nachalo XX veka) [Finances of the Russian army (XVIII century - early XX century)]. – Moscow: Typohrafiya VFЭF, 1993. – 254 s.
33. Prosvetkin Ye.D. Finansovaya deyatel'nost' v soyedinenii Sovetskoy armii [Financial activity in the connection of the Soviet army]. – Moscow: VF pri MFI, 1958. – 152 s.
34. Tivanov V.V., Shelepugin N.P. Razvitiye finansov Vooruzhennykh Sil posle Velikoy Otechestvennoy voyny [The development of the finances of the Armed Forces after the Great Patriotic War]. – Moscow: VFEF pri FA, 1995. – 194 s.
35. Finansovaya sluzhba SSSR v period voyny [Financial service of the USSR during the war]. – Moscow:

- першій половині ХХ ст. *Social Development and Security*, 12(6), 91-106.
<https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.6.8>
37. Програма діяльності Кабінету Міністрів "Назустріч людям": постанова Кабінету Міністрів України від 04.02.2005 № 115. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001120-05#Text>.
38. 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>
- MOU, 1967. – 396.
36. 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>
37. Prohrama diyal'nosti Kabinetu Ministriv "Nazustrich lyudyam" [37. Program of activities of the Cabinet of Ministers "Towards the People"]: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 04.02.2005 № 115. Available from :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001120-05#Text>.
38. 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>