

Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: annakazmir@ukr.net).

KAZMYR Valentyna – director of a separate structural unit «Mohyliv-Podilskiy Technological and Economic professional college of Vinnytsia National Agrarian University», Vinnytsia National Agrarian University. (21008, Vinnytsia, Soniachna str. 3, e-mail: annakazmir@ukr.net).

КАЗЬМИР Валентина Анатольевна – директор обособленного структурного подразделения «Могилев-Подольский технологическо-экономический профессиональный колледж Винницкого национального аграрного университета», Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: annakazmir@ukr.net).

**МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ,
РЕВІЗІЇ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ**

УДК: 657.6: 336.711.65

DOI: 10.37128/2411-4413-2020-4-11

**СТАНДАРТИЗАЦІЯ
ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ
ПУБЛІЧНИХ
ЗАКУПІВЕЛЬ В УКРАЇНІ
ЧЕРЕЗ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ
АУДИТУ
ВІДПОВІДНОСТІ**

ЗДИРКО Н.Г.,
*доктор економічних наук, доцент,
декан факультету обліку та аудиту,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)*

Досліджено відповідність законодавства України міжнародним стандартам ISSAI в частині проведення державного аудиту (у тому числі публічних закупівель). Установлено, що міжнародна практика визначає три складових державного аудиту: аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності. Доведено необхідність стандартизації державного аудиту публічних закупівель через законодавче закріплення аудиту відповідності. Запропоновано основні об'єкти аудиту відповідності: діяльність замовника (учасника), публічні ресурси та діяльність відповідальних державних органів. Рекомендовано основні напрями та процедури здійснення аудиту відповідності за кожним об'єктом та за стадіями життєвого циклу предметів закупівель. Розглянуто особливості аудиту відповідності перерозподілу замовником різних надходжень на здійснення публічних закупівель. Визначено особливості здійснення аудиторських процедур для різних типів публічних закупівель, рекомендований порядок та алгоритм аудиту правильності визначення предмету закупівлі у замовника. Установлено основні помилки та порушення учасників, які мають місце під час аудиту відповідності публічних закупівель. Висвітлено особливості аудиту відповідності на етапі планування публічних закупівель, переддоговірних та договірних відносин в електронній системі закупівель, а також на етапі використання предметів закупівель. Рекомендовано

запровадження та затвердження Стандарту з аудиту відповідності публічних закупівель для уніфікації й упорядкування взаємопов'язаної нормативно-правової бази відповідно до міжнародних стандартів ISSAI. Акцентовано увагу, що відповідальним органом повинні бути врегульовані питання щодо функціонування електронної інформаційної системи, майданчиків та веб-порталу у сфері публічних закупівель. Запропоновано ключові елементи Стандарту з аудиту відповідності публічних закупівель.

Ключові слова: публічні закупівлі, державний аудит, аудит відповідності, контрольні заходи, фінансові порушення, міжнародні стандарти, стандартизація.

Табл.: 4. Рис.: 3. Літ.: 22.

STANDARDIZATION OF PUBLIC AUDIT OF PUBLIC PROCUREMENT IN UKRAINE THROUGH THE INTRODUCTION OF COMPLIANCE AUDITS

*ZDYRKO Nataliya,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Dean of the Faculty of Accounting and Audit,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The independent legislative agency of Ukraine according to the international standards ISSAI in private carrying out of the state audit (including the published purchases) is made. It is established that international practice has identified three components of public audit: performance audit, financial audit and compliance audit. The necessity of standardization of the state audit of public procurements through legislative fixing of audit of conformity is proved. The main objects of compliance audit are proposed: the activities of the customer (participant), public resources and the activities of responsible government agencies. Recommended main directions and procedures for compliance audit for each object and by stages of the life cycle of procurement items. Features of the audit of compliance of redistribution by the customer of various receipts for public procurement are considered. Features of audit procedures for different types of public procurement are identified. The recommended procedure and algorithm for auditing the correctness of determining the subject of procurement from the customer. The main mistakes and violations of the participants, which take place during the audit of compliance with public procurement, have been identified. The peculiarities of compliance audit at the stage of public procurement planning, pre-contractual and contractual relations in the electronic procurement system, as well as at the stage of use of procurement items are highlighted. It was emphasized that the responsible body should regulate issues related to the functioning of the electronic information system, platforms and web portal in the field of public procurement. The key elements of the Public Procurement Compliance Audit Standard (purpose, objectives, subject, objects, subjects, stages, methods, principles) are proposed.

Key words: public procurement, public audit, compliance audit,, control measures, financial violations, international standards, standardization.

Tabl.: 4. Fig.: 3. Lit.: 22.

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ПУБЛИЧНЫХ ЗАКУПОК В УКРАИНЕ ПУТЕМ ВНЕДРЕНИЯ АУДИТА СООТВЕТСТВИЯ

ЗДЫРКО Н.Г.,

**доктор экономических наук, доцент
декан факультета учета и аудита,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)**

Исследовано соответствие законодательства Украины международным стандартам ISSAI в части проведения государственного аудита (в том числе публичных закупок). Установлено, что международная практика определяет три составляющих государственного аудита: аудит эффективности, финансовый аудит и аудит соответствия. Доказана необходимость стандартизации государственного аудита публичных закупок через законодательное закрепление аудита соответствия. Предложены основные объекты аудита соответствия: деятельность заказчика (участника), публичные ресурсы и деятельность ответственных государственных органов. Рекомендованы основные направления и процедуры осуществления аудита соответствия по каждому объекту и по стадиям жизненного цикла предметов закупок. Рассмотрены особенности аудита соответствия перераспределения заказчиком разных поступлений на осуществление публичных закупок. Определены особенности осуществления аудиторских процедур для различных типов публичных закупок. Рекомендован порядок и алгоритм аудита правильности определения предмета закупки у заказчика. Установлены основные ошибки и нарушения участников, которые имеют место в ходе аудита соответствия публичных закупок. Освещены особенности аудита соответствия на этапе планирования публичных закупок, преддоговорных и договорных отношений в электронной системе закупок, а также на этапе использования предметов закупок. Рекомендовано введение и утверждение стандарта аудита соответствия публичных закупок для унификации и упорядочения взаимосвязанной нормативно-правовой базы по международным стандартам ISSAI. Акцентировано внимание, что ответственным органом должны быть урегулированы вопросы по функционированию электронной информационной системы, площадок и веб-портала в сфере публичных закупок. Предложено ключевые элементы стандарта по аудиту соответствия публичных закупок.

Ключевые слова: публичные закупки, государственный аудит, аудит соответствия, контрольные мероприятия, финансовые нарушения, международные стандарты, стандартизация.

Табл.: 4. Рис.: 3. Лит.: 22.

Постановка проблеми. Функціонування системи публічних закупівель (далі – СПЗ) нероздільно пов'язане з використанням публічних ресурсів, що включають публічні кошти (бюджетні кошти і власні кошти державних/комунальних підприємств, установ, організацій) та придбані предмети закупівель. Надходження і використання замовниками публічних ресурсів підлягає перевіркам з боку органів контролю на предмет ефективного та економного їх використання. Контрольна функція суб'єктів управління у сфері публічних закупівель виявляється через проведення зовнішнього та внутрішнього державного аудиту. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року 2939-ХІІ [1], зовнішній державний аудит може здійснюватися у формі фінансового аудиту та аудиту ефективності. Однак, згідно з Міжнародними стандартами вищих органів аудиту ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) державний аудит включає три складові: аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності, останній з яких не має законодавчого закріплення та реалізації в Україні. Аудит відповідності є невід'ємною та

нероздільною складовою державного аудиту, в тому числі в частині публічних закупівель. Саме тому на сьогодні виникає необхідність у стандартизації аудиту відповідності загалом та в частині публічних закупівель зокрема.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Висвітлення теоретико-методологічних та праксеологічних аспектів державного аудиту, зокрема аналіз змісту державного аудиту, його форм та різновидів, зв'язку з державним фінансовим контролем, класифікацію, а також подальші напрямки розвитку в Україні знайшли своє відображення в працях вітчизняних вчених Алескерової Ю.В. [1], Бардаша С.В., Височан О.С., Дрозд І.К., Здирко Н.Г. [3, 4, 5, 9], Калетніка Г.М. [3], Коваль Н.І. [8], Козаченко А.Ю. [4], Левицької С.О., Максимової В. Ф., Метелиці В.М. [8], Мулик Т.О. [7], Мулик Я.І. [5, 7], Слободяник Ю. Б., Піхоцьким В.Ф., Томчук О.Ф. [7], Шевчук В.О., Шевчук О.Д. [6, 9].

Поряд із цим, незважаючи на наявність наукових публікацій із державного фінансового контролю (в т.ч. державного аудиту), залишаються невирішеними питання щодо розвитку теоретичних, методологічних та організаційних положень впровадження аудиту відповідності, що потребує подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є ідентифікація проблем, спричинених невідповідністю законодавства в частині проведення державного аудиту міжнародним стандартам та розробка підходів щодо стандартизації аудиту відповідності публічних закупівель в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання здійснення першорядної функції публічних закупівель (матеріальне забезпечення суспільних потреб) досягається шляхом створення конкурентного середовища, також вагомими чинниками є забезпечення прозорості, запобігання виявам корупції та результативного використання коштів. Як підтверджує національна та міжнародна практика публічних закупівель, досягнення цих цілей допустиме лише у разі встановлення єдиних для всієї країни прозорих процедур закупівель та створення системи закупівель, яка включає: законодавче, інституційне та інформаційне забезпечення [7, с. 174].

Публічні закупівлі – це діяльності державного замовника з приводу прозорого планування, здійснення переддоговірних і договірних процедур, а також використання придбаних предметів закупівель із застосуванням електронної системи з метою задоволення потреб держави, бізнесу та суспільства, що дозволяє здійснювати комплексну оцінку та державний аудит стану і використання публічних ресурсів за різними аналітичними розрізами на всіх стадіях життєвого циклу предметів закупівель [4, с. 158].

Фінанси державних підприємств (замовників публічних закупівель) характеризують систему економічних відносин під час формування, розподілу та використанні фінансових ресурсів на підприємствах із державним капіталом для забезпечення ефективного розвитку їх на всіх стадіях життєвого циклу [1, с. 46]. Саме фінансові ресурси повинні бути об'єктом державного фінансового контролю.

Ефективне та раціональне використання наявного майна та ресурсів, які знаходяться у власності держави, завжди буде запорукою успішних економічних

реформ та соціальних звершень [8, с. 201].

Важливим інструментом боротьби з бюджетними правопорушеннями на сьогодні є така відносно нова форма контролю як державний аудит. І хоча законодавча база щодо основних засад його проведення вже сформована, однак можна констатувати необхідність детального практичного вдосконалення окремих організаційних елементів на різних стадіях контрольно-перевірочного процесу [9, с. 160].

Організація та офіційне впровадження аудиту відповідності як однієї з складових державного аудиту повинні супроводжуватися прийняттям відповідної законодавчо-нормативної бази та підготовкою організаційно-методологічного забезпечення.

В Україні не реалізовано аудит відповідності, який, згідно з міжнародними стандартами, є одним із трьох форм державного аудиту.

Відсутність законодавчого регулювання у сфері аудиту відповідності публічних закупівель перешкоджає повноцінному здійсненню державного аудиту та свідчить про існування невідповідностей міжнародним стандартам ISSAI 400 «Основоположні принципи аудиту відповідності» та ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності». Аудит відповідності регулюється ISSAI 400 «Основоположні принципи аудиту відповідності» [10] та ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності» [11]. Вважаємо, що саме ці стандарти з урахуванням специфіки здійснення публічних закупівель в Україні повинні бути основою для прийняття офіційного національного стандарту з аудиту відповідності. Саме тому вважаємо за доцільне розробити організаційні та методологічні положення аудиту відповідності публічних закупівель з визначенням сутності, мети, завдань, об'єкта, предмета, суб'єктів, принципів, процедур, а також нормативного та організаційно-методологічного забезпечення.

Вважаємо, що аудит відповідності неможливо проводити відокремлено від інших форм аудиту. Тому, визначимо основні питання за напрямками в розрізі предмета із оцінкою виконання підконтрольними суб'єктами законодавчих вимог.

1. Об'єкт аудиту – діяльність замовника (учасника) на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель.

1.1. Аудит відповідності в процесі планування публічних закупівель проводиться за основними напрямками: перевірка законодавчих вимог щодо визначення потреби замовника, параметрів закупівлі, затвердження та публікації Річного плану (рис. 1).

Аудитор обов'язково повинен враховувати той факт, що різні замовники мають власний алгоритм визначення потреб у закупівлях, виходячи з низки факторів (джерела фінансування, розмір та особливості діяльності замовника). Наприклад, якщо замовник є отримувачем бюджетного фінансування (через Державну казначейську службу України), то формування плану відбувається відповідно до затвердженого бюджетного призначення. Якщо замовник (державне підприємство) перебуває на самоокупності (витрачає лише ті кошти, які заробило самостійно в ході господарської діяльності), тоді річний план буде формуватися на підставі очікуваних прибутків та з урахуванням річних потреб.

Тобто, від типу замовника залежать джерела аудиту та аудиторські докази.

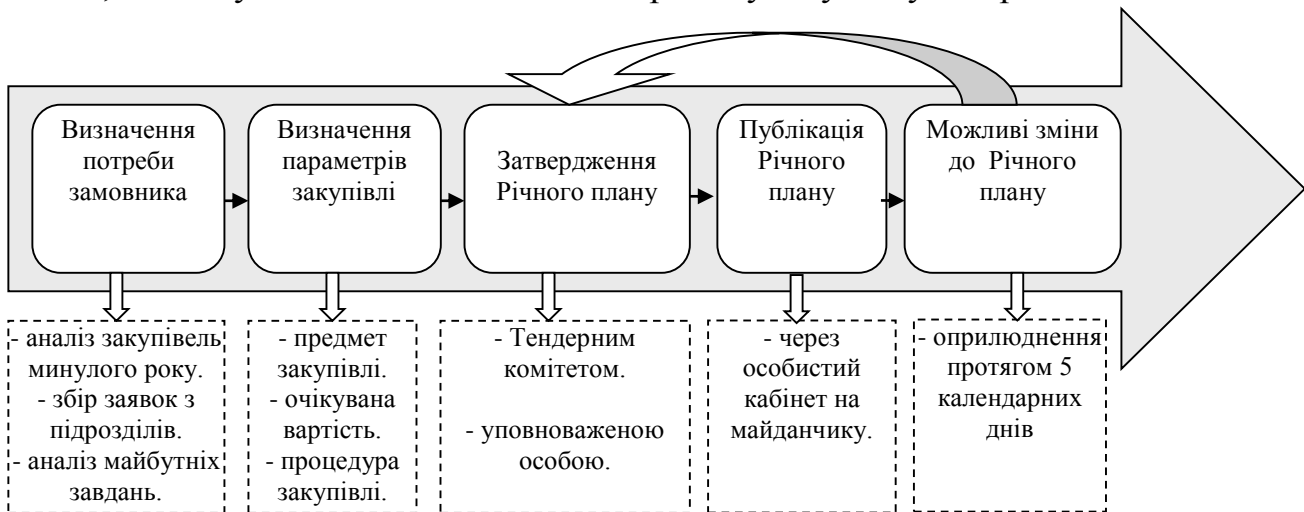


Рис. 1. Напрямки аудиту відповідності процесу планування публічних закупівель замовниками

Джерело: сформовано автором на основі [12]

Важливим для аудиту є законність включення в План закупівель власних коштів бюджетних установ (коштів спецфонду) та їх цільове спрямування. Планування та використання власних надходжень бюджетних установ здійснюють за групами та підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України [13] та Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [14].

Розпорядник бюджетних коштів здійснює перерозподіл обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями зі спеціального фонду бюджету. Так, першою групою є надходження від плати за послуги, що надаються замовником (табл. 1).

Держаудитор перевіряє правильність формування замовником проекту кошторису, розрахунків за кожним джерелом доходів та/або фінансування доходів, а також правомірність зазначення джерела фінансування в річному плані закупівель. Інші джерела власних надходжень бюджетних установ також можуть плануватися для здійснення закупівель та підлягають аудиту (табл. 2).

Іншим напрямком аудиту відповідності є перевірка діяльності відповідальних осіб замовника законодавчим вимогам. Особливу увагу аудитор приділяє наявності Уповноваженої особи у замовника, яка має виключні повноваження щодо організації та проведення спрощених закупівель.

Основним критерієм при аудиті відповідності запланованої потреби є її обґрунтованість та доцільність у запланованих до придбання предметів закупівель. Особливу увагу аудитор повинен звернути на дотримання замовником ч.10 с.3 Закону України «Про публічні закупівлі», яким забороняється ділити предмет закупівлі на частини з метою проведення процедур відкритих торгів.

Особливу увагу аудитор повинен звертати на законність та правильність визначення процедур відповідно до видів закупівель. Відповідно до ч. 2 ст. 4

базового Закону [16], замовник у річному плані вказує вид закупівлі та орієнтовний початок проведення.

Таблиця 1

Аудит відповідності перерозподілу надходжень від плати за послуги замовником на здійснення публічних закупівель

Підгрупа та вид надходжень	Напрями використання для публічних закупівель	Планування показників надходжень
підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю	на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю	з урахуванням фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання таких показників за період, що передує планованому
підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	на організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ; на господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв	з урахуванням фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання таких показників за період, що передує планованому
підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оренду державного та комунального майна»	на утримання, облаштування, ремонт і придбання майна бюджетних установ	
підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів і матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; на господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв	

Джерело: побудовано на основі [15, с. 31]

Відповідно, для кожного виду публічних закупівель використовуються різні процедури. Особливості здійснення процедур для різних типів публічних закупівель наведено в табл. 3.

Так, при допорогових закупівлях є можливість (але не зобов'язання) її опублікувати, однак можна обмежитися лише публікацією плану. Також потрібно публікувати Звіт про укладений договір. У частині надпорогів можна використовувати відкриті торги/відкриті торги з публікацією англійською мовою, переговорну процедуру/спрощену процедуру/процедуру для потреб оборони, конкурентний діалог або конкурентний діалог з публікацією англійською мовою, рамкові угоди, а також здійснення закупівель через центральну закупівельну організацію (єдину в Україні) – Державна установа «Професійні закупівлі».

На цьому етапі планування аудитори керуються вихідними положеннями Наказу Мінекономрозвитку «Про затвердження Порядку визначення предмета закупівлі» від 17.03.2016 № 454 [18] на предмет правильного та коректного визначення предмета закупівлі замовником, а відтак і правильності вибору тендерної процедури.

Сутність предмета закупівлі у новій редакції Закону [19] значно розширена, ніж в попередній редакції Закону [16]. Так, під предметом закупівлі варто розуміти товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у

межах єдиної процедури закупівлі або в межах проведення спрощеної закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції/пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі).

Таблиця 2

Аудит відповідності перерозподілу інших джерел власних надходжень бюджетних установ на здійснення публічних закупівель

Підгрупа та вид надходжень	Напрями використання для публічних закупівель	Планування показників надходжень
підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки	на організацію основної діяльності замовника	на підставі договорів
підгрупа 2 - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, зокрема заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок і розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб	на виконання відповідних цільових заходів	на підставі договорів календарних планів проведення централізованих заходів та інших документів, якими передбачено отримання таких внесків, грантів, дарунків та/або коштів
підгрупа 3 - надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні та комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектора для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти	на організацію основної діяльності бюджетних установ	за видами надходжень, які передбачається розміщувати на депозитах і поточних рахунках

Джерело: побудовано на основі [15, с. 32]

Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом, із застосуванням Єдиного закупівельного словника (CPV), затвердженого у встановленому законодавством порядку [19]. Тобто, попереднє визначення предмету закупівлі доповнено інформацією щодо застосування спрощеної закупівлі, а також передбачається обов'язкове використання Єдиного закупівельного словника (далі - CPV) – системи класифікації, найактуальнішої версії якого присвоєно код ДК 021:2015 та в якій товари, роботи і послуги згруповано за відповідними категоріями (рис. 2).

Важливим є врахування аудитором окремих особливостей при перевірці правильності визначення предмету закупівлі, наприклад, для товарів. Так при їх закупівлі (крім будівель, споруд і медикаментів), предмет закупівлі визначається за четвертою цифрою класифікатора ДК 021:2015 із зазначенням конкретної назви предмету закупівлі. При закупівлі будівель виробничого або невиробничого призначення або інженерних споруд різного функціонального призначення, предмет закупівлі визначається за показником 2-ї цифри із

зазначенням конкретної назви будівлі або інженерної споруди. При закупівлі медикаментів потрібно користуватись 3-ою цифрою та вказувати в дужках Міжнародну непатентовану назву лікарського засобу. Якщо предмет закупівлі містить два або більше лікарських засобів, замовником у дужках вказується МНН кожного лікарського засобу [20].

Таблиця 3

Ідентифікація законності застосування процедур публічних закупівель для цілей аналізу та державного аудиту

ДОПОРОГОВІ ЗАКУПІВЛІ		
ЗВИЧАЙНІ ЗАМОВНИКИ	ЗАМОВНИКИ МОНОПОЛІСТІ	ЯК ПРОВОДИТИ ЗАКУПІВЛЮ
до 50 тис. грн.		пряма закупівля або через ProZorro (від 3 тис. грн.)
від 50 до 200 тис. грн для товарів та 1,5 млн грн. для робіт	від 50 до 1 млн грн. для товарів та 5 млн грн. для робіт	закупівля або через ProZorro або звіт (вимог до термінів та документів немає)
УКРАЇНСЬКІ ПОРОГИ		
ЗВИЧАЙНІ ЗАМОВНИКИ	ЗАМОВНИКИ МОНОПОЛІСТІ	ЯК ПРОВОДИТИ ЗАКУПІВЛЮ
від 200 тис. грн. до 133 тис. євро для товарів та від 1,5 млн грн. до 5,15 млн євро для робіт	від 1 млн грн. до 133 тис. євро для товарів та від 5 млн. грн. до 5,15 млн євро для робіт	Відкриті торги (15 днів), Конкурентний діалог, Переговорна процедура, Спрощена процедура, Для потреб оборони Рамкові угоди
ЄВРОПЕЙСЬКІ ПОРОГИ		
ЗВИЧАЙНІ ЗАМОВНИКИ	ЗАМОВНИКИ МОНОПОЛІСТІ	ЯК ПРОВОДИТИ ЗАКУПІВЛЮ
133 тис. євро для товарів та 5,15 млн євро для робіт	від 1 млн грн. до 133 тис. євро для товарів та від 5 млн грн. до 5,15 млн євро для робіт	Відкриті торги (30 днів) з публікацією англійською мовою, Конкурентний діалог з публікацією англійською мовою, Переговорна процедура з публікацією англійською мовою

Джерело: сформовано на основі [17]

При перевірці правильності та законності визначення предмета закупівель для послуг, аудитор також повинен враховувати деякі особливості. Предмет закупівлі для послуг визначається так само, як і для товарів – за четвертою цифрою класифікатора ДК 021:2015 із зазначенням конкретної назви предмету закупівлі. Поточний ремонт належить до послуг. Предмет закупівлі послуг з поточного ремонту визначається за кожною спорудою окремо. При закупівлі послуг з професійної підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації застосовується класифікатор професій. При закупівлі послуг із виконання науково-технічних робіт для визначення предмету закупівлі застосовується державний класифікатор видів науково-технічної діяльності [20].

Існує багато суперечностей при визначенні предмету закупівлі для робіт, які можуть належати до робіт чи послуг. У визначенні робіт є досить чіткий перелік, що саме можна вважати роботами. Наприклад, до робіт належить капітальний ремонт. Також до робіт належить технічне переоснащення будинків, наприклад, реставрація. Отже, проєктування, будівництво, капітальний ремонт та інші будівельні роботи належать до робіт і визначаються за об'єктом будівництва [20].

Важливо зазначити, що не всі послуги з назвою «капітальний ремонт» є роботами. Наприклад, капітальний ремонт комбайна чи капітальний ремонт

замовників через ускладнення оперативності його роботи і несвоєчасність забезпечення предметами закупівель. Важливою є зміна з 01.11.2019 року в системі Прозоро статусів планів з «Опублікований» на «Запланований», «Скасований» та «Оголошено тендер». Статус «Запланований» присвоюється Плану відразу після його створення та означає його публікацію й очікування на початок проведення закупівель. Тільки при наявному статусі замовник має можливість редагувати план або скасувати його. Статус «Оголошено тендер» означає, що замовником укладено договір з учасником і він уже завантажений до електронної системи. Статус «Скасований» присвоюється у випадках, коли зникла потреба у проведенні публічних закупівель. Про доцільність поєднання аудиту відповідності та аудиту ефективності на етапі планування свідчить потреба в ефективності діяльності Тендерного комітету та Уповноваженої особи (в т.ч. ефективності прийняття управлінських рішень).

1.2. Аудит відповідності публічних закупівель на стадії переддоговірних та договірних процедур в ЕСЗ.

На етапі проведення процедур публічних закупівель аудитор повинні здійснювати перевірку як замовників, так і учасників.

Вважаємо за доцільне навести особливості аудиту відповідності в частині діяльності учасника на етапі проведення процедур в електронній системі закупівель. Основні помилки та порушення учасників, виявлені під час аудиту відповідності публічних закупівель наведені в табл. 4.

До основних загроз з боку учасників, які можуть бути причиною неуспішних торгів належать:

– демпінг цінової пропозиції під час аукціону та відмова від підписання договору з метою затягування проведення тендера та спонукання замовника до закупівлі до/без проведення процедур закупівлі;

– «тендерний тролінг», оскарження процедур закупівлі з метою затягування її проведення та спонукання замовника до закупівлі до/без проведення процедур закупівлі;

– невиконання зобов'язань перед замовником після підписання договору про закупівлю з вимогою необґрунтованого збільшення ціни за одиницю товару або загроза розірвання договору, що призведе до необхідності проведення нової процедури закупівлі;

– невиконання зобов'язань перед замовником після підписання договору про закупівлю з вимогою прийняти товари, роботи та послуги, які не відповідають технічним, якісним характеристикам предмета закупівлі, або загроза розірвання договору, що призведе до необхідності проведення нової процедури закупівлі.

У серпні 2019 року Уряд затвердив нові граничні суми витрат на закупівлі для замовників (державних органів, бюджетних установ та організацій). Вони зросли, зокрема, на придбання комплекту меблів для службового кабінету: керівника ЦОВВ, голів облдержадміністрацій – з 15 000 грн. до 25 000 грн.; керівників інших державних органів, бюджетних установ і організацій – з 6500 грн. до 15 000 грн.

1.3. На етапі використання предметів закупівель аудитор повинен звернути

увагу, насамперед, на правильність нарахування зносу та відповідність їх використання заявленим термінам, а також на законність їх списання.

2. Об'єкт аудиту – публічні ресурси. У процесі державного аудиту повинна бути проведена оцінка законодоцільності та обґрунтованості управління публічними ресурсами на всіх рівнях (у частині аудиту відповідності), оцінка правильності відображення в обліку та фінансовій (бюджетній) звітності отримання і витрачання бюджетних коштів та використання придбаних предметів закупівель (в частині фінансового аудиту) та оцінка ефективності використання публічних ресурсів (у частині аудиту ефективності).

Таблиця 4

Основні помилки та порушення учасників, виявлені під час аудиту відповідності публічних закупівель

№ з/п	Помилка, порушення	Зміст порушення
1	Подача неповного пакету документів у складі тендерної пропозиції	Громіздка та погано структурована тендерна документація інколи стає причиною недооцінення учасником затребуваного обсягу документації. Тендерна пропозиція має містити всі документи за переліком, що вимагається тендерною документацією.
2	Ігнорування вимог замовника	Подача учасниками одних і тих самих документів для різних закупівель. Наприклад, при потребі скан-копії аналогічного договору, постачальник надає відгук від контрагента, оскільки обидва документи підтверджують його досвід. Надання учасником «подібних» документів є підставою для його дискваліфікації.
3	Завантаження документів після аукціону	З метою економії часу постачальники лише частину документів своєї тендерної пропозиції, розраховуючи додати решту документів після аукціону. Однак, відповідно до законодавства, всі документи, подані після аукціону, не вважаються його тендерною пропозицією.
4	Подача документів за останні хвилини завершення прийому тендерної пропозиції	Функціонування в системі Prozorro більше 20 майданчиків для проведення закупівель інколи призводить до її перенавантаження і створення черги файлів до центральної бази даних, що призводить до відсутності реєстрації системою тендерної пропозиції.
5	Застосування КЕП/ЕЦП особами зі сторони учасника, які не уповноважені на підпис документів	Існують випадки, коли учасники використовують КЕП/ЕЦП бухгалтера, якщо в нього немає права підписувати документи тендерної пропозиції. Важливим для перевірки є не сам факт наявності такого підпису, а право особи на підпис.
6	Участь у закупівлях при невідповідності товару вимогам	Інколи учасник настільки впевнений у своєму товарі, що не зважає на вимоги тендерної документації та задоволення всіх технічних параметрів. Це є причиною відхилення замовником такої пропозиції.
7	Подання банківської гарантії без КЕП банку	Існує перелік вимог до видачі банківських гарантій (сума, посилання на тендерну документацію, окремим файлом). Помилкою з боку учасників є завантаження не всіх файлів, наданих банком, або зміна їх назви, розширення.

Джерело: узагальнено автором

При проведенні аудиту відповідності показників, які характеризують дотримання законності використання бюджетних коштів, аудитором установлюються обсяги нецільового та незаконного використання бюджетних коштів, розміри нанесених державі збитків, витрачання бюджетних коштів з порушенням бюджетного законодавства.

3. Об'єкт аудиту – діяльність відповідальних державних органів. При здійсненні аудиту відповідності сфери публічних закупівель у комплексі з

фінансовим аудитом та аудитом ефективності аудитор здійснює оцінку діяльності відповідно до їхніх функцій і повноважень, правильності спрямування і використання публічних коштів та розпорядження державним майном для управління сферою публічних закупівель, а також оцінку діяльності відповідальних органів щодо підвищення ефективності електронної системи закупівель.

Законом України «Про публічні закупівлі» [16] передбачено, що Уповноважений орган (Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства) здійснює регулювання та реалізує державну політику у сфері закупівель у межах своїх функцій та повноважень. Напрямом діяльності Мінекономіки є розроблення і затвердження нормативно-правових актів; аналіз та звітування щодо функціонування системи публічних закупівель; наповнення інформаційного ресурсу; організація нарад та семінарів з питань закупівель; розроблення та затвердження форм Звітів, необхідних для здійснення закупівель; інформування громадськості про політику та правила публічних закупівель; авторизація електронних майданчиків та ін.

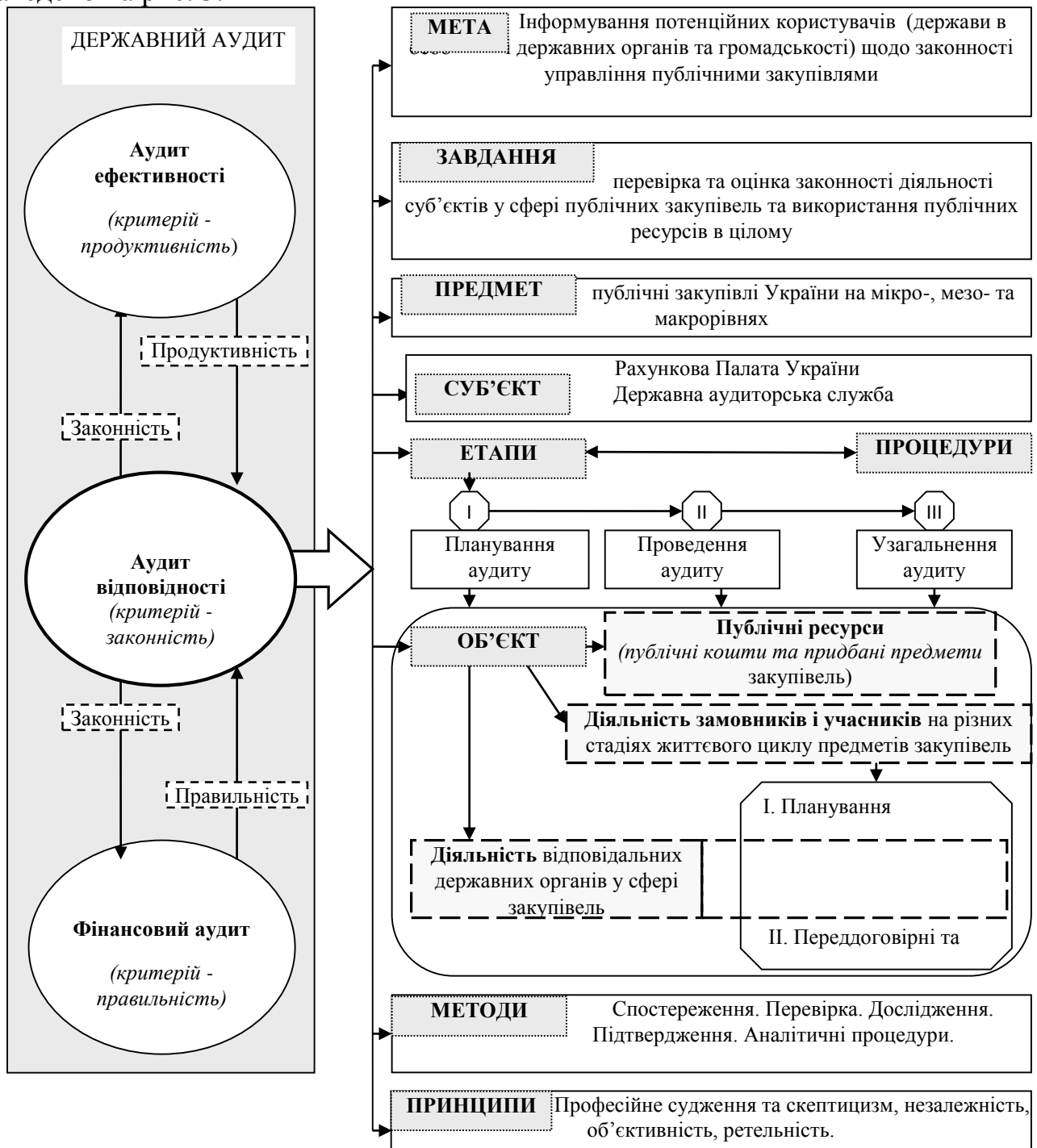
ДУ «Професійні закупівлі» утворена з метою забезпечення науково-дослідної, консультаційної та іншої діяльності, спрямованої на організацію та проведення процедур закупівель і закупівель за рамковими угодами в інтересах замовників відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» та є державною неприбутковою організацією, що належить до сфери управління Мінекономрозвитку. Основна діяльність у 2017–2018 роках полягала в реалізації пілотного проєкту з організації діяльності ЦЗО.

ДП «Прозорро. Продажі» утворено Мінекономрозвитку з метою здійснення консультаційної та підприємницької діяльності, спрямованої на забезпечення функціонування, обслуговування і розвиток електронної торгової системи, отримання прибутку від здійснення підприємницької діяльності, та належить до сфери управління цього міністерства. Фактично основна діяльність підприємства полягає в забезпеченні функціонування електронної торгової системи Prozorro. Продажі (далі – ЕТС) з продажу державного, комунального та іншого майна, а також слугує центральною базою даних для електронних торгів.

Отже, аудитор повинен оцінити діяльність уповноваженого органу та підпорядкованих йому підприємств і установ відповідно до їх функцій та завдань у сфері закупівель. Регулювання системи публічних закупівель опосередковано здійснюється різними державними органами за різними напрямками, що визначено Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [21]. З метою підвищення якості аудиту відповідності, вважаємо, що Мінекономрозвитку, як регулюючий орган має проявляти законодавчі ініціативи, і перш за все здійснити законодавчу уніфікацію і упорядкування взаємопов'язаної нормативно-правової бази у сфері публічних закупівель відповідно до останніх змін шляхом затвердження Стандарту з аудиту відповідності публічних закупівель. Також Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства повинні бути врегульовані питання щодо функціонування електронної інформаційної системи, майданчиків та веб-порталу щодо встановлення та накопичення

інформації у сфері публічних закупівель, як джерела економічного аналізу та державного аудиту для їх ефективного здійснення та проведення. Аудитором визначаються критерії залежно від предмету аудиту, які повинні бути актуальними, надійними, повними, об'єктивними, зрозумілими, зіставними та доступними.

Загальні організаційні і методичні положення щодо проведення аудиту відповідності публічних закупівель як невід'ємної складової державного аудиту наведено на рис. 3.



Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2020, № 4

Рис. 3. Основні структурні елементи Стандарту з аудиту відповідності публічних закупівель

Джерело: розроблено автором

Недоліки в організаційно-правовому забезпеченні контролю перешкоджають ефективному використанню коштів у сфері публічних закупівель. Саме тому варто гармонізувати вітчизняне законодавство відповідно до міжнародних норм і стандартів; розробити методологічні засади здійснення державного контролю; підвищувати рівень відкритості та прозорості органів контролю через використання всіх можливих інформаційно-комунікаційних систем поширення інформації; упроваджувати та використовувати автоматизовані інформаційні системи для забезпечення підвищення оперативності та дієвості контролю [3, с. 154].

Недооцінка важливості державного фінансового контролю є однією із причин появи кризових явищ у державному секторі, недосягнення пріоритетів регіонального розвитку, наявність зловживань у сфері державних фінансів, нераціонального управління державною і комунальною власністю, неефективного витрачання бюджетних коштів [5, с. 16].

Для забезпечення належного рівня державного фінансового контролю, його ефективності та дієвості, суттєвого доопрацювання потребують законодавчі акти щодо посилення відповідальності за порушення фінансової дисципліни [6, с. 19].

Отже, визнаючи аудит відповідності окремою самостійною формою державного аудиту, вважаємо, що його результативність у частині перевірки сфери публічних закупівель може бути підвищена лише шляхом нероздільного поєднання з аудитом ефективності та фінансовим аудитом.

Висновки. Відсутність законодавчого регулювання у сфері аудиту відповідності публічних закупівель перешкоджає повноцінному здійсненню державного аудиту та свідчить про наявність неузгодженості з міжнародними стандартами ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності» та ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності». Вважаємо, що для встановлення відповідності стандартам INTOSAI варто доповнити Закон України «Про Рахункову палату» [22] ще однією складовою державного аудиту (в т.ч. у сфері публічних закупівель) – аудитом відповідності. Також із метою уніфікації українського законодавства в частині державного аудиту з міжнародними стандартами розроблено проєкт Стандарту «Аудит відповідності публічних закупівель», яким визначено загальні положення, принципи та критерії аудиту відповідності публічних закупівель, порядок планування, напрями, методи та контрольні точки при виконанні аудиту відповідності публічних закупівель, узагальнення та реалізація результатів, що дозволяє окреслити, як загальні, так і специфічні підходи до аудиту відповідності з урахуванням процедур закупівель та стадій життєвого циклу предметів закупівель, що модифікують завдання, методи й контрольні дії аудитора.

Список використаних джерел

1. Алескерова Ю. В., Ременюк А. Р. Управління фінансовими ресурсами державних підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 30(2). С. 45-48
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в

Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 10.11.2020 р.).

3. Калетнік Г.М., Здирко Н.Г. Державний контроль публічних закупівель: оцінка стану та напрями вдосконалення. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 6. С. 142–155.

4. Здирко Н. Г., Козаченко А. Ю. Мотивація як найважливіша функція в управлінні публічними закупівлями. *Економіка та держава*. 2020. № 4. С. 156-161

5. Здирко Н.Г., Мулик Я.І. Державний фінансовий контроль в системі забезпечення економічної безпеки держави. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 7. 2019. С. 112–122.

6. Здирко Н. Г., Шевчук О.Д. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5 (33). С. 7–24.

7. Мулик Т.О., Томчук О.Ф., Мулик Я. І. Аналітичні інструменти для контролю та моніторингу публічних закупівель. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3 (53). С. 173-192

8. Метелиця В.М., Коваль Н.І. Проблемні аспекти обліку необоротних та оборотних матеріальних активів у бюджетних установах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3 (53). С. 193-204

9. Шевчук О.Д., Здирко Н.Г. Стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту як ефективного інструменту боротьби з фінансовими порушеннями. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 5. С. 158–168.

10. ISSAI 400 «Основоположні принципи аудиту відповідності». URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> (дата звернення 21.11.2020 р.).

11. ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності». URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> (дата звернення 09.11.2020 р.).

12. Планування закупівель. URL: <https://infobox.prozorro.org/articles/planuvannya-zakupivelnoji-diyalnosti> (дата звернення 07.11.2020 р.).

13. Бюджетний кодекс України: від 8 липня 2010 року №2456-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 22.11.2020 р.).

14. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затв. Постановою КМУ від 28.02.2002 р. №228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення 22.11.2020 р.).

15. Урупа С. Кошти спецфонду: враховуємо у плануванні тендерів і фінансуванні договору. *Консалт Інфо*. 2020. №1. С. 30-32

16. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 922-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2016. № 9. С. 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення 26.11.2020 р.).

17. Типи закупівель та визначення порогів. URL: <https://education.zakupki.prom.ua/tipi-zakupivel-ta-viznach/> (дата звернення 17.11.2020 р.).

18. Про затвердження порядку визначення предмета закупівлі : Наказ М-ва економічного розвитку і торгівлі України від 17.03.2016 № 454. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0448-16> (дата звернення 20.11.2020 р.).

19. Про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення публічних закупівель» : Закон України від 19 верес. 2019 р. № 114-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-20> (дата звернення 17.11.2020 р.).

20. Визначення предмету закупівлі. URL: <https://education.zakupki.prom.ua/viznachennya-predmeta-zakupivli/> (дата звернення 06.11.2020 р.).

21. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження КМ України від 8 лют. 2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення 09.11.2020 р.).

22. Про Рахункову палату : Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576-VIII : зі змінами та допов. на 04.03.20 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 04.11.2020 р.).

References

1. Aleskerova Yu. V. & Remenyuk A. R. (2018). Upravlinnya finansovymy resursamy derzhavnykh pidpryyemstv [Management of financial resources of state enterprises]. *Prychornomorski ekonomichni studiyi – Black Sea Economic Studies*, 30(2), 45-48 [in Ukrainian].

2. Zakon Ukrainy Pro osnovni zasady zdiysnennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: pryynyatyy 26 sichnya 1993 roku № 2939-XII [Law of Ukraine on the basic principles of public financial control in Ukraine from January 26 1993, № 2939-XII]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> [in Ukrainian].

3. Kaletnik G. M. & Zdyrko N.G. (2019). Derzhavnyy kontrol publichnykh zakupivel: otsinka stanu ta napryamy vdoskonalennya [State control of public procurement: assessment of the condition and directions of improvement]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 6, 142-155 [in Ukrainian].

4. Zdyrko N.G. & Kozachenko A. Yu. (2020). Motyvatsiya yak nayvazhlyvisha funktsiya v upravlinni publichnymy zakupivlyamy [Motivation as the most important function in public procurement management]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state*, 4, 156-161 [in Ukrainian].

5. Zdyrko N.G. & Mulyk Ya.I. (2019). Derzhavnyy finansovyy kontrol v systemi zabezpechennya ekonomichnoyi bezpeky derzhavy [The state financial control in the system of ensuring the economic security of the country]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management:*

topical issues of science and practical activity, 7, 112-122 [in Ukrainian].

6. Zdyrko N.G. & Shevchuk O.D. (2018). Derzhavnyy finansovyy kontrol v Ukrayini: suchasnyy stan ta perspektyvy rozvytku [State financial control in Ukraine: current state and development prospects]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 5 (33), 7-24 [in Ukrainian].

7. Mulyk T.O., Tomchuk O.F. & Mulyk Ya. I. (2020). Analitychni instrumenty dlya kontrolyu ta monitorynhu publichnykh zakupivel [Analytical tools for control and monitoring of public procurement]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 3 (53), 173-192 [in Ukrainian].

8. Metelytsya V.M. & Koval N.I. Problemni aspekty obliku neoborotnykh ta oborotnykh material'nykh aktyviv u byudzhetykh ustanovakh [Problematic aspects of accounting for non-current and current tangible assets in budgetary institutions]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 3 (53), 193-204 [in Ukrainian].

9. Shevchuk O.D. & Zdyrko N.G. (2019). Stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho finansovoho audytu yak efektyvnoho instrumentu borotby z finansovymy porushennyamy [Status and prospects of development of the state financial audit as an effective tool for combating financial violations]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 5, 158-168 [in Ukrainian].

10. ISSAI 400 «Osnovopolozhni pryntsypy audytu vidpovidnosti» [The ISSAI 400 «Fundamental Principles of Compliance Auditing»]. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> [in Russian].

11. ISSAI 4000 «Standart audytu vidpovidnosti» [The ISSAI 4000 «Compliance Audit Standard»]. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> [in Russian].

12. Planuvannya zakupivel [Procurement planning]. Retrieved from <https://infobox.prozorro.org/articles/planuvannya-zakupivelnoji-diyalnosti> [in Ukrainian].

13. Byudzhetnyy kodeks Ukrayiny [Budget Code of Ukraine] (2010, July 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].

14. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny: Poryadok skladannya, rozhlyadu, zatverdzhennya ta osnovni vymohy do vykonannya koshtorysiv byudzhetykh ustanov [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine: The procedure for compiling, reviewing, approving and basic requirements for the implementation of estimates of budgetary institutions from February 28 2002, №228]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

15. Urupa, S. (2020). Koshty spetsfondu: vrakhovuyemo u planuvanni tenderiv i finansuvanni dohovoru [Special fund funds: we take into account in tender planning and contract financing]. *Konsalt Info – Consult Info*, 1, 30-32 [in Ukrainian].

16. Zakon Ukrainy pro publichni zakupivli: pryynyaty 25 hrudnya 2015 roku

№ 922-VIII [Law of Ukraine on public procurement from December 25 2015, № 922-VIII]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> [in Ukrainian].

17. Typy zakupivel ta vyznachennya porohiv [Types of procurement and definition of thresholds]. Retrieved from <https://education.zakupki.prom.ua/tipi-zakupivel-ta-viznach/> [in Ukrainian].

18. Nakaz Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrayiny: Pro zatverdzhennya porjadku vyznachennya predmeta zakupivli vid 17 bereznia 2016 № 454 [Order of the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine: About the statement of the order of definition of a subject of purchase from March 17 2016, № 454]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0448-16> [in Ukrainian].

19. Zakon Ukrainy pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy «Pro publichni zakupivli» ta deyakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia publichnykh zakupivel : pryynyaty 19 veresnia 2019 roku № 114-IX [Law of Ukraine on amendments to the law of Ukraine «On public procurement» and certain other legislative acts of Ukraine concerning the Improvement of Public Procurement from September 19 2019, № 114-IX]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-20> [in Ukrainian].

20. Vyznachennia predmetu zakupivli [Determining the subject of procurement]. Retrieved from <https://education.zakupki.prom.ua/viznachennia-predmeta-zakupivli/> [in Ukrainian]

21. Rozporyadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy: Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky vid 8 lyutoho 2017 r. № 142-p [Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine: On approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020 from February 8 2017, № 142-p]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

22. Zakon Ukrainy Pro Rakhunkovu palatu: pryynyaty 2 lypnia 2015 roku № 576-VIII [Law of Ukraine on About the Accounting Chamber from July 2, 2015, № 576-VIII]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> [in Ukrainian].

Інформація про автора

ЗДИРКО Наталія Григорівна – доктор економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Natashka26@i.ua).

ZDYRKO Nataliya – Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Faculty of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University. (21008, Vinnytsia, Soniachna str. 3, e-mail: Natashka26@i.ua).

ЗДЫРКО Наталия Григорьевна – доктор экономических наук, доцент, декан факультета учета и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Natashka26@i.ua).