

УДК 347.73:336.14(477)

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2019.9.13>

Лебединська О.Ю.

аспірантка

Хмельницький університет управління та права

ОКРЕМІ АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Постановка проблеми. Аналіз організаційних змін, що мають місце у сфері державного фінансового контролю, дає змогу зазначити кілька загальних тенденцій. По-перше, сталося розділення та поглиблення контрольних функцій і контрольних повноважень у сфері публічного управління державними та місцевими фінансами. Це знайшло відображення в утворенні спеціалізованих контрольних органів (Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України); розширенні сфер фінансового контролю, запровадженні нових форм і методів контролю. По-друге, Україною прийнято до виконання низку міжнародних зобов'язань, закріплених ст. 347 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, зокрема: у галузі зовнішнього аудиту – щодо імплементації стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI); у галузі внутрішнього державного фінансового контролю (далі – ВДФК) – щодо подальшого його розвитку шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІФАС) та найкращою практикою ЄС щодо організації системи внутрішнього державного фінансового контролю та внутрішнього аудиту [1]. Це, своєю чергою, вимагає визначення у вітчизняному фінансовому законодавстві базових понять, принципів і засад функціонування ВДФК, розмежування зовнішнього та внутрішнього, централізованого та децентралізованого державного фінансового контролю. Саме тому актуальним і своєчасним

представляється дослідження теоретичних та практичних проблем правового регулювання інституту ВДФК загалом, адже на сучасному етапі його становлення тільки відбуваються перші кроки в напрямі формування такої самостійної його форми, як внутрішній державний аудит.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Варто зазначити, що дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності, змісту державного фінансового контролю загалом та його окремих видів у науковій літературі присвячено достатню увагу [2–8]. Проте системного, комплексного дослідження правового регулювання організації та процедур проведення безпосередньо ВДФК в Україні проведено не було, що й актуалізує подальший розгляд цього питання.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є аналіз стану правового регулювання організації державного внутрішнього фінансового контролю з виокремленням основних напрямів його подальшого реформування.

Виклад основного матеріалу. Зазначене вище породжує наукову проблему, пов'язану з тим, що реформування контрольних середовища в галузі державного сектора ґрунтовно затягнулося. Упродовж багатьох років висувалися різні пропозиції щодо формування спеціального Закону про державний фінансовий контроль [9–13]. Ці пропозиції часто не торкалися змісту та елементів організаційно-правового механізму державного фінансового контролю, а лише мали за мету окремі перестановки або пере-

підпорядкування контролюючих органів, перерозподіл їх функцій.

Ситуація починає змінюватися з 2005 р. з прийняттям Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 р. [14] та Стратегії модернізації системи управління державними фінансами [15], які передбачали поступове реформування системи державного фінансового аудиту, фактично розмежовуючи організацію зовнішнього фінансового контролю, що здійснюється Рахунковою палатою України, в тому числі під час проведення державного фінансового аудиту, і внутрішнього фінансового контролю та аудиту. Базові основи, закладені зазначеними нормативно-правовими актами, реалізовувалися в Програмі економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [16; 17], Стратегії розвитку управління державними фінансами [18], які передбачали заходи із запровадження системи внутрішнього аудиту, який може проводитися централізовано, – органами державної контрольно-ревізійної служби (нині – ДАС України) та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

Тобто можна констатувати, що саме в цей період було закладено перші спроби виділення такої форми державного фінансового контролю, як децентралізований аудит на рівні міністерств, державних установ та організацій.

Питання цілісності системи державного фінансового контролю частково врегульовано окремими законами. Так, відповідно до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль забезпечується органами ДАС України через проведення державного фінан-

сового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [19]. Ст. 363 Господарського кодексу України також містить посилання на таку форму контролю, як державний фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою України та органами ДАС України [20]. В основу нової редакції ст. 26 Бюджетного кодексу України закладено розмежування понять «внутрішнього контролю» та «внутрішнього аудиту» в контексті європейського досвіду, що можна вважати підґрунтям побудови нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, що, своєю чергою, призведе до поступової перебудови всієї системи управління державними фінансами. Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України саме на розпорядників бюджетних коштів в особі їх керівників покладено обов'язок щодо організації внутрішнього контролю і аудиту [21]. При цьому під внутрішнім контролем розуміється комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління (абз. 1 ч. 3 ст. 26 БК України) [21]. Внутрішній же аудит визначається як діяльність, яка спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику

(абз. 2 ч. 3 ст. 26 БК України) [21]. Основні засади здійснення внутрішнього контролю та аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України [22]. З 2017 р. формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Міністерство фінансів України, при цьому з оцінкою й функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

З метою реалізації положень Бюджетного кодексу України Кабінетом Міністрів України затверджено порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої, що регламентує основні засади цієї діяльності, зокрема визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту, повноваження, права та обов'язки внутрішніх аудиторів тощо, а також містить визначення об'єкта внутрішнього аудиту [23].

Незважаючи на такий прогрес, реформування системи ВДФК в Україні дотепер не завершено. Нині прийнято низку відповідних стратегічних документів, які передбачають подальше реформування та закладають нові орієнтири в реформуванні державного аудиту в умовах євроінтеграційних процесів України: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 р. [24], Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. [25], Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» та цілей такого розвитку до 2030 р. [26; 27]. Загалом з аналізу зазначених нормативно-правових актів випливає, що ключовими компонентами системи фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є такі: державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль); державний фінансовий контроль, який здійсню-

ють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль) та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується, відповідно, розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Виділення останнього напряму контролю зумовлено тривалою адміністративною та бюджетною реформами, які передбачають передачу значної частини нині централізованих функцій з управління на децентралізований рівень, що, своєю чергою, потребує змін самої ідеології управління, у тому числі державними фінансами, забезпечення відповідальності керівників за управління ресурсами держави. Зокрема, нові підходи до програмно-цільового методу бюджетування вимагають контролю і звітування не лише в частині витрачання коштів, а й щодо досягнення мети, виконання запланованих завдань та показників. Отже, йдеться не лише про законність операцій і достовірність звітності, а й про економність, ефективність та результативність фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування.

Тобто можна констатувати, що за Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р. централізовано ВДФК здійснюється органами ДАС України, в той час як на децентралізованому рівні – керівниками державних органів, їх територіальними підрозділами, бюджетними установами, які належать до сфери їх управління, а також органами місцевого самоврядування. Реалізуючи контрольні повноваження в бюджетній сфері, органи ДАС України фактично наділяються наглядовою функцією, адже саме цей орган за результатами здійснення державного фінансового контролю щокварталу, не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, зобов'язаний подавати Міністерству фінансів України інформацію про стан внутрішнього конт-

ролю та внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, щодо яких у звітному періоді завершено здійснення заходів державного фінансового контролю [23].

Кінцевою метою започаткованої реформи в системі державного фінансового контролю є запровадження в органах державного та комунального секторів принципово нової моделі внутрішнього контролю, що базується на відповідальності та підзвітності керівника та відповідає європейській практиці. І в цьому напрямі одним із складних питань є визначення місця державного фінансового аудиту в системі ВДФК.

Одночасно з розбудовою системи ВДФК у країні продовжується робота щодо удосконалення та посилення інституційної основи державного фінансового аудиту, що проводиться безпосередньо органами ДАС України. Адже на сучасному етапі становлення системи фінансового контролю саме ДАС України, по суті, є дієвим інструментом держави, що має основу для забезпечення здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю, результативністю та економністю управління і використання державних (місцевих) ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання. Варто зазначити, що нині з метою мінімізації впливу на діяльність підконтрольних об'єктів, враховуючи найвагоміші можливі фінансові ризики зловживань із фінансово-бюджетними ресурсами, можна зазначити тенденцію щодо зменшення кількості проведених заходів державного фінансового контролю органами ДАС України у формі фіскального характеру (інспектування в формі ревізій) – з 2700 у 2016 р. до майже 2000 у 2018 р., тобто у 1,3 раза [28]. Водночас кількісне значення таких заходів контролю, як аудити, збільшилось втричі: у 2016 р. – 122, у 2017 р. – 287,

у 2018 р. – 382. Загалом аналіз результатів діяльності підрозділів ДАС України свідчить про позитивну динаміку в роботі органу: під час проведення державних фінансових аудитів у 2018 р. охоплено дослідженням загалом 679,5 млрд грн. фінансових та матеріальних ресурсів, а відповідно, на один такий контрольний захід у середньому припадає понад 1,7 млрд грн., в той час як у 2016 р. такий показник становив – 259,5 млрд грн., а у 2017 р. – 488,8 млрд грн.; направлено аудиторські звіти та відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень 596 користувачам; за результатами проведених упродовж 2018 р. аудитів надано загалом 3892 пропозицій, з яких майже 3500 враховано, або 88,7%, тоді як у 2016 р. – 1245 пропозицій (з яких враховано 93,2%); у 2017 р. – 3175 (враховано – 59,8%). Досягнуто суттєвої комплексності результатів державних фінансових аудитів – виявлено порушень та недоліків (в частині упущених вигод, неотриманих доходів, непродуктивних витрат) в обсязі 15,9 млрд грн., при цьому упереджено потенційних втрат через неефективні управлінські дії чи рішення керівників об'єктів аудиту та/або їх органу управління на 463,0 млн грн. У середньому за результатами кожного проведеного аудиту упереджено близька 1,2 млн грн потенційних втрат [28].

Висновки. Важливими аспектами подальшого удосконалення діяльності ДАС України є визначення напрямів і механізму розвитку системи ВДФК на державному, регіональному та місцевому рівнях, посилення інституційної спроможності органів його здійснення. І основним завданням у цьому напрямі вбачається гостра необхідність уніфікації нормативно-методологічної бази та стандартизації державного фінансового аудиту, як форми державного фінансового контролю, встановлення вичерпного переліку його видів та процедур проведення, поглибленні співробітництва з інституціями ЄС, міжнародними організаціями та урядовими установами окремих іноземних держав, а також розмежування

повноважень у процесі проведення державного фінансового аудиту органами ДАС України та Рахунковою палатою України.

Таким чином, формування системи органів державного фінансового контролю, яка має бути побудована відповідно до стандартів INTOSAI має уособлювати два самостійних напрями: 1) зовнішній (незалежний від органів виконавчої влади державний фінансовий контроль (аудит)), де єдиним суб'єк-

том виступає Рахункова палата України як вищий орган державного фінансового контролю; б) внутрішній (урядовий) державний фінансовий контроль (аудит), що проводиться на централізованому рівні спеціалізованим органом – Державною аудиторською службою України та децентралізованому рівні – розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Анотація

Статтю присвячено дослідженню організаційно-правових змін, що мають місце у сфері державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього. Уточнено, що основними компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується, відповідно, розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Підіймаються проблемні питання цілісності системи державного фінансового контролю: відсутність законодавчого визначення понять державного аудиту та його видів – внутрішнього та зовнішнього; визначення суб'єктного складу таких контрольних правовідносин; стандартизації процедур його проведення. Досліджено підходи щодо перспектив модернізації діяльності органів Державної аудиторської служби України, розмежовано поняття державного внутрішнього фінансового контролю та державного внутрішнього аудиту.

Обґрунтовано, що Державна аудиторська служба України є дієвим інструментом держави, що має основу для забезпечення здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю (результативністю та економністю) управління і використання державних (місцевих) ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання. Доведено, що базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Метою останнього є забезпечення якісного ефективного управління публічними фінансами з дотриманням принципів ефективності, результативності, прозорості, незалежності та надання керівникові бюджетної установи об'єктивних висновків та рекомендацій.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, аудит, державний зовнішній та внутрішній аудит, Державна аудиторська служба України.

Lebedynska O.Yu. Some aspects of reforming the system of public internal financial control Summary

The article is devoted to the study of organizational and legal changes that occur in the field of public financial control, especially internal. It was clarified that the core components of financial control over the management of public (local) resources and their use are state financial control exercised by bodies of the State Audit Service of Ukraine, authorized by the Cabinet of Ministers of Ukraine (governmental control), state external financial control (audit), which performs

the Accounting Chamber on behalf of the Verkhovna Rada of Ukraine (parliamentary control) and the state internal financial control, including internal control and internal audit respectively, that is provided by the budget manager and the internal audit department of the budgetary institution accordingly. The issues of integrity of the state financial control system are raised: absence of legislative definition of the concepts of state audit and its types – internal and external; determination of the subject composition of such controlling legal relationships; standardization of procedures for its implementation. Approaches to prospects of modernization of activity of bodies of the State Audit Service of Ukraine were investigated; the concepts of state internal financial control and state internal audit were differentiated.

It was justified that the State Audit Service of Ukraine is an effective instrument of the state, which has the background for ensuring the quality control over the legality and efficiency (effectiveness, efficiency and economy) of management and use of state (local) resources and activities of relevant state authorities, local self-government authorities and business entities. It was proved that the basic principle of state internal financial control is a clear distinction between internal control and internal audit. The purpose of the latter is to ensure the quality of effective management of public finances, while respecting the principles of efficiency, effectiveness, transparency, independence and providing the head of the budgetary authority with objective conclusions and recommendations.

Key words: state financial control, audit, state external and internal audit, the State Audit Service of Ukraine.

Список використаних джерел:

1. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1678-1> (дата звернення: 14.10.2019)
2. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
3. Гриценко О.І. Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2005. 223 с.
4. Невідомий В.І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2007. 22 с.
5. Дереконь В.М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національний університет ДПС України. Київ, 2007. 261 с.
6. Гетманець О.П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія. Харків : Екограф, 2008. 308 с.
7. Манченко О.В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2011. 22 с.
8. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 237 с.
9. Про систему державного фінансового контролю: Проект Закону України від 03.06.2002 р. № 1131 (внесений Ю. А. Кармазіним). UPL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1131&skl=5 (дата звернення: 12.10.2019).

10. Про фінансовий контроль : Проект Закону України від 30.08.2002 р. № 1131-1 (внесений КМУ). UPL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1131-1&skl=5 (дата звернення: 12.10.2019).
11. Про Державний фінансовий контроль : Проект Закону України від 08.02.2008 р. № 2020 (внесений народним депутатом В.І. Коновалюком). UPL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF1K400A.html (дата звернення: 12.10.2019).
12. Про основні засади державного контролю (нагляду) за господарською діяльністю в Україні : Проект Закону України від 24.02.2003 р. № 3154 (внесений К.Е. Ващук). UPL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=3154&skl=5 (дата звернення: 12.10.2019).
13. Про внесення змін до деяких законів України щодо статусу державних органів фіскального та бюджетного контролю : Проект Закону України від 21.01.2005 р. № 6539 (внесений В.А. Ющенком, В.М. Пинзеником, С.А. Терьохіним). UPL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=6539&skl=5 (дата звернення: 12.10.2019).
14. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p> (дата звернення: 12.10.2019).
15. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p> (дата звернення: 12.10.2019).
16. Про Національний план дій на 2011 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 27.04.2011 р. № 504. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/2011> (дата звернення: 12.10.2019).
17. Про Національний план дій на 2012 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 12.03.2012 р. № 187. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/2012> (дата звернення: 12.10.2019).
18. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p> (дата звернення: 12.10.2019).
19. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 12.10.2019).
20. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 12.10.2019).
21. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 12.10.2019).
22. Про основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова КМУ від 12.12.2018 р. № 1062. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п#n17> (дата звернення: 12.10.2019).
23. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова КМУ від 28.09.2011 р. № 1001. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п> (дата звернення: 12.10.2019).
24. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження КМУ від 03.04.2017 р. № 275-р. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-p> (дата звернення: 12.10.2019).

25. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження КМУ від 08.02.2017 р. № 142-р. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p> (дата звернення: 12.10.2019).
26. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5. UPL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення: 12.10.2019).
27. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року : Указ Президента України від 30.09.2019 р. № 722. UPL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019> (дата звернення: 12.10.2019).
28. Публічний звіт про діяльність ДАС України за 2018 рік. UPL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550> (дата звернення: 05.10.2019).