

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку**

Кафедра фінансів імені С.І. Юрія

**МИХАЙЛИШИН Вікторія Богданівна**

**Державна аудиторська служба України: вдосконалення організації  
контрольної діяльності/ State Audit Office of Ukraine: improving the  
organization of control activities**

спеціальність: 072 – Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма – Банківська справа

випускна кваліфікаційна робота за ступенем вищої освіти «магістр»

Виконала студентка групи

ФФМ-21

В.Б. Михайлишин

---

Науковий керівник:

к.е.н., доцент, О.Л. Шашкевич

---

Випускну кваліфікаційну роботу допущено  
до захисту:

«\_\_\_»\_\_\_\_\_2021р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ О.П. Кириленко

**Тернопіль – 2021**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ .....	6
1.1. Сутність державного аудиту, його роль і значення в системі контролю державних фінансів.....	6
1.2. Організаційні засади контрольної діяльності Державної аудиторської служби .....	15
Висновки до розділу 1 .....	23
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ .....	26
2.1. Оцінка ефективності діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю .....	26
2.2. Актуальні проблеми державних закупівель в системі ProZorro як об'єктів перевірки і моніторингу Державної аудиторської служби України .....	33
Висновки до розділу 2 .....	42
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ .....	45
Висновки до розділу 3 .....	54
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Кризові явища останніх років та їх наслідки загострили прояви проблеми неефективності контрольної системи, яка мала стати запорукою результативності здійснюваних реформ і боротьби з правопорушеннями в економічній сфері та корупцією. Однак реформування системи державного фінансового контролю, яка розпочалася у 2015 році шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу України спрямоване на підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів під час виконання бюджетних програм та участі в тендерних процедурах.

Особливо гостро проблематика державного аудиту за ефективністю використання коштів державного бюджету постала в умовах гібридної війни Російською Федерацією та зростання критичних показників боргового навантаження, що зумовлює актуальність дослідження діяльності Державної аудиторської служби України як центрального органу державного фінансового контролю, що здійснює контроль за виконання бюджетних програм, проведенням закупівель, цільового використання бюджетних коштів різними підприємствами та установами.

**Огляд літератури з теми дослідження.** Питанням побудови сучасної ефективної системи державного аудиту, удосконалення методики проведення контрольних заходів, застосування новітніх прийомів контролю присвятили свої праці такі вітчизняні науковці і практики, як: Балан А. А., Баранюк Ю.Р., Бардаш С. В., Бліхар М.М., Вареник В.М., Васильєва В. Г., Витчак І. В., Дікань Л. В., Дрозд І. К., Євчин Л.О., Жадан Т. А., Здирко Н. Г., Карпенко В. В. Книшек О. О., Ломейко Ю. А., Мулик Я. І., Піхоцький В.Ф., Симоненко В. К., Труш І. Є. та інші.

Разом з тим детальнішого дослідження потребують питання діяльності Державної аудиторської служби України в умовах реформування державного аудиту, системи публічних закупівель та вирішення проблем нецільового використання бюджетних коштів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та організаційних засад функціонування Державної аудиторської служби України в умовах реформування системи державного аудиту і публічних закупівель та розробка рекомендацій щодо оптимізації державного фінансового контролю за цільовим використання коштів державного й місцевих бюджетів.

Для досягнення поставленої мети передбачено постановку, формулювання і розв'язання наступних наукових і практичних завдань:

- визначити сутність державного аудиту, його роль і значення в системі контролю державних фінансів;
- розкрити організаційні засади контрольної діяльності Державної аудиторської служби;
- провести оцінку ефективності діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю;
- розглянути актуальні проблеми державних закупівель в системі ProZorro як об'єктів перевірки і моніторингу Державної аудиторської служби України;
- розробити шляхи удосконалення організації контрольної діяльності державної аудиторської служби України.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є система державного аудиту і фінансового контролю України.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні, організаційні засади та методи реалізації державного аудиту в Україні.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження залежно від конкретних цілей і задач було використано такі методи: історичний і логічний, наукової абстракції, конкретизації – при дослідженні сутності державного аудиту, формулюванні понятійно-категоріального апарату; індукції, дедукції, аналізу і синтезу – при визначенні передумов становлення і розвитку державного аудиту; спостереження, порівняння і аналогії – при дослідженні особливостей

функціонування Державної аудиторської служби України; системний підхід – при розробці шляхів удосконалення організації контрольної діяльності державної аудиторської служби України; теоретичного узагальнення – для формулювання висновків дослідження.

**Інформаційна база роботи.** Включає праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених у галузі теорії, методології і організації контролю і аудиту, законодавчі і нормативно-правові акти органів державної влади України, Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI), статистичні дані Державної служби статистики України, звіти і методичні матеріали Державної аудиторської служби України, матеріали мережі Інтернет.

**Наукова новизна** полягає узагальненні та розв’язанні комплексу проблем пов’язаних з функціонуванням Державної аудиторської служби України в умовах реформування системи державного аудиту та організаційних засад проведення державних закупівель. У процесі дослідження були отримані такі наукові результати:

- визначено актуальні проблеми функціонування електронної системи публічних закупівель ProZorro та окреслено роль Державної аудиторської служби України щодо їх подолання;

- запропоновано напрямки оптимізації діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю у сфері законодавчого регулювання, організаційного, кадрового, методичного забезпечення та у сфері інформації і комунікацій.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у тому, що вони можуть бути використані в процесі вдосконалення діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю.

**Структура кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 65 сторінок, основний зміст роботи становить 59 сторінок. Випускна кваліфікаційна робота містить 7 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел із 61 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

#### **1.1. Сутність державного аудиту, його роль і значення в системі контролю державних фінансів**

В Україні початок розвитку державного аудиту було покладено заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів [50]. Незважаючи на незначний період існування, Рахункова палата України визнана світовою спільнотою. Так, у 1998 році вона стала членом INTOSAI, у 1999 – Європейської організації вищих органів державного аудиту (European Organization of Supreme Audit Institutions, EUROSAI), у 2000 – Ради керуючих Вищих органів фінансового контролю країн – учасниць СНД. У 2009 році Рахункову палату України було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ). Крім цього, Рахункова палата України співпрацює зі Світовим банком, зокрема перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти Групи держав з протидії корупції (The Group of States against Corruption, GRECO) визнали Рахункову палату України дієвою у питаннях боротьби з корупцією.

Разом з тим необхідно зауважити, що некоректний переклад назви INTOSAI як Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, яка використовується в українській та російській мовах, спровокував наявність звуженого підходу до розгляду функцій та повноважень Рахункової палати України. Крім того, фактичне ототожнення фінансового контролю у сфері державних ресурсів і державного аудиту вплинуло і на вітчизняні теоретико-методологічні розробки цього напрямку. Лише зараз почали з'являтися судження щодо неправильного усвідомлення ролі і функцій Рахункової палати України у контрольній системі з пропозиціями їх перегляду [38].

Інститут державного аудиту є відносно новим для України, як і для інших країн пострадянського простору. «Новою для нашого сприйняття стала система

суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі виборців (громадян – платників податків) в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Укорінення цієї ідеї у свідомості громадян пов'язане зі змінами у світогляді, в уявленнях про принципи взаємовідносин особи, суспільства і держави» [27]. Проте у багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства зовнішній аудит є обов'язковим елементом управління суспільними ресурсами. Належне функціонування системи державного аудиту дозволяє завчасно виявляти відхилення від прийнятих стандартів законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами. В результаті громадськість отримує важливу інформацію про якість роботи держави, що безпосередньо впливає на рівень суспільної підтримки чинної влади. Отже, стан системи державного аудиту в країні є індикатором ступеню демократичності, відкритості й ефективності органів влади.

Дієва система контролю має забезпечувати не лише збирання даних, їх групування і попередню обробку. Головною умовою є наявність системи знань, що дозволяє провести кількісний і якісний аналіз зібраного матеріалу, встановити недоліки у діяльності і порушення законодавства, виробити рекомендації щодо їх усунення. Цього не можна досягти без відповідних теоретико-методологічних розробок.

Визначення сутності державного аудиту необхідно розпочинати з виявлення його місця в системі контролю. Сучасна наука контролю включає різноманітні підходи до розуміння його сутності.

Традиційним є так званий кібернетичний підхід до розуміння сутності контролю як функції управління в усіх сферах людської діяльності. За такого підходу важливим є виявлення зворотного зв'язку процесу управління, шляхом якого керуюча система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта і ступінь реалізації управлінських рішень [61, с. 6]. Певна

група науковців виділяє окремо контроль як функцію державного управління, що полягає у перевірці виконання законів, постанов, указів, рішень тощо [7, 24].

Аналізуючи існуючі підходи до розуміння сутності контролю, слід погодитись з точкою зору В. О. Шевчука, який зазначив, що контроль є багатовимірним явищем, яке знаходить свій прояв у достатньо різних аспектах [60, с. 12-15]. Це і вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання вигоди від його діяльності [15; 20; 23], і практична діяльність [11, 59], дії, пов'язані з перевіркою [20; 23], і навіть контролери [27].

З якого б погляду ми не розглядали контроль – він завжди є цілеспрямованим, а його призначення відповідає цілям управління, які визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку суспільства [21, с. 12]. Н. І. Дорош зауважує, що контроль не є абстрактним явищем – існує контроль конкретного змісту і форми [18, с. 9].

Будь-який вид контролю має певні загальні для всіх його видів ознаки. Розмежування різних видів контролю відбувається за допомогою певного набору цих ознак або характеристик. Такими ознаками, на думку М. Л. Маренкова, слугують задачі, об'єкт, суб'єкт, типи та загальні методи контролю [33, с. 12]. Отже, залежно від поставлених цілей та завдань контролю виділяють економічний, політичний, соціальний, екологічний, енергетичний, технічний, санітарно-епідеміологічний, адміністративний, інформаційний та інші його види.

Економічний контроль як вид контролю є достатньо дослідженим явищем. У сучасних теоретичних розробках визначені його сутність і роль, предмет, задачі та функції, принципи здійснення, об'єкти, суб'єкти, методи та методичні прийоми, класифіковано види і організаційні форми [22; 56; 32]. Крім того, досліджено його особливості в умовах різних суспільно-економічних формацій.

Існують різні підходи до визначення видів економічного контролю. Згідно з поширеним суб'єктним підходом вид економічного контролю



визначається залежно від суб'єкта, що його здійснює. За цією логікою видами економічного контролю є державний (у т. ч. спеціалізований), муніципальний, незалежний і контроль власника [56; 32]. За іншим підходом – виходячи зі змісту економічного контролю – його поділяють на загальноекономічний та фінансово-господарський [26]. Прихильники цієї точки зору вважають, що загальноекономічний контроль представляє макрорівень економічного контролю, на якому об'єктами дослідження виступають використання ресурсів, виконання планів і програм соціально-економічного розвитку на рівні країни і регіонів тощо. Фінансово-господарський контроль, що представляє собою мікрорівень економічного контролю, іноді поділяють на окремі складові – фінансовий і господарський [17]. На цьому рівні досліджується фінансово-господарська діяльність економічних суб'єктів у сфері виробництва, обміну і споживання суспільно необхідного продукту.

І. К. Дрозд за ступенем охоплення господарської сфери виділяє економічний, фінансовий, фінансово-економічний і господарський види контролю [19, с. 105].

Вважаємо розгляд економічного і фінансового контролю в одній площині не зовсім коректним, що підтверджується сутністю фінансів [56; 32; 26; 17; 19], а, отже, і фінансового контролю. Таким чином, фінансовий контроль має розглядатися як вид економічного контролю з притаманними йому специфічними задачами, об'єктами, суб'єктами і методами. Ця точка зору підтверджується у дослідженні С. Бардаша [6]. Крім того, фінансовий контроль може мати об'єкти дослідження загальнодержавного або регіонального значення, тобто існувати і на макро-, і на мікрорівні. Останнє не дозволяє розмежувати загальноекономічний і фінансовий контроль у складі економічного контролю за ознакою рівня застосування (макро- чи мікро-).

У теорії фінансів здійснюється їх (фінансів) поділ на централізовані і децентралізовані [58]. Централізовані фінанси включають у себе державні та муніципальні. У публікаціях останніх років їх часто позначають терміном «публічні фінанси». У свою чергу, децентралізовані фінанси включають фінанси

економічних суб'єктів і населення (домогосподарств) [58]. Доцільно відповідним чином розмежувати й фінансовий контроль – контроль державних фінансів і фінансовий контроль економічних суб'єктів (у т. ч. населення).

Не зважаючи на зміну соціально-економічного устрою і доволі тривалий процес трансформації вітчизняної системи фінансового контролю науковці повсякчасно ототожнюють поняття «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль», «контроль державних фінансів». А введення в обіг нових понять, які об'єктивно відображають еволюцію контролю як науки на сучасному етапі розвитку суспільства, лише посилює плутанину.

Проведений нами аналіз визначень понять «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль», що дають науковці [56; 17; 19], дозволяє виокремити правовий і економічний підходи. Необхідно зауважити, що характерною для обох точок зору є відсутність єдиного визначення досліджуваних понять. Так, правознавці при формулюванні терміна «фінансовий контроль» зосереджують увагу на діяльності державних (а іноді й недержавних) органів, наділених легітимними повноваженнями, з встановлення законності та достовірності фінансових операцій і фінансово-господарської діяльності у сфері утворення, розподілу і використання грошових фондів держави [56; 17; 19].

Економічний підхід відзначається акцентуванням ролі фінансового контролю як функції управління [6, с. 132]. При цьому розглядається як мікрорівень управління – на рівні організації (установи), так і макрорівень – управління фінансами (фінансовими відносинами) або економікою. Крім того, для економічного підходу, так само, як і для правового, характерним є діяльнісний аспект, тобто визначення фінансового контролю як діяльності специфічних органів [6; 59].

Мало чим відрізняється погляд правознавців на визначення поняття «державний фінансовий контроль». Можна констатувати відсутність чіткого розмежування фінансового і державного фінансового контролю (ДФК), оскільки більшість авторів їх ототожнює. Отже, ДФК визначається, як діяльність

спеціально уповноважених органів державної влади і органів місцевого самоврядування з формування, розподілу, цільового і ефективного витрачання державних коштів, законності і раціональності використання державної власності, а також виявлення резервів підвищення ефективності витрачання державних коштів.

Підходи економістів до визначення ДФК у цілому зводяться до його розуміння як виду фінансового контролю і різняться поглядами на організаційну структуру, його складові (державний і муніципальний, бюджетно-фінансовий, зовнішній, державний внутрішній, урядовий (централізований), парламентський, загальнодержавний), сфери охоплення тощо.

Цікавою, на нашу думку, є точка зору Дікань Л.В, яка вважає, що дати чітке, лаконічне та загально визнане формулювання поняття «державний фінансовий контроль», зважаючи на його багаторівневність, неможливо. При цьому у процесі ДФК відбувається злиття практичного досвіду та знань з таких дисциплін, як бухгалтерський облік, фінанси й аналіз господарської діяльності [17, с. 26].

Як свідчить аналіз наукових досліджень економічної сфери, на сьогоднішній день у вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» ДФК – вид [17], форму [56; 32; 26], тип, метод тощо. Аудит державного сектора та ДФК безумовно «пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміну «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. До того ж, деякі фахівці вважають, що «аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі, а тому не може проводитись державними органами» [56].

На наш погляд, найбільш адекватно особливості державного аудиту відображає точка зору Т. В. Антіпової, яка зазначає, що «між термінами «державний фінансовий контроль» і «державний аудит» різниця така сама, як між поняттями «право це вид контролю, що пров сили» і «сила права». При цьому державний аудит заснований не на силі примусу, а на відкритості, об'єктивності, прозорості діяльності, тобто на «силі права» [22, с. 162].

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що державний аудит у сучасному його розумінні виходить за межі контролю державних фінансів, охоплює не лише фінанси держави, але й інші економічні ресурси суспільного значення, а також поширюється в окремих випадках і на фінанси економічних суб'єктів (у т.ч. домогосподарств). Саме тому є безпідставним ототожнення державного фінансового контролю і державного аудиту чи визнання останнього однією з формДФК.

Висловимо власну точку зору щодо сутності поняття «державний аудит». Отже, *державний аудит – це вид контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям.*

При цьому суспільні ресурси включають не лише державний бюджет, та ресурси, вироблені за рахунок його коштів, але й інші види національних ресурсів (матеріальні, природні, трудові, інформаційні, інтелектуальні та ін.), що мають суспільне значення. Приміром, цільове використання і ефективність розподілу отриманої міжнародної гуманітарної допомоги потребує незалежної незаангажованої зовнішньої оцінки, оскільки зачіпає інтереси всього суспільства (або значної його частини), хоча і не стосується бюджету країни.

Зауважимо також, що вживання терміну «державний аудит» відбуватиметься і стосовно відповідного суспільного інституту (сукупності норм, правил і відносин), виду професійної діяльності та процесу здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку. З метою розмежування використовуваних термінів відповідно до їх сутності, що відповідає останнім дослідженням і напрацюванням у сфері контролю, далі в роботі для позначення виду фінансового контролю, спрямованого на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади – перевірку законності, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів, використовуватимемо поняття державного внутрішнього фінансового контролю.

Правильне формулювання предмета, об'єктів і суб'єктів державного аудиту сприятиме визначенню його місця серед інших видів контролю та сфери його застосування.

«Предметом дослідження є точка зору, з якої дослідник познає цілісний об'єкт, виділяючи при цьому ключові, найбільш істотні ознаки об'єкта» [39, с. 149]. «У філософській трактовці предмет пізнання представляє собою сукупність властивостей – зв'язків і законів, що вивчаються даною наукою і отримали вираження в певних логічних і знакових формах. Цим предмет пізнання відрізняється від об'єкта пізнання, який існує незалежно від суб'єкта, що пізнає, – в природі, людині або суспільстві» [39, с. 149]. Автори цієї праці підкреслюють, що «відмінність предмета від об'єкта пізнання складається також у тому, що один і той же об'єкт може вивчатися багатьма науками, кожна з яких обов'язково має свій особливий предмет пізнання. Закони розвитку об'єктів, наукові гіпотези і теорії складають основні характерні риси предмету пізнання на теоретичному рівні. У методології наукової діяльності об'єкт дослідження визначається як та частина об'єктивної реальності, яка протистоїть суб'єкту, що пізнає» [39].

Як зазначають дослідники теорії контролю і аудиту, формулювання предмета контролю є досить дискусійним і неоднозначним питанням, адже кожен науковець намагається надати своє визначення.

Щодо визначення предмета контролю (економічного, фінансового, державного фінансового), то в науковій літературі спостерігаємо різні підходи науковців, які розуміють під ним: види ресурсів [4], діяльність [52], окремі показники діяльності [54], господарські процеси [42], наявність, стан та (або) дію якої-небудь ланки системи його об'єктів, те, на що безпосередньо спрямовані контрольні дії [37], тощо. У своїй більшості такі формулювання предмета відходять від його філософської суті.

«Предметом аудиторського контролю науковці визначають процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки» [2, с. 96];

«відображені в документах господарські процеси і явища діяльності підприємства з точки зору їх законності, достовірності та доцільності, а також правильність складання звітності з метою надання висновка користувачу» [2, с. 35]; «господарську і виробничу діяльність підприємства та його інформаційний стан за певний період; власність акціонерів та інвесторів» [2, с. 54].

Узагальнюючи наведені підходи зауважимо, що предметом державного аудиту є інформація про господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів та господарську діяльність учасників економічних відносин, які беруть участь у формуванні, розподілі та використанні суспільних ресурсів, що розглядається з погляду законності, достовірності, доцільності та ефективності.

Таке визначення предмета державного аудиту, на нашу думку, відповідає філософському розумінню предмета пізнання, адже відображає сукупність досліджуваних властивостей (законність, достовірність, доцільність та ефективність), що отримали вираження в певних логічних і знакових формах (інформація про господарське забезпечення та господарську діяльність). Крім того, подане формулювання враховує особливості вітчизняного законодавчого визначення діяльності органів державної влади, державних установ і організацій та інших суб'єктів господарювання відповідно до Господарського кодексу України [16].

Що ж стосується форм державного аудиту, то в економічній літературі виділяють таких дві найпоширеніші форми як:

- фінансовий аудит відповідності / правильності (regularity audit) – аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які використовують або використовували на момент перевірки бюджетні кошти (майно);

- аудит ефективності (performance audit) – аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит ефективності виконання місцевих бюджетів, аудит ефективності виконання державного бюджету.

Основними ж формами державного аудиту є загально визнані фінансовий аудит (financial audit), аудит ефективності (performance audit) та аудит відповідності (compliance / regularity audit) [37].

Найстарішою формою державного аудиту є фінансовий аудит, до функцій якого входить визначення правильності ведення, повноти обліку та звітності доходів і витрат виконаного державного бюджету, а також відповідних фінансових документів. У результаті проведення державного фінансового аудиту контролюючий орган надає підтвердження і засвідчує парламент і громадськість у тому, що виконавча влада належним чином здійснювала ведення рахунків і облікової документації при витрачанні бюджетних коштів і надала достовірну фінансову інформацію про виконання бюджету.

## **1.2. Організаційні засади контрольної діяльності Державної аудиторської служби**

Розвиток євроінтеграційних процесів в Україні та підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом сприяли проведенню реформ в системі державного аудиту і фінансового контролю. Зокрема, зміни в системі національного законодавства відобразили низку концептуальних питань, порушених в ISSAI 1 (Лімська декларація) та ISSAI 2 (Мексиканська декларація) щодо організації та впровадження зовнішнього незалежного фінансового контролю [43, с. 37].

В результаті таких змін діяльність основних органів державного фінансового контролю крок за кроком трансформувалася з практики післяаудиторського контролю на практику доревісійного контролю. Їхня діяльність раніше була спрямована на виявлення та усунення фінансових правопорушень та обмежувалася цим; сьогодні діяльність здебільшого спрямована на попередження правопорушень. Для цього суб'єктам державного фінансового контролю надано необмежені контрольні повноважень на етапах

планування та виконання бюджету. Зростання кількості перевірок носять превентивний характер.

Орган парламентського контролю (Рахункова палата) нарешті почав контролювати не лише видаткову, а й дохідну частину державного бюджету (до цього часу Україна була єдиною державою серед 170 членів INTOSAI (Міжнародної організації вищої аудиторські органи), у яких головний контрольний орган не контролював планування державного бюджету. Результати були швидкими: у 2018 році Рахункова палата виявила порушення в адмініструванні дохідної частини державного бюджету на суму 6,6 млрд грн [25].

Нещодавно запроваджено систему незалежного контролю за фінансовою діяльністю Рахункової палати як головного зовнішнього аудитора. За допомогою сучасного законодавства такий контроль має здійснювати або компанія, яка має досвід аудиту за міжнародними стандартами, або одним із провідних членів INTOSAI.

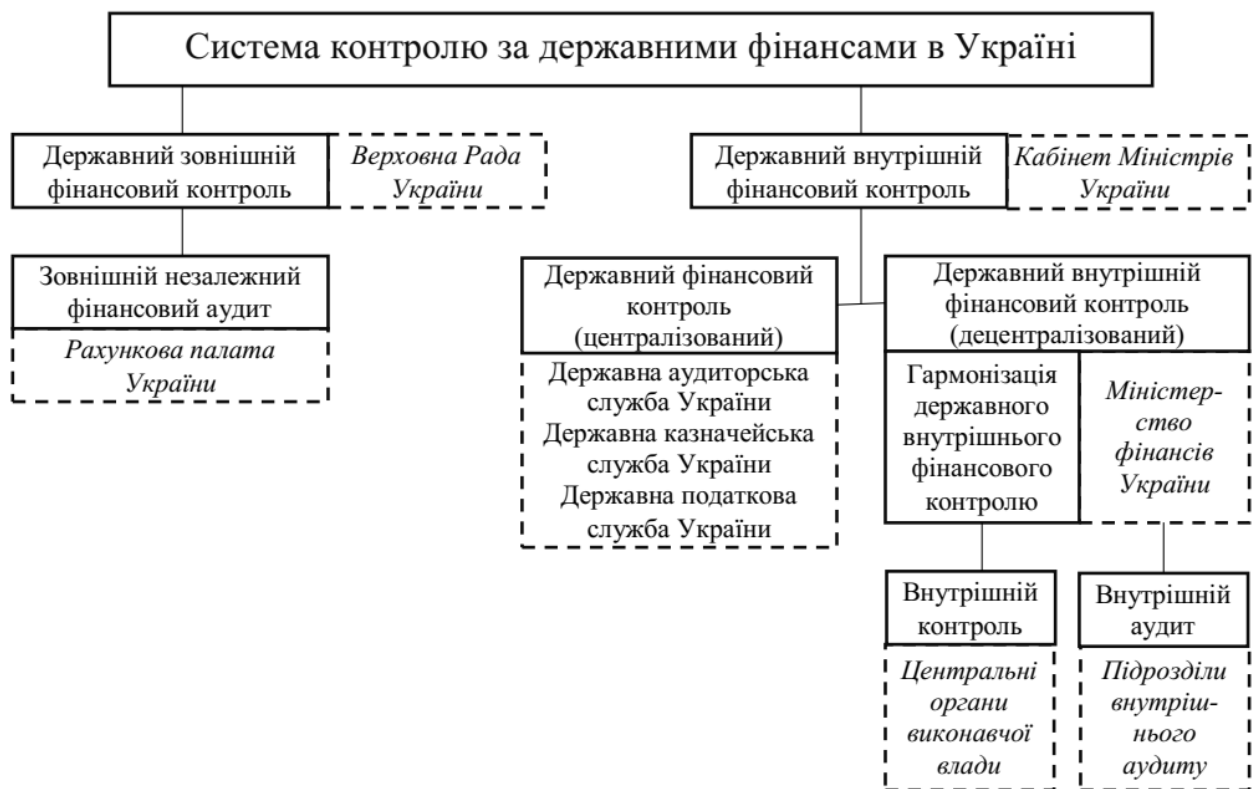
Не так давно була реорганізована позапарламентська галузь державного фінансового контролю. З подвійного, двостороннього підпорядкування (урядового та президентського) він був переглянутий, щоб відобразити повний урядовий контроль. Скасовано ряд контролюючих органів та оптимізовано організаційну структуру існуючих органів державного фінансового контролю. У 2016 році була заснована «Державна аудиторська служба України, як центральний орган виконавчої влади, відповідальний за формування та реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю» [47].

Слід зазначити, що вся законодавча база державного фінансового контролю також зазнала низки змістовних змін. Зокрема, прийнято декілька нових законів: закон «Про внесення змін до статті 98 Конституції України щодо розширення конституційних повноважень Рахункової палати»; нова редакція закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; нова редакція закону «Про Рахункову палату»; положення про Державну аудиторську службу України тощо.



Державна аудиторська служба України була створена році шляхом «реорганізації Державної фінансової інспекції відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 686 від 28 жовтня 2015 року в рамках програми з оптимізації системи органів виконавчої влади. Утворення Державної аудиторської служби України було зумовлено необхідністю розвитку превентивних заходів державного фінансового контролю та оперативного проведення доревізійних перевірок витрачання коштів з державного бюджету» [41].

В системі державного фінансового контролю Державна аудиторська служба України займає чільне місце поряд з Державною казначейською службою України та Державною податковою службою України (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Система контролю за державними фінансами в Україні**

Побудовано автором на основі [1]

Не зважаючи на те, що Державна аудиторська служба України здійснює свою діяльність за напрямком державного фінансового контролю поряд з Державною казначейською службою та Державною податковою службою, вона

є головним центральним органом виконавчої влади України, який наділений повноваженням проведення аудиту та реалізує на практиці державну політику у сфері державного фінансового контролю. Державна казначейська служба та Державна податкова служба, мають значно вужчі повноваження в сфері державного контролю та обмежуються, по суті, каральним підходом до реалізації покладених на них повноважень.

Відповідно до Положення «Про Державну аудиторську службу України», Державна аудиторська служба України виконує такі основні завдання:

1) «реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю» [47]; Державна політика у сфері державного фінансового контролю являє собою комплекс регулятивних заходів держави спрямованих на забезпечення дотримання законодавства у сфері фінансових операцій з використанням коштів державного та місцевого бюджетів, а також зосереджених на моніторингу публічних закупівель з метою мінімізації ризиків пов'язаних з корупцією та недобросовісною конкуренцією. В Україні державна політика у сфері державного фінансового контролю, як цілісна система управлінських заходів держави (від «політика» - мистецтво управляти») на законодавчому чи нормативно-правовому рівні не затверджена, що породжує правову колізію в Положенні «Про Державну аудиторську службу України», адже в ньому чітко зазначається, що основним завданням Державної аудиторської служби України є «реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю» []. Таким чином, це завдання є доволі абстрактним, адже не конкретизує мету діяльності Державної аудиторської служби України.

2) «внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю» [47];

Таке завдання Державної аудиторської служби України є вкрай важливим для формування дієвої системи державних стратегічних документів, особливо у сфері фінансової політики в цілому. Однак, з аналізу веб-сайту Державної

аудиторської служби України впливає, що на сьогоднішній день в державі не існує нормативно-правового документа під назвою «Державна політика у сфері державного фінансового контролю» чи «Стратегія державної політики у сфері державного фінансового контролю». Відсутність програмних документів, які б чітко визначали мету державної політики у сфері державного фінансового контролю та її ключові особливості, на наш погляд, суттєво знижує ефективність діяльності не лише Державної аудиторської служби, але системи державного фінансового контролю в Україні в цілому.

3) «здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів» [47]. Практична реалізація цього задання відбувається шляхом використання форм проведення державного фінансового контролю.

Найголовнішою формою державного фінансового контролю, безумовно, є державний фінансовий аудит, який «Передбачає проведення перевірок та аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [48]. Тобто в рамках проведення державного фінансового аудиту Державна аудиторська служба здійснює перевірку використання коштів державного бюджету України та місцевих бюджетів на предмет їх законного використання, особливо це стосується контролю діяльності державних підприємств, а також всіх без винятку господарських структур держави, які брали чи беруть участь у тендерних процедурах щодо використання коштів державного бюджету на закупівлю різних видів товарів, виконання робіт чи надання послуг.

Іншою важливою формою здійснення державного фінансового контролю, який реалізує Державна аудиторська служба України є перевірка закупівель, а також пов'язана з цим форма – моніторинг закупівель. Реформа процедури

державних закупівель, яка була проведена у 2015 році шляхом прийняття Закону України «Про публічні закупівлі», який сформував правові підстави для впровадження системи публічних закупівель ProZorro, яка спрямована на збільшення прозорості публічних закупівель та зменшення зловживань. Разом з тим означений вище закон на практиці не забезпечує відсутність прогалин у системі публічних закупівель, зокрема у сфері допорогових закупівель та неконкурентних закупівель.

Відтак, з метою мінімізації зловживань у сфері публічних закупівель та з метою підвищення ефективності роботи Державної аудиторської служби України, службою було розроблено «Методику визначення автоматичних індикаторів ризиків, їх переліку та порядку застосування» [46]. Дана методика ґрунтується на застосуванні автоматичних індикаторів ризиків, які дозволяють в автоматичному режимі перевірити законність публічних закупівель в системі ProZorro, акцентуючи увагу на неконкурентних пропозиціях та технічних помилках під час внесення необхідної інформації.

Інспектування (ревізії) також є важливою формою реалізації діяльності Державної аудиторської служби України, адже воно передбачає проведення документальної та фактичної перевірки діяльності державних і приватних господарських структур, які беруть участь у використанні коштів з державного і місцевих бюджетів на предмет виявлення фактів порушення законодавства, нецільового використання бюджетних коштів. Результатом інспектування та ревізій у випадку виявлення порушень є накладення штрафів та притягнення до кримінальної відповідальності.

В межах окреслених вище форм державного фінансового контролю, який реалізується Державною аудиторською службою України, законодавець наділяє її широкими повноваженнями в рамках різних напрямів державного фінансового контролю (табл. 1.1).

Аналізуючи надані законодавцем Державній аудиторській службі України повноваження, зауважимо, що основним з них є контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, адже дотримання

задекларованих цілей дозволяє досягнути того чи іншого результату соціально-економічного розвитку держави. Особливо важливим є фінансовий контроль за цільовим використанням коштів в рамках державних цільових програм економічного розвитку. Однак тут потрібно зауважити, що фінансовий контроль повинен поширюватися не лише на розпорядників бюджетних коштів, але й тих державних органів, які виділяють кошти для фінансування державних цільових програм економічного розвитку. Такий аудит є важливим з огляду на наявність випадків неефективної роботи міністерств та відомств щодо безперервного фінансування державних цільових програм.

### **Таблиця 1.1**

**Напрями державного фінансового контролю, що реалізується Державною аудиторською службою України[47]**

Основні напрями реалізації державного фінансового контролю за:
цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;
цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;
достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;
дотриманням законодавства про закупівлі;
веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності; виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;
усуненням виявлених недоліків і порушень;
реалізацією інвестиційних проектів;
законним та ефективним використанням публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів); законністю та правомірністю витрат бенефіціарів (партнерів) у межах виконання спільних операційних програм прикордонного та транскордонного співробітництва.

Ефективність роботи Державної аудиторської служби України залежить від дотримання декількох організаційних принципів:

*Стандарти.* Державна аудиторська служба України повинна дотримуватися професійних стандартів роботи, які розробляються нею самостійно на підставі ISSAI 1 (Лімська декларація) та ISSAI 2 (Мексиканська декларація).

*Планування.* Процес планування відіграє провідну роль у функціонуванні Державної аудиторської служби, адже дозволяє організувати перевірки різних господарських одиниць і державних органів влади впродовж календарного року забезпечивши необхідний обсяг і кваліфікацію аудиторів.

*Системність.* Принцип системності передбачає перевірку не лише діяльності того чи іншого суб'єкта господарювання, але й всіх взаємопов'язаних організацій, які здійснюють використання бюджетних коштів.

*Об'єктивність.* «Полягає у застосуванні неупередженого підходу до підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні та реалізації результатів контролю» [43, с. 5].

*Превентивність контрольних дій.* «Завдяки цьому принципу досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичних показників від встановлених норм» [43, с. 5].

*Незалежність.* «Принцип незалежності – полягає у тому, що функції Державної аудиторської служби повинні бути незалежними, захищеними від будь-якого втручання і можуть бути оскарженими лише в правовому порядку» [43, с. 5].

Підсумовуючи вищесказане зауважимо, що державний фінансовий контроль в Україні забезпечується Державною аудиторською службою України, яка займає чільне місце у системі державного фінансового контролю та здійснює контроль за діяльністю господарських одиниць, що використовують грошові кошти з державного бюджету. Діяльність Державної аудиторської служби України є важливою для попередження випадків неефективного та нецільового використання коштів державного бюджету.

## **Висновки до розділу 1**

1. На підставі аналізу наукової літератури з питань державного аудиту і контролю в роботі узагальнено сутність поняття державного аудиту як виду контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям.

2. Вивчення наукових підходів до дослідження видів та форм державного аудиту в роботі проведено його класифікацію за такими критеріями: за видами – національний і міжнародний; за формами – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності.

3. Обґрунтовано, що утворення Державної аудиторської служби України у 2015 році шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції було зумовлено необхідністю розвитку превентивних заходів державного фінансового контролю та оперативного проведення доревізійних перевірок витрачання коштів з державного бюджету. Державна аудиторська служба України є головним центральним органом виконавчої влади України, який наділений повноваженням проведення аудиту та реалізує на практиці державну політику у сфері державного фінансового контролю.

4. Повноваження Державної аудиторської служби України реалізуються в процесі виконання нею таких завдань як: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

5. Доведено, що на практиці не можливо ефективно оцінити результативність діяльності Державної аудиторської служби України, адже не зважаючи на те, що основним завданням служби є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, такої політики, її цілей та інструментів не існує ні у вигляді нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, ні у вигляді стратегічного документу Державної аудиторської служби України. Така ситуація зумовлює необхідність розробки державної політики у сфері державного фінансового контролю, яка б чітко окреслювала стратегічні цілі та завдання системи державного фінансового контролю в Україні та напрями діяльності його органів, в тому числі Державної



аудиторської служби України, що значно б підвищило ефективність роботи служби та механізм оцінки її діяльності.

## РОЗДІЛ 2

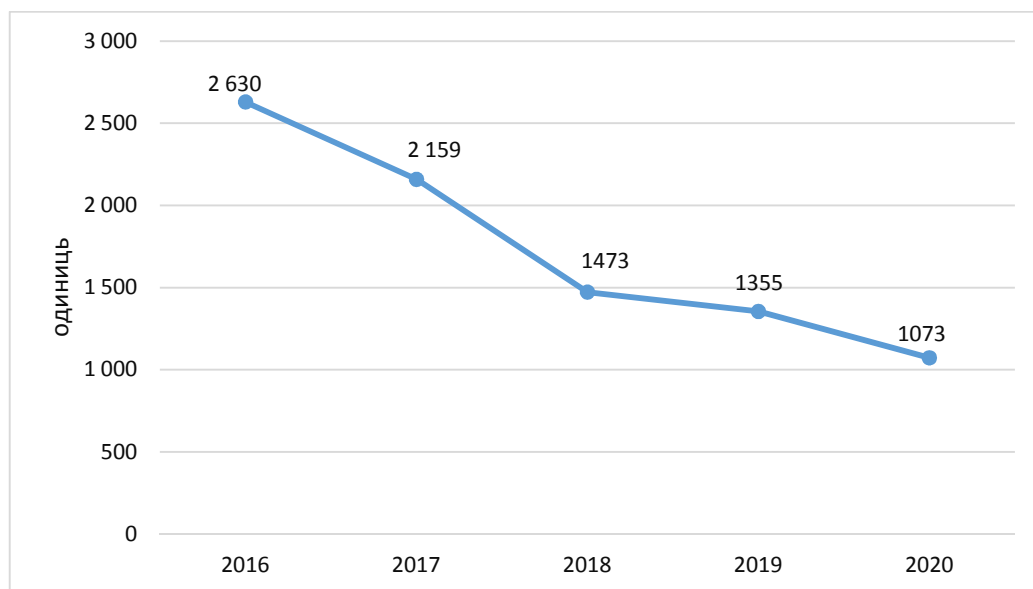
### ПРАГМАТИКА ДІЯЛЬНОСТІ

### ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

#### 2.1. Оцінка ефективності діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного фінансового контролю

Державна аудиторська служба України, яка була створена у 2015 році, фактично розпочала свою діяльність у 2016 році і, як це часто буває у реаліях нашої держави, перший рік функціонування новоствореного державного органу супроводжується високими результатами в сфері здійснення покладених на нього повноважень.

Так, кількість контрольних заходів у сфері фінансово-господарської діяльності проведених Державною аудиторською службою України у 2016 році становила 2630 одиниць, однак у наступних роках кількість контрольних заходів суттєво зменшилася (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Динаміка кількості контрольних заходів фінансово-господарської діяльності проведених Державною аудиторською службою України у 2016-2020 роках**

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Як свідчать дані рисунку 2.1, динаміка кількості контрольних заходів, які були вжиті Державною аудиторською службою у 2016-2020 роках з кожним роком зменшуються, що, на наш погляд свідчить про проблеми в організації роботи служби.

Одним із таких проблем, на наш погляд є нестача кваліфікованого персоналу, адже за підсумками 2019 року Державна аудиторська служба України була недоукомплектована майже на 16%. Причому, ця проблема залишається гострою, незважаючи на те, що за останні декілька років загальна кількість штатних посад Державної аудиторської служби України скоротилася на 63,2%. Безперечно, такий стан справ дуже негативно впливає на ефективність системи державного фінансового контролю.

**Таблиця 2.1**

**Штат Державної аудиторської служби України (2016-2019 рр.)**

Роки	Підрозділи внутрішнього аудиту	Посади укомплектовані	Посади без штату (%)
2016	4457	3428	23.1%
2017	3200	2623	18.0%
2018	3184	2711	14.9%
2019	3189	2679	15.9%

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Вищезазначене означає, що розвиток державного фінансового контролю від пост-аудиторської системи до доаудиторської відбувається досить повільно. Державна аудиторська служба України отримала юридичні повноваження для проведення попередніх і поточних фінансових аудитів, але в той же час їй не надані кадрові ресурси для цього. Це призводить до того, що післяаудиторські заходи продовжують отримувати перевагу, а попередні і поточні аудити проводяться нерегулярно, що має незначний вплив на державну фінансову діяльність.

Відсутність висококваліфікованого кадрового забезпечення діяльності Державної аудиторської служби та проблеми з укомплектуванням її підрозділів взагалі негативно позначається на якості державного фінансового аудиту в цілому (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Динаміка та структура показників державного фінансового контролю здійсненого Державною аудиторською службою України у 2016-2020 роках**

	2016	2017	2018	2019	2020	Відхилення 2020/2016 рр., %
Ревізії фінансово-господарської діяльності	2361	1809	1392	1231	917	-61,2
- у тому числі за зверненнями правоохоронних органів	610	604	289	132	64	-89,5
Державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів	17	38	9	7	11	-35,3
Державні фінансові аудити виконання бюджетних програм	19	60	0	5	8	-57,9
Державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	86	189	69	32	15	-82,6
Перевірки державних закупівель	147	63	3	80	122	-17,0

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Як свідчать дані таблиці 2.2 кількість заходів контролю у вигляді ревізій фінансово-господарської діяльності у 2020 році порівняно з 2016 роком зменшилася на 61,2%, або більш, ніж в два рази. Однією із причин зменшення кількості аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності є скорочення кількості підприємств державної форми власності внаслідок ліквідації або приватизації (табл. 2.3).

Однак, як свідчать дані таблиці 2.3 кількість державних підприємств зменшилася лише на 6,8% у 2020 році порівняно з 2016 роком, що могло вплинути на зменшення кількості ревізій Державної аудиторської служби у державних підприємствах, однак динаміка кількості комунальних підприємств свідчить про суттєве їх збільшення за досліджуваний період на 21,4% або на 2497 підприємств. Такі тенденції означають, що існують інші причини зменшення кількості контрольних заходів Державної аудиторської служби України щодо державних та комунальних підприємств.

Таблиця 2.3

**Динаміка кількості державних і комунальних підприємств в Україні у  
2016-2020 роках**

	2016	2017	2018	2019	2020	Відхилення 2020-2016 рр., %
Державне підприємство	3982	3893	3822	3750	3713	-6,8
Казенне підприємство	32	32	32	32	32	0,0
Комунальне підприємство	11677	11640	12842	13883	14174	21,4

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Однією із причини зменшення кількості контрольних заходів Державної аудиторської служби України в сфері аудиту фінансово-господарської діяльності є зменшення кількості звернень правоохоронних органів, адже якщо у 2016 році таких звернень було 610, то у 2020 році лише 64, тобто майже в десять разів менше. Такі тенденції свідчать як про зниження ефективності роботи правоохоронних органів, так і про зниження ефективності Державної аудиторської служби України. Окрім цього, варто відмітити введення мораторію на всі види перевірок підприємств в умовах пандемії COVID-19 у 2020 році.

Аналізуючи діяльність Державної аудиторської служби України особливу увагу варто звернути на кількість державних фінансових аудитів виконання

місцевих бюджетів, особливо на фоні процесів децентралізації. Так, як свідчать дані таблиці 2.2 кількість державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів була низькою впродовж досліджуваного періоду, а в 2020 році склала лише 11 перевірок. На наш погляд, в умовах децентралізації, коли утворилося багато об'єднаних територіальних громад, де більшість керівних кадрів не мали досвіду формування місцевого бюджету і ведення бюджетної політики кількість аудиторських перевірок з боку Державної аудиторської служби мала б бути більшою на 2-3 році існування громади.

Окремої уваги заслуговує аналіз кількості державних аудитів для державних цільових програм, які також за досліджуваний період суттєво зменшилися, адже 60 перевірок у 2017 році до 8 перевірок у 2020 році. При цьому зауважимо, що кількість бюджетних програм у 2020 році складала 51 програму, тобто лише 15% програм піддавалися державному аудиту. Така незначна кількість аудиту державних цільових програм, на наш погляд, підкреслює низьку ефективність роботи Державної аудиторської служби України в цьому напрямку, адже, під час реалізації бюджетних програм існує висока імовірність нецільового використання коштів.

Що ж стосується ефективності роботи Державної аудиторської служби України з точки зору виявлення порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів та усунення таких порушень, то вона перебуває на низькому і середньому рівнях (табл. 2.4).

**Таблиця 2.4**

**Динаміка виявлених Державною аудиторською службою України порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів та усунення таких порушень у 2016-2020 роках**

	2016	2017	2018	2019	2020
Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, млн грн	2612,6	2281,2	2250,0	1723,7	154425,2
Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, млн грн	611,5	788,0	960,3	950,4	1072,6
Коефіцієнт ефективності роботи ДАСУ, %	23,4	34,5	42,7	55,1	0,7

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Як свідчать дані таблиці 2.4, частка усунутих правопорушень з числа виявлених Державною аудиторською службою України порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2016 році склала лише 23,4%, що є досить низьким показником з точки зору ефективності роботи служби. Разом з тим з кожним роком ефективність роботи підвищувалася і за підсумками 2019 року коефіцієнт ефективності становив 55,1%. Винятком став 2020 рік, коли в умовах пандемії COVID-19 Кабінетом Міністрів України було прийнято рішення про скасування сплати штрафів та інших санкцій на період карантину, що очевидно вплинуло на ефективність роботи Державної аудиторської служби України у 2020 році.

Аналізуючи показники роботи Державної аудиторської служби України з точки зору обсягу виявлених порушень, варто звернути увагу на позитивну динаміку обсягу охоплених контролем процедур закупівель, що свідчить про те, що Державна аудиторська служба України усвідомлює недосконалість електронної системи публічних закупівель ProZorro, в якому збільшується кількість допорогових торгів та кількість неконкурентних тендерних пропозицій, які подаються підприємствами природними монополіями.

**Таблиця 2.5**

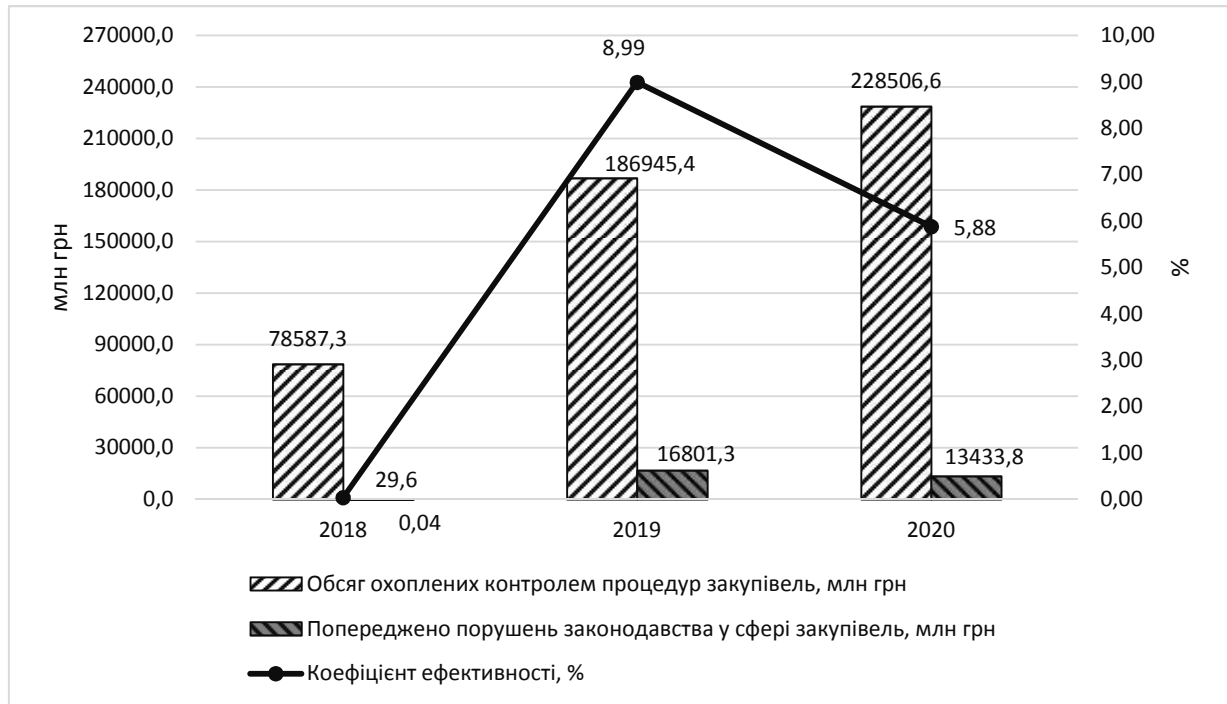
**Динаміка деяких показників діяльності Державної аудиторської служби України у 2018-2020 роках, млн грн**

	2018	2019	2020
Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів	392893,2	977711,7	1013293,7
Обсяг охоплених контролем процедур закупівель	78587,3	186945,4	228506,6
Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	2250,0	1723,7	154425,2
Виявлено порушень законодавства у сфері закупівель	929,3	75275,1	152590,0
Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1389,2	1494,2	32342,4
Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у подальшому	574,8	428,6	71424,4

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Так, як свідчать дані таблиці 2.5, обсяг охоплених контролем процедур закупівель у 2020 році склав 228506,6 млн грн, що на 22,2% більше, ніж в 2019 році. Позитивна динаміка спостерігається по всіх напрямках державного фінансового аудиту у 2018-2020 роках.

Разом з тим відмітимо, низький рівень попередження правопорушень в системі публічних закупівель (рис. 2.2.).



**Рис. 2.2. Динаміка деяких ефективності фінансового контролю Державної аудиторської служби України за публічними закупівлями у 2018-2020 роках**

Побудовано автором за даними Державної аудиторської служби України [41]

Як свідчать дані рисунку 2.2, частка попереджених порушень законодавства у сфері закупівель є дуже низькою порівняно з обсягом закупівель, які охоплені контролем. Звідси можна зробити висновок про неефективний відбір закупівель для контролю, або про неефективне проведення контролю, адже якщо такі великі обсяги закупівель викликали підозру Державної аудиторської служби України, то обсяг попередження порушення законодавства є досить низьким.



Такий стан речей зумовлює необхідність аналізу системи державних публічних закупівель ProZorro з метою розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності роботи Державної аудиторської служби у сфері державного фінансового контролю публічних закупівель, що розглянемо в наступному параграфі.

## **2.2. Актуальні проблеми державних закупівель в системі ProZorro як об'єктів перевірки і моніторингу Державної аудиторської служби України**

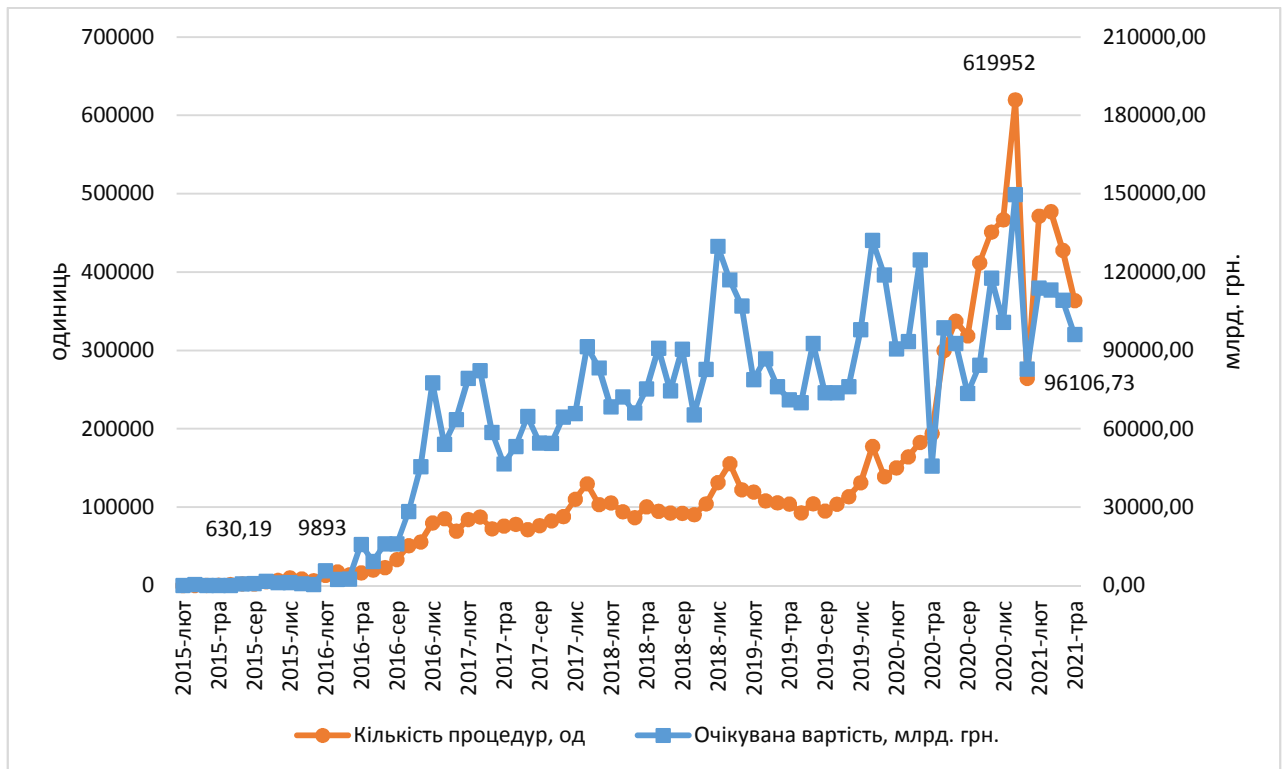
Проблематика державних закупівель в Україні завжди була актуальною тематикою наукових досліджень починаючи з 90-х років минулого століття. Особливу увагу науковців привертають проблеми корупційної складової у державних закупівлях, ефективності проведення тендерних процедур та забезпечення якості товарів, послуг і виконаних робіт.

Відсутність прозорої платформи державних закупівель було одним із факторів низьких рейтингів України в індексах сприйняття корупції та легкості ведення бізнесу, що в цілому створювало негативний імідж країни та знижувало її інвестиційний клімат. Однак починаючи з 2016 року в Україні запрацювала електронна система публічних закупівель ProZorro, яка суттєво підвищила прозорість тендерних процедур та позитивно вплинула на мінімізацію корупційних складових в цій площині.

Разом з тим, в силу неефективної судової системи та повільних реформ в галузі державного права в цілому, електронна система публічних закупівель ProZorro не змогла ліквідувати всі механізми зловживань в сфері публічних закупівель. Це стосується допорогових торгів, змови державних органів влади і постачальників, зміни тендерних умов та інших механізмів зловживань з метою отримання вигоди, що вимагає детального аналізу таких випадків і розробки науково-обґрунтованих пропозицій щодо їх мінімізації або повної ліквідації.

Запровадження електронної системи публічних закупівель безумовно мало позитивний вплив як на зростання обсягу тендерних закупівель, так і на обсяги очікуваної вартості (рис. 2.3).

Як свідчать дані рисунку 2.3 внаслідок запровадження електронної системи державних закупівель ProZorro кількість тендерних процедур зросла з майже 10 тис. процедур у 2015 року до 600 тис. у листопаді 2020 року, що відображає зростання рівня доступності публічних закупівель для бізнесу. Окрім цього, очікувана вартість тендерів зросла з 630 млн. грн. на місяць до 96106 млрд. грн., що також є позитивним аспектом, адже за допомогою веб-порталу [bi.prozorro.org](http://bi.prozorro.org) можна відслідкувати всі ці угоди.



**Рис. 2.3. Динаміка кількості тендерних процедур та очікуваної вартості державних закупівель в системі ProZorro України у 2015-2021 роках**

Побудовано автором за даними [40]

Однак, аналізуючи особливості публічних закупівель через систему ProZorro в Україні варто зауважити, що зростання кількості тендерних процедур та обсягів очікуваної вартості торгів зумовлено не абсолютним

збільшенням сум тендерних пропозицій, а відображенням в системі допорогових пропозицій, тобто тих пропозицій вартість яких не перевищує 50 тис. грн. (табл. 2.6).

**Таблиця 2.6**

**Деякі показники публічних закупівель у 2015-2021 роках**

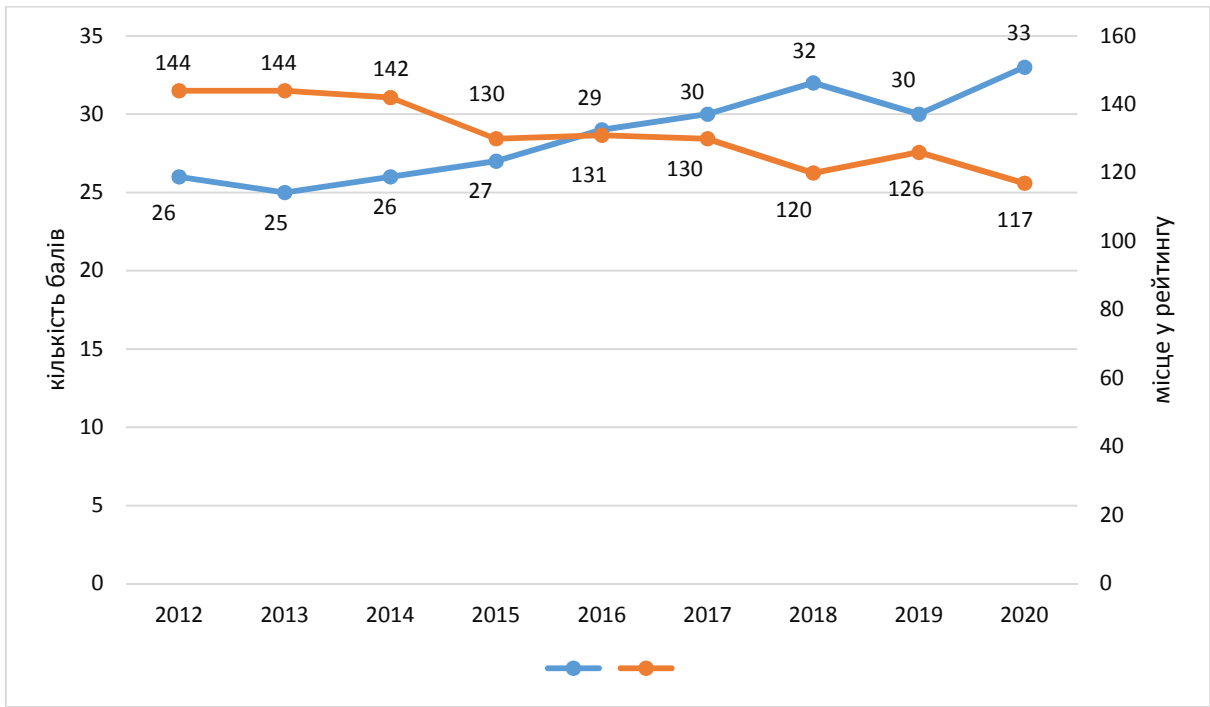
Показники	Всього	Допорогові значення	Допорогові значення, %
Кількість організаторів торгів, тис.	51,96	51,33	98,79
Кількість учасників торгів, тис.	408,21	388,08	95,07
Кількість тендерних процедур, млн.	9,85	8,76	88,93

Побудовано автором за даними [40]

Як свідчать дані таблиці 2.6, 98,79% організаторів торгів подали тендерні процедури на суми менші за 50 тис. грн., а частка тендерних процедур в рамках допорогових значень складає 88,93%. Відображення в системі публічних електронних закупівель ProZorro допорогових пропозицій з одного боку дає можливість для аудиторського контролю публічних закупівель, а з іншого – свідчить про те, що організатори і учасники торгів намагаються діяти за межами тендерних процедур укладаючи договори на поставку товарів чи надання послуг на суму меншу, ніж 50 тис. грн.

Дроблення договорів між державними органами, які проводять публічні закупівлі та постачальниками залишається одним із основних напрямків ухилення від публічного контролю, а отже зумовлює необхідність збільшення кількості перевірок Державної аудиторської служби України.

Таким чином, не зважаючи на впровадження прогресивної технології державних електронних торгів ProZorro в Україні публічні закупівлі все ще є досить політизованими і корумпованими, про що свідчить динаміка індексу сприйняття корупції (рис. 2.4).

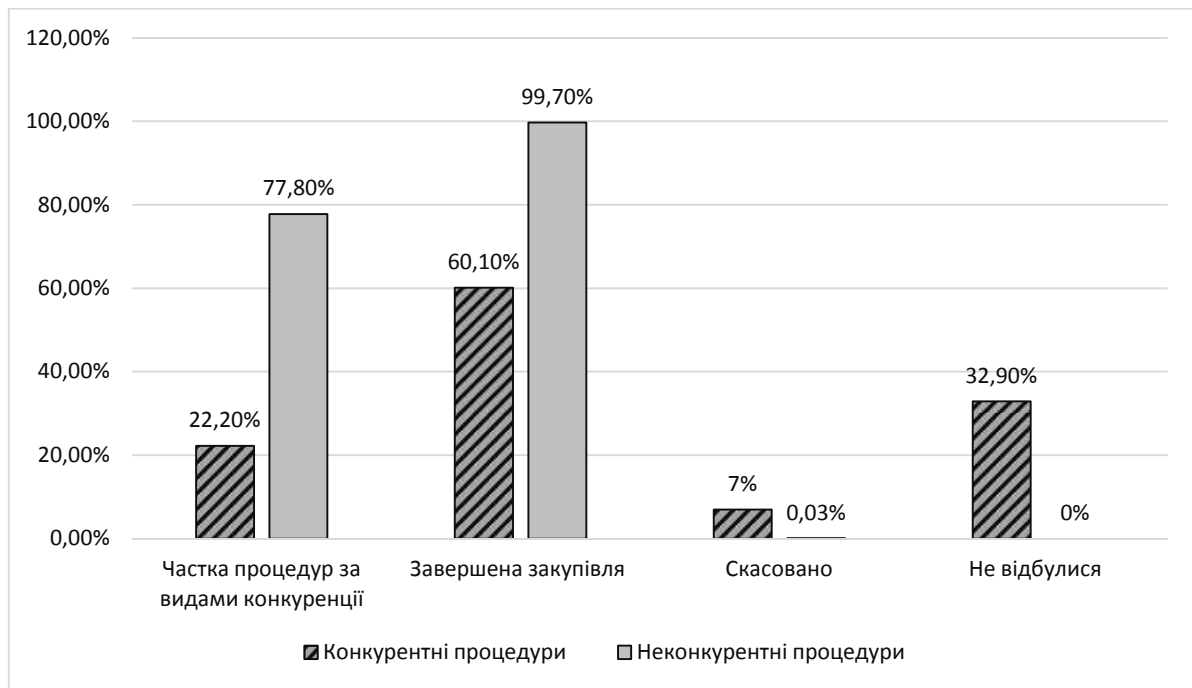


**Рис. 2.4. Динаміка індексу сприйняття корупції в Україні та місця країни у глобальному рейтингу корумпованості\***

\*Побудовано автором за даними [28]

Дані рисунку 2.4 свідчать про позитивні тенденції в сфері сприйняття корупції в Україні, одним із факторів зниження корупції є впровадження системи електронних публічних закупівель ProZorro, адже у 2016 році після запровадження ProZorro значення індексу зросло на 2 бали, а в глобальному рейтингу корумпованості наша держава піднялася зі 130 на 131 місце, однак вже з 2017 року відбувся певний прогрес позицій України у рейтингу корумпованості із 130 місця на 120 місце. Разом з тим, зростання індексу сприйняття корупції не було настільки суттєвим, а отже більшість корупційних елементів в сфері публічних закупівель залишилося.

Окрім дроблення договорів з метою зниження суми закупівель нижче порогового значення в 50 тис. грн., одним із напрямків змови державних установ і постачальників є неконкурентні тендерні пропозиції (рис. 2.5)



**Рис. 2.5. Результати процедур публічних закупівель в системі ProZorro у 2015-2021 роках\***

\*Побудовано автором за даними [40]

Як свідчать дані рисунку 2.5, частка конкурентних процедур в електронній системі публічних закупівель ProZorro складає лише 22,2% від загального обсягу процедур, а неконкурентних – 77,8% відповідно. Неконкурентні процедури проходять поза системою ProZorro та регулюються абзацом 4, п.1, ст. 2 Закону України «Про публічні закупівлі». Замовник публікує рішення про намір укласти договір та одразу вносить інформацію про Переможця. Оскаржити рішення, щодо переможця не можна.

Замовниками неконкурентних закупівель можуть бути юридичні особи та/або суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність в одній або декількох окремих сферах господарювання, визначених частиною другою статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі», та відповідають хоча б одній з таких ознак:

- «органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим, органам місцевого самоврядування або іншим замовникам належить частка у статутному капіталі юридичної особи та/або суб'єкта господарювання в розмірі

більше ніж 50 відсотків або такі органи чи інші замовники володіють більшістю голосів у вищому органі юридичної особи та/або суб'єкта господарювання чи правом призначати більше половини складу виконавчого органу або наглядової ради юридичної особи та/або суб'єкта господарювання» [49];

- «наявність спеціальних або ексклюзивних прав - прав, наданих у межах повноважень органом державної влади або органом місцевого самоврядування на підставі будь-якого нормативно-правового акта та/або акта індивідуальної дії, що обмежують провадження діяльності у сферах, визначених цим Законом України «Про публічні закупівлі», однією чи кількома особами, що істотно впливає на здатність інших осіб провадити діяльність у зазначених сферах» [49].

При цьому, діяльність юридичних осіб та суб'єктів господарювання може відбуватися за такими сферами: «забезпечення транспортування, розподілу, зберігання (закачування, відбору) та постачання природного газу на користь третіх осіб (замовників); забезпечення виробництва, транспортування та постачання теплової енергії споживачам; забезпечення виробництва, передачі, розподілу, купівлі-продажу, постачання електричної енергії споживачам» [49]; «забезпечення виробництва, транспортування та постачання питної води, забезпечення функціонування централізованого водовідведення; проведення зрошувальних, осушувальних або осушувально-зволожувальних меліоративних заходів, якщо обсяг води, що використовується для постачання питної води, становить більш ніж 20 відсотків загального обсягу води, одержання якої забезпечують зрошувальні чи осушувальні системи; надання послуг з користування інфраструктурою залізничного транспорту загального користування» [49]; «надання послуг автостанцій, портів, аеропортів, послуг з аеронавігаційного обслуговування польотів повітряних суден; надання послуг поштового зв'язку; розробка родовищ нафти і газу, родовищ вугілля та інших видів твердого палива, видобуток нафти, вугілля та інших видів твердого палива» [49].

Тобто неконкурентні процедури публічних закупівель встановлюються органами державної влади та місцевого самоврядування з метою закупівлі товарів від державних монополій, приватних монополій у сфері видобутку та постачання природного газу, теплової енергії, води тощо. Однак зважаючи на те що електронна системи публічних закупівель ProZorro створена з метою подолання корупції в публічних закупівлях через збільшення прозорості та розширення доступу бізнесу до участі у тендерних процедурах, у зв'язку із неможливістю оскарження неконкурентних процедур корупційні елементи залишаються. Безумовно, вартість деяких робіт і послуг, які оплачуються через неконкурентні процедури затверджуються публічно на державному рівні (тариф за постачання природного газу, теплової енергії тощо), проте ціни на виробництво теплової енергії, користування інфраструктурою залізничного транспорту можуть буди як завищені з метою зняття корупційної ренти, так і заниженими – з метою підвищення рентабельності підприємств та юридичних осіб, які беруть участь у неконкурентних процедурах.

Відтак, з метою мінімізації корупційних та цінових ризиків в сфері неконкурентних процедур публічних закупівель необхідно підвищувати ефективність роботи Антимонопольного комітету, Державної аудиторської служби України, громадських організацій, які здійснюють контроль за публічними закупівлями. Однак, на наш погляд, найефективнішим методом боротьби з корупцією в сфері неконкурентних процедур державних закупівель може бути запровадження персональної кримінальної відповідальності замовників за свідоме завищення чи заниження ціни на роботи і послуги придбані у відповідності до п.2 статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі» [49]. Проте зауважимо, що впровадження кримінальної відповідальності у сфері публічних закупівель за заниження/завищення цін без судової реформи не буде мати належної ефективності.

Зважаючи на те, що 78% всіх тендерних процедур в системі ProZorro є неконкурентними, корупційні ризики є досить високими, це вимагає створення відповідних запобіжників на загальнодержавному рівні шляхом прозорого

розрахунку і встановлення діапазону цін на виконані роботи та поставлені товари юридичними особами та суб'єктами господарювання відповідності до п.2 статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі» [49]. З цією метою доцільно під час прийняття Закону України «Про державний бюджет України» затверджувати цінові діапазони на виконання робіт чи постачання товарів за всіма неконкурентними пропозиціями строком на один фінансовий рік.

Електронна система публічних закупівель ProZorro не до кінця вирішує проблему корупції під час торгів за конкурентними процедурами, адже проблема дроблення договорів не зникла, хоча й мінімізована за рахунок зниження порогового значення з 200 тис. грн. до 50 тис. грн., однак є випадки, коли для купівлі товарів органи державної влади і місцевого самоврядування заключають по 300-400 договорів.

Окрім цього, варто відмітити ще декілька видів зловживань під час формування конкурентних пропозицій з метою залучення до конкретного постачальника, з яким органи державної влади та місцевого самоврядування вступають в змову:

1) визначення специфічних умов проведення тендеру. Передбачає зазначення в тендері спеціальних умов, або занадто деталізованих вимог до предмету закупівлі, під які підходить продукція конкретного виробника. Окрім цього, можуть вказуватися специфічні вимоги до продукції, яку поставляє конкретне коло постачальників, наприклад точний розмір продукції, колір, відтінок, вага тощо. З метою відбору потрібного постачальника в тендері можуть зазначатися умови, які встановлюють конкретну відстань розташування постачальника від замовника, наприклад в радіусі 15 км. Такі нюанси не заборонені законом, а отже можуть використовуватися органами державної влади і місцевого самоврядування з метою підбору постачальників, які вступили з ними в змову. Платформа DoZorro [36] може прослідкувати такі випадки, однак притягнути до відповідальності керівників державної установи чи тендерного комітету не можливо за відсутності юридичних порушень;



2) об'єднання в один лот товарів, які виробляються різними виробниками. У випадку такого лоту постачальники не мають змоги вчасно поставити необхідну групу товарів тому тендер виграє фіктивна фірма, або фірма посередник, яка на складах має необхідний перелік товарів визначений в тендерній пропозиції. Окрім цього тендерна пропозиція формується конкретно для окремого постачальника, якому було заздалегідь повідомлено про наміри придбати ту чи іншу номенклатуру товарів в комплексі.

3) обмеження періоду подачі документів або внесення змін в умови тендеру. З метою виграшу тендера конкретним підприємством, яке вступило в змову з державним органами влади та органами місцевого самоврядування замовник оголошує торги за термін менший, ніж учасник зможе отримати відповідні довідки про відсутність податкового боргу (5 календарних днів), про несудимість директора (30 календарних днів) тощо. Окрім цього замовник може вносити зміни до умов тендера, наприклад, необхідність представити специфічні сертифікати якості продукції, на отримання яких потрібно більше час ніж тривають тендерні процедури;

4) встановлення мінімальних строків поставки товарів або максимальних строків оплати поставок товарів. Мінімальних строків поставки товарів можуть дотриматися лише ті постачальники, які володіють необхідною кількістю товарів на складі, а ті постачальники, що замаються виробництвом продукції можуть не встигнути її виготовити і поставити в необхідний строк, тому не подають документи на участь в тендері. Щодо оплати, то затягування оплати поставок на термін більше 30 днів є доволі ризикованим тендером для постачальників, адже в нього можуть з'явитися відповідні касові розриви внаслідок таких рішень замовника, що дестимулює суб'єктів господарювання брати участь у тендерах з такими умовами [3; 12; 29].

Таким чином, підсумовуючи вищенаведене, зауважимо, що впровадження електронної системи публічних закупівель ProZorro хоча і збільшило їх прозорість та зменшило кількість зловживань, однак повністю не вирішило проблему корумпованості публічних закупівель та нецільового використання

коштів з державного бюджету через існування допорогових і неконкурентних тендерних пропозицій. Така ситуація зумовлює необхідність підвищення ефективності роботи Державної аудиторської служби України в сфері проведення перевірок та моніторингу публічних закупівель.

## **Висновки до розділу 2**

1. Дослідження практичних аспектів діяльності Державної аудиторської служби України в продовж 2016-2020 років дало змогу зробити висновок про швидке зменшення кількості перевірок фінансово-господарської діяльності господарських одиниць, які використовують кошти державного бюджету, зокрема за останні п'ять років кількість аудиторських перевірок зменшилася більш, ніж в два рази. З одного боку, такі тенденції є наслідком скорочення кількості державних підприємств, а з іншого – Державна аудиторська служба України за п'ять років свого функціонування не отримала змоги повністю укомплектувати свій штат висококваліфікованими кадрами, які здатні ефективно проводити державний аудит.

2. Аналіз фінансових показників діяльності Державної аудиторської служби свідчить про суттєве збільшення обсягів виявлення порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, який за підсумками 2020 року досягнув 154,4 млрд грн. Разом з тим рівень ефективності таких перевірок, що визначається часткою усунення фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів не є високим, адже на першому році роботи Державної аудиторської служби України обсяг усунутих правопорушень становив лише 23%, а в 2019 році цей показник був найвищим і досягнув 55%. Подальшому зростанню ефективності діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного контролю завадило поширення пандемії COVID-19, мораторій на перевірки, а також зменшення можливостей господарських підприємств, щодо виконання зобов'язань з усунення порушень.

3. Аргументовано, що діяльність Державної аудиторської служби України у сфері контролю та моніторингу публічних закупівель є неефективною, адже

обсяг фінансових ресурсів, які піддаються перевіркам є великим, а частка попереджених порушень коливається в межах 5-8%. Це свідчить про неефективний відбір закупівель для контролю, або про неефективне проведення контролю, адже якщо такі великі обсяги закупівель викликали підозру Державної аудиторської служби України, то обсяг попередження порушення законодавства є досить низьким.

4. Проведено комплексний аналіз ефективності електронної системи публічних закупівель ProZorro та виявлено ряд недоліків, які можна усунути у випадку забезпечення висококваліфікованої роботи Державної аудиторської служби України. По-перше, можливість використовувати допорогові значення тендерних торгів на суми менші ніж 50 тис. грн. Аналіз системи ProZorro свідчить, що за останні 5 років 98,79% організаторів торгів подали тендерні процедури на суми менші за 50 тис. грн., а частка тендерних процедур в рамках допорогових значень складає 88,93%. Можливість використання допорогових значень створює підстави для таких способів зловживання як дроблення договорів на велику їх кількість на суму до 50 тис. грн. По-друге, можливість використання неконкурентних тендерних пропозицій, які проходять поза системою ProZorro шляхом публікації рішення про намір укласти договір та одразу після цього внесення інформації про переможця. Неконкурентні процедури використовуються для проведення торгів за товарами природніх монополістів (природній газ, вугілля, зв'язок, транспорт тощо), а тому ціни на такі товари можуть буди як завищені з метою зняття корупційної ренти, так і заниженими – з метою підвищення рентабельності підприємств та юридичних осіб, які беруть участь у неконкурентних процедурах. На практиці, частка конкурентних процедур в електронній системі публічних закупівель ProZorro складає лише 22,2% від загального обсягу процедур, а неконкурентних – 77,8% відповідно. По-третє, можливість для зловживань під час формування тендерної документації і тендерної пропозиції шляхом визначення специфічних умов проведення тендеру; об'єднання в один лот товарів, які виробляються різними виробниками; обмеження періоду подачі документів або внесення змін

в умови тендеру; встановлення мінімальних строків поставки товарів або максимальних строків оплати поставок товарів. Усунення таких зловживань можна досягти завдяки розширенню переліку автоматичних індикаторів ризиків моніторингу публічних закупівель, які використовує Державна аудиторська служба.

### РОЗДІЛ 3

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Не беручи до уваги той факт, що за останні роки Україна зробила ряд важливих кроків щодо впровадження стандартів фінансового контролю, розроблених Міжнародною організацією вищих аудиторських органів (INTOSAI), Європейською організацією вищих аудиторських органів (EUROSAI), Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА) та Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІFAC), цей процес далекий від завершення.

Зокрема, законодавством України досі не ратифіковано директиви INTOSAI щодо створення Вищої аудиторської установи та конституційного визначення її статусу; надання їй права законодавчої ініціативи; координації діяльності державних аудиторських служб; удосконалення аудиторських представництв за кордоном (сьогодні аудит проводиться лише в дипломатичних установах України); аудит законності (відповідності) для державного сектору економіки; створення незалежної системи моніторингу виконання рекомендацій Вищої аудиторської установи тощо [43; 55].

Чинні національні стандарти аудиту в Україні не повністю враховують міжнародні положення, особливо стосовно державного сектору. Настав час розробити адаптовані державні стандарти аудиту державних коштів та майна, а також надати їм статус національних. Національні стандарти державного аудиту потребують консолідації загальних термінологічних та методичних підходів, обов'язкових для всіх суб'єктів державного сектору, у тому числі державно-приватного партнерства. При цьому за основу слід брати ключові положення міжнародних стандартів аудиту з урахуванням особливостей та практики аудиту в Україні [42, с. 48].

Важливим для побудови єдиної системи державного фінансового контролю ми вважаємо її інформаційне та програмне забезпечення. На даний момент в Україні немає інформаційного зв'язку в системі державного

фінансового контролю. Доступ до інформаційних ресурсів розподілений між різними аудиторськими службами і навряд чи сумісні. Крім того, «існує проблема невідповідності інформаційних ресурсів сучасним вимогам до аудиторських послуг. Спостерігається відсутність єдиної системи класифікації та кодування, відсутність нормативно-правового забезпечення, а також методологічна неузгодженість процесів обміну даними» [53].

Наразі розвиток цифрового інформаційного обміну між аудиторськими службами та іншими органами виконавчої влади гальмується через використання різноманітних програмних продуктів, які не адаптовані чи інтегровані, а також наявність численних міжвідомчих бар'єрів як на центральному, так і на місцевому рівнях.

У міру просування України до європейської інтеграції буде підніматися питання переходу її системи фінансового контролю на європейські стандарти аудиту. Зрештою, від вирішення цього питання залежить виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС щодо управління державними фінансами. Тому адаптація діяльності Державної аудиторської служби України до міжнародних стандартів державного аудиту є на часі та вимагає певних конкретних заходів в цій сфері

У сфері законодавчого регулювання:

- Конституційне закріплення Державної аудиторської служби як вищого органу в системі державного фінансового контролю.
- Визнання його самостійності у відносинах з парламентом, надання йому права законодавчої ініціативи, гарантування його незалежності від втручання влади, а також гарантування незалежності його персоналу.
- Прийняття Закону про державний фінансовий контроль на основі принципів Лімської та Мексиканської декларацій INTOSAI, який би чітко розмежував системи зовнішнього та внутрішнього аудиту, визначав би статус усіх аудиторських організацій та визначав сфери їх компетенції та відповідальності.

– Ретельний перегляд законодавства про державний фінансовий контроль на послідовність, узгодженість та відповідність міжнародним договорам України.

– Криміналізація правопорушень, пов'язаних з невиконанням вимог аудиту та свідомим наданням аудиторам неправдивої інформації. У свою чергу, такий крок передбачає значне судочинство щодо накладення штрафу на правопорушника, а також можливість застосування таких кримінальних заходів, як арешт, обмеження волі, заборона обіймати посади тощо.

У сфері організаційного забезпечення:

– Скорочення кількості суб'єктів зовнішнього аудиту, чітке визначення їх компетенції та сфери відповідальності, а також усунення паралелізмів у їхніх робочих процесах.

– Створення місцевих представництв Державної аудиторської служби в усіх регіонах України. Гарантія їхньої самостійності та незалежності. Безпечна стійкість для свого персоналу, інфраструктури та матеріально-технічних ресурсів до показників, визначених кращими світовими практиками.

– Призначення Державної аудиторської служби для проведення аудитів усіх державних організацій за кордоном (наразі перевірку можуть проводити лише іноземні дипломатичні установи).

– Надання Державній аудиторській службі повноважень щодо аудиту ефективності державної фінансової діяльності. Аудит ефективності має проводитися на регіональному та загальнодержавному рівнях, а також на рівні окремих юридичних осіб.

– Надання повноважень Державній аудиторській службі України щодо перегляду фондів та грантів ЄС, державних (регіональних) програм, інвестиційних проектів, системи внутрішнього контролю та низки інших аспектів публічно-фінансової діяльності.

У кадровому розрізі:

- Збільшення кількості сертифікованих спеціалістів з фінансового контролю, які зараховуються до навчальних закладів з достатнім потенціалом (кадри, ресурсами тощо) та досвідом.

- Впровадження професійних та освітніх стандартів для здобуття ступенів бакалавра та магістра за спеціальністю «Фінансовий контроль і аудит». Максимальне залучення практикуючих аудиторів на всіх етапах навчального процесу, від розробки навчальних програм до підсумкової атестації.

- Створення регулярної внутрішньої програми, спрямованої на підвищення компетенції та кваліфікації аудиторів.

У сфері методичного забезпечення:

- Завершення процесу уніфікації термінології фінансового аудиту відповідно до стандартів INTOSAI.

- Впровадження найкращих європейських методів проведення фінансового аудиту, перевірки ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

- Визначення критеріїв економічної та соціальної ефективності державної фінансової діяльності, визнання критеріїв соціальної ефективності вирішальним фактором оцінки та оцінки фінансової діяльності. Не може бути схвалена фінансова діяльність, яка економічно ефективна (прибуткова), але соціально неефективна (тобто не забезпечує досягнення суспільно-політичних цілей).

У сфері інформації та комунікацій:

- Розробка Інформаційно-аналітичної системи державного фінансового контролю (ІДФК), яка забезпечить доступ суб'єктів контролю на всіх рівнях, як нормативної бази державного фінансового контролю.

- Поширення інформації про заплановані та проведені контрольні заходи (у тому числі інформацію про об'єкти, суб'єкти, строки та загальні результати перевірок).



- Використання сучасних методів фінансового аудиту та перевірки ефективності.
- Надання IASSFC доступу до всіх державних реєстрів і баз даних у сфері накопичення та використання державних коштів.
- Забезпечення автоматичної інформаційної взаємодії між IASSFC та існуючими цифровими інформаційними системами з управління державними коштами («Єдиний веб-портал для використання державних коштів», «Відкритий бюджет», «Державний бюджет» тощо).
- Розробка уніфікованого програмного забезпечення для автоматизованих аудиторських операцій та впровадження інтегрованої системи електронного співробітництва та обміну інформацією в системі державного фінансового контролю.

Широкий спектр законодавчих, організаційних, технічних та інших заходів, спрямованих на побудову цілісної системи державного фінансового контролю є вкрай необхідним, але найбільш успішними всі ці заходи можуть бути лише в рамках міжнародних стандартів аудиту. Запровадження цих стандартів має бути оголошено основним напрямком державної фінансової політики, і ці стандарти мають бути чітко визначені в рамках сучасного законодавства, стратегічних актів та політичних рішень. Тільки тоді для ефективної роботи Державної аудиторської служби будуть створені всі умови.

З огляду на результати аналізу проблемних аспектів державних закупівель в Україні, проведеного в другому розділі кваліфікаційної роботи, зауважимо, що електронна система публічних закупівель ProZorro, хоча і підвищила прозорість закупівель, однак повністю не вирішила проблем пов'язаних із корупцією та іншими зловживаннями під час формування тендерних пропозицій, то в цьому контексті необхідно активізувати роботу Державної аудиторської служби України.

Так, з метою мінімізації таких зловживань в процесі формування тендерних процедур і організації торгів органами державної влади і місцевого

самоврядування доречним є внесення змін до статті 10 Закону України «Про публічні закупівлі» шляхом додавання норми про заборону внесення змін в тендерну документацію після оголошення про проведення відкритих торгів. Винятком можуть бути лише форс-мажорні обставини пов'язані з війною або стихійним лихом. В такому випадку замовник не зможе скористатися можливостями щодо витребування тієї чи іншої довідки або сертифікату якості продукції з метою відсіювання учасників торгів.

Запропоновану нами норму доцільно адаптувати до Методики визначення автоматичних індикаторів ризиків, їх переліку та порядку застосування, якою користується Державна аудиторська служба України під час моніторингу державних закупівель.

Окрім цього в Законі України «Про публічні закупівлі» також доцільно заборонити в тендерній документації встановлювати вимоги щодо місця розташування постачальника; об'єднувати товари в один лот; встановлювати менші строки поставки товарів, ніж середні строки виробництва і поставки такого товару в межах України; встановити максимальні строки оплати поставлених товарів, послуг та виконаних робіт не пізніше, ніж 30 календарних днів від дня фактичної поставки, виконання робіт і надання послуг. Окреслені норми також потрібно трансформувати індикатори ризиків державних закупівель.

Встановлення таких вимог до тендерної процедури дасть змогу суттєво мінімізувати зловживання в сфері публічних закупівель та збільшити рівень конкуренції, що матиме позитивний вплив як на ціну, так і на якість поставленої продукції, послуг і виконаних робіт.

Окрему увагу варто приділити механізмам підписання додаткової угоди після виграшу тендерних процедур, аде такі угоди спрямовані на підвищення вартості поставлених товарів, виконаних робіт і наданих послуг порівняно з ціною, яка була виграшною на тендері. Така практика в Україні, за свідченням експертів, є доволі поширеною, що призводить до необґрунтованих витрат державних коштів, а також до збагачення учасників тендерних процедур. Таким

чином, додаткові угоди після завершення тендеру потребують законодавчого врегулювання та встановлення чітких умов їх укладання. На наш погляд, такими умовами можуть бути: зростання інфляції більш, ніж на 10%; девальвація національної валюти більш, ніж на 10%; зростання цін на поставлені товари в межах країни в цілому. В інших випадках додаткові угоди не повинні укладатися, адже для проведення тендерної процедури за 15 чи за 30 днів в залежності від обсягу закупівель встановлюються чіткі вимоги, які постачальник зобов'язується виконати, в тому числі у випадку виграшу тендеру за заздалегідь встановленою мінімальною ціною.

Відтак, в контексті вибору Державною аудиторською службою України суб'єктів господарювання для проведення перевірок публічних закупівель доцільно звертати увагу на факти зміни тендерної документації, а особливо на встановлення виняткових вимог до учасників тендерних торгів.

Потребує вирішення також проблема, яка пов'язана із відмовою переможця тендеру від виконання умов тендеру, після чого переможцем стає інший учасник торгів, який запропонував вищу ціну. В такому випадку, доцільно оголосити нові торги з більшою кількістю учасників та недопущенням учасника, що відмовився. Варто зауважити, що в такому випадку можуть виникнути проблеми, пов'язані із функціонуванням замовника, невиконанням стратегічних планів розвитку тощо. Однак оголошення нового тендеру дасть змогу уникнути зловживань в частині залучення потрібного для чиновників постачальника та збільшення бюджетних втрат внаслідок підвищення ціни на товари і послуги.

Аналізуючи використання ProZorro в процесі публічних закупівель та Закон України «Про публічні закупівлі» можемо зробити висновок про обмежене використання цієї платформи в державних цілях. Оскільки у Верховній Раді України було зареєстровано «Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» щодо створення передумов для сталого розвитку та модернізації вітчизняної промисловості» [51], який передбачає затвердження локалізації виробництва машинобудівної галузі в

Україні на рівні 25-40%, тобто придбана продукція машинобудування органами державної влади і місцевого самоврядування (автобуси, тролейбуси, трамваї) повинна включати 25-40% техніки виробленої в Україні українськими підприємствами.

Такий законопроект спрямований на формування сприятливих передумов для ефективного використання механізму публічних закупівель як засобу стимулювання розвитку вітчизняної промисловості та підприємництва, збереження існуючих та створення нових робочих місць, а також залучення інвестицій.

Однак, запропонований законопроект піддався критиці як з боку українського Уряду, так і з боку міжнародних організацій. Розуміючи необхідність дотримання міжнародних зобов'язань Україною підвищити рівень локалізації публічних закупівель можна й без прийняття відповідного законопроекту, адже державні органи влади і органи місцевого самоврядування самостійно формуючи тендерні пропозиції можуть визначати необхідний рівень локалізації виробництва галузі машинобудування в Україні. Таким чином, поступово можна збільшити обсяги локалізації до обґрунтованих в законопроектів значень, а торги проводити в рамках ProZorro, що дасть змогу здійснити відповідний моніторинг і аналіз ефективності таких заходів, а також прийняти рішення щодо необхідності прийняття законопроекту про локалізацію.

Закон про локалізацію і його виконання звичайно не підпадає під регулятивну діяльність Державної аудиторської служби, однак зважаючи на те, що одним із її завдань є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а відтак державний фінансовий контроль повинен виконувати не лише каральні функції, але й шляхом моніторингу виконання фінансових норм законів, моніторингу фінансової діяльності державних підприємств в контексті виконання ними функцій стимулювання соціально-економічного розвитку.

Зважаючи на такий стан речей Державна аудиторська служба України повинна сформулювати чітку державну політику у сфері державного фінансового контролю як стратегічну дорожню карту діяльності служби.

Під державною політикою у сфері державного фінансового контролю потрібно розуміти логічно побудовану, цілеспрямовану, оптимально поєднану, засновану на принципах адаптивності, системності та варіативності сукупності дій органів державного фінансового контролю і аудиту щодо забезпечення законного використання коштів державного бюджету України в рамках бюджетних програм та державних цільових програм економічного розвитку, мінімізації зловживань та порушень у системі публічних закупівель, а також створення умов для ефективного використання бюджетних коштів з метою стимулювання економічного розвитку.

На наш погляд, державна політика в сфері державного фінансового контролю повинна ґрунтуватися на трьох стратегічних цілях:

1. Забезпечення дотримання законодавства у сфері виконання державного і місцевих бюджетів. Розглядаючи окреслену стратегічну ціль державної політики у сфері державного фінансового контролю потрібно звернути увагу на те, що не лише розпорядники бюджетних коштів повинні піддаватися аудиту Державної аудиторської служби України, але й ті установи і організації, які формують бюджетний запит, оскільки саме на цьому етапі визначається обґрунтованість бюджетного фінансування, його доцільність та обсяги. Відтак аналіз бюджетних запитів і пропозицій на етапі підготовки Закону України «Про державний бюджет України» Державною аудиторською службою України буде тим превентивним заходом, який спрямований на попередження порушень в сфері бюджетного законодавства.

2. Мінімізація порушень та зловживань під час проведення державних закупівель. Електронна система публічних закупівель ProZorro містить ряд недоліків у сфері подання тендерних пропозицій та їх зміни, а також дозволяє здійснювати допорогові закупівлі і закупівлі за неконкурентними тендерними пропозиціями, що зумовлює необхідність участі Державної аудиторської

служби в частині фінансового контролю допорогових закупівель, а також контролю неконкурентних пропозицій. Допорогові закупівлі повинні потрапляти поле зору Державної аудиторської служби в тому випадку, якщо між двома і більше учасниками державних закупівель укладається більше трьох договорів.

3. Забезпечення ефективного виконання державних цільових програм економічного розвитку. Державні цільові програми в розвинутих країнах світу виконують роль ефективних інструментів стимулювання економічного зростання, оскільки спрямовують кошти державного бюджету в ті галузі економіки, які є нецікавими для приватного капіталу, однак важливими для розвитку держави. Окрім цього, реалізація державних цільових програм економічного розвитку дозволяє державі розвивати високотехнологічну промисловість, яка виробляє товари з високим рівнем доданої вартості, а також розвивати економічну інфраструктуру країни. Однак в Україні, досить часто державні цільові програми економічного розвитку не отримують визначеного фінансування, що не сприяє досягненню всіх заявлених ефектів.

Таким чином Державна аудиторська служба України повинна не лише проводити аудит з метою дослідження зловживань у сфері витрачання бюджетних коштів, але й визначати ефективність їх використання з точки зору забезпечення повного обсягу фінансування державних цільових програм розвитку економіки, що дасть змогу досягнути цілей соціально-економічного розвитку держави в цілому.

### **Висновки до розділу 3**

1. В роботі доведено, що удосконалення роботи Державної аудиторської служби України є неможливим без створення оптимального законодавчого підґрунтя для розвитку державного фінансового контролю в Україні. З цією метою доцільно прийняття Закон про державний фінансовий контроль на основі принципів Лімської та Мексиканської декларацій INTOSAI, який би

чітко розмежував системи зовнішнього та внутрішнього аудиту, визначав би статус усіх аудиторських організацій та визначав сфери їх компетенції та відповідальності.

2. В частині організаційного забезпечення діяльності Державної аудиторської служби України необхідно створити місцеві її представництва в усіх регіонах України. Гарантія їхньої самостійності та незалежності. Безпечна стійкість для свого персоналу, інфраструктури та матеріально-технічних ресурсів до показників, визначених кращими світовими практиками. Надати Державній аудиторській службі повноваження щодо аудиту ефективності державної фінансової діяльності. Аудит ефективності має проводитися на регіональному та загальнодержавному рівнях, а також на рівні окремих юридичних осіб. Особливої уваги в умовах децентралізації заслуговує механізм аудиту виконання бюджетів та використання бюджетних коштів об'єднаних територіальних громад, менеджмент яких не має досвіду формування місцевих бюджетів та ведення бюджетної політики, що підвищує ризики зловживань в сфері місцевих фінансів.

3. Зважаючи на нестачу кваліфікованих кадрів в системі державного аудиту в цілому та в Державній аудиторській службі України зокрема доцільним є збільшення кількості сертифікованих спеціалістів з державного фінансового контролю, шляхом впровадження спеціальних державних програм підготовки кадрів у вищих навчальних закладах.

4. Окреме місце в системі заходів щодо удосконалення ефективності роботи Державної аудиторської служби України мають зайняти заходи із оптимізації контролю за проведенням публічних закупівель в системі ProZorro. Як установа, яка формує державну політику у сфері державного фінансового контролю Державна аудиторська служба України має бути ініціатором введення заборони на внесення змін в тендерну документацію після оголошення про проведення відкритих торгів; заборони під час формування тендерної документації на встановлювати вимоги щодо місця розташування постачальника; об'єднувати товари в один лот; встановлювати менші строки

поставки товарів, ніж середні строки виробництва і поставки такого товару в межах України; встановити максимальні строки оплати поставлених товарів, послуг та виконаних робіт не пізніше, ніж 30 календарних днів від дня фактичної поставки, виконання робіт і надання послуг тощо. Такі заборони доцільно трансформувати в систему автоматизованих індикаторів ризиків, які використовує Державна аудиторська служба України під час моніторингу публічних закупівель.

5. Зважаючи на фактичну відсутність затвердженої державної політики у сфері державного фінансового контролю Державній аудиторській службі України доцільно сформулювати таку політику в окремому стратегічному документі, де під державною політикою у сфері державного фінансового контролю потрібно розуміти логічно побудовану, цілеспрямовану, оптимально поєднану, засновану на принципах адаптивності, системності та варіативності сукупності дій органів державного фінансового контролю і аудиту щодо забезпечення законного використання коштів державного бюджету України в рамках бюджетних програм та державних цільових програм економічного розвитку, мінімізації зловживань та порушень у системі публічних закупівель, а також створення умов для ефективного використання бюджетних коштів з метою стимулювання економічного розвитку. Реалізація цієї політики повинна бути спрямована на досягнення таких стратегічних цілей як: забезпечення дотримання законодавства у сфері виконання державного і місцевих бюджетів; Мінімізація порушень та зловживань під час проведення державних закупівель; забезпечення ефективного виконання державних цільових програм економічного розвитку. Наявність стратегічного документу державної політики у сфері державного фінансового контролю дасть змогу створити механізм щодо оцінки ефективності діяльності Державної аудиторської служби України з точки зору досягнення нею поставлених цілей.



## ВИСНОВКИ

1. На підставі аналізу наукової літератури з питань державного аудиту і контролю в роботі узагальнено сутність поняття державного аудиту як виду контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям.

2. Вивчення наукових підходів до дослідження видів та форм державного аудиту в роботі проведено його класифікацію за такими критеріями: за видами – національний і міжнародний; за формами – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності.

3. Обґрунтовано, що утворення Державної аудиторської служби України у 2015 році шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції було зумовлено необхідністю розвитку превентивних заходів державного фінансового контролю та оперативного проведення доревізійних перевірок витрачання коштів з державного бюджету. Державна аудиторська служба України є головним центральним органом виконавчої влади України, який наділений повноваженням проведення аудиту та реалізує на практиці державну політику у сфері державного фінансового контролю.

4. Доведено, що на практиці не можливо ефективно оцінити результативність діяльності Державної аудиторської служби України, адже не зважаючи на те, що основним завданням служби є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, такої політики, її цілей та інструментів не існує ні у вигляді нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, ні у вигляді стратегічного документу Державної аудиторської служби України. Така ситуація зумовлює необхідність розробки державної політики у сфері державного фінансового контролю, яка б чітко окреслювала стратегічні цілі та завдання системи державного фінансового контролю в Україні та напрями діяльності його органів, в тому числі Державної аудиторської служби України, що значно б підвищило ефективність роботи служби та механізм оцінки її діяльності.

5. Дослідження практичних аспектів діяльності Державної аудиторської служби України в продовж 2016-2020 років дало змогу зробити висновок про швидке зменшення кількості перевірок фінансово-господарської діяльності господарських одиниць, які використовують кошти державного бюджету, зокрема за останні п'ять років кількість аудиторських перевірок зменшилася більш, ніж в два рази. З одного боку, такі тенденції є наслідком скорочення кількості державних підприємств, а з іншого – Державна аудиторська служба України за п'ять років свого функціонування не отримала змоги повністю укомплектувати свій штат висококваліфікованими кадрами, які здатні ефективно проводити державний аудит.

6. Аналіз фінансових показників діяльності Державної аудиторської служби свідчить про суттєве збільшення обсягів виявлення порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, який за підсумками 2020 року досягнув 154,4 млрд грн. Разом з тим рівень ефективності таких перевірок, що визначається часткою усунення фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів не є високим, адже на першому році роботи Державної аудиторської служби України обсяг усунутих правопорушень становив лише 23%, а в 2019 році цей показник був найвищим і досягнув 55%. Подальшому зростанню ефективності діяльності Державної аудиторської служби України в системі державного контролю завадило поширення пандемії COVID-19, мораторій на перевірки, а також зменшення можливостей господарських підприємств, щодо виконання зобов'язань з усунення порушень.

7. Аргументовано, що діяльність Державної аудиторської служби України у сфері контролю та моніторингу публічних закупівель є неефективною, адже обсяг фінансових ресурсів, які піддаються перевіркам є великим, а частка попереджених порушень коливається в межах 5-8%. Це свідчить про неефективний відбір закупівель для контролю, або про неефективне проведення контролю, адже якщо такі великі обсяги закупівель викликали підозру Державної аудиторської служби України, то обсяг попередження порушення

законодавства є досить низьким.

8. Проведено комплексний аналіз ефективності електронної системи публічних закупівель ProZorro та виявлено ряд недоліків, які можна усунути у випадку забезпечення висококваліфікованої роботи Державної аудиторської служби України. По-перше, можливість використовувати допорогові значення тендерних торгів на суми менші ніж 50 тис. грн. Аналіз системи ProZorro свідчить, що за останні 5 років 98,79% організаторів торгів подали тендерні процедури на суми менші за 50 тис. грн., а частка тендерних процедур в рамках допорогових значень складає 88,93%. Можливість використання допорогових значень створює підстави для таких способів зловживання як дроблення договорів на велику їх кількість на суму до 50 тис. грн. По-друге, можливість використання неконкурентних тендерних пропозицій, які проходять поза системою ProZorro шляхом публікації рішення про намір укласти договір та одразу після цього внесення інформації про переможця. Неконкурентні процедури використовуються для проведення торгів за товарами природніх монополістів (природній газ, вугілля, зв'язок, транспорт тощо), а тому ціни на такі товари можуть буди як завищені з метою зняття корупційної ренти, так і заниженими – з метою підвищення рентабельності підприємств та юридичних осіб, які беруть участь у неконкурентних процедурах. На практиці, частка конкурентних процедур в електронній системі публічних закупівель ProZorro складає лише 22,2% від загального обсягу процедур, а неконкурентних – 77,8% відповідно. По-третє, можливість для зловживань під час формування тендерної документації і тендерної пропозиції шляхом визначення специфічних умов проведення тендеру; об'єднання в один лот товарів, які виробляються різними виробниками; обмеження періоду подачі документів або внесення змін в умови тендеру; встановлення мінімальних строків поставки товарів або максимальних строків оплати поставок товарів. Усунення таких зловживань можна досягти завдяки розширенню переліку автоматичних індикаторів ризиків моніторингу публічних закупівель, які використовує Державна аудиторська служба.

9. В роботі доведено, що удосконалення роботи Державної аудиторської служби України є не можливим без створення оптимального законодавчого підґрунтя для розвитку державного фінансового контролю в Україні. З цією метою доцільно прийняття Закон про державний фінансовий контроль на основі принципів Лімської та Мексиканської декларацій INTOSAI, який би чітко розмежував системи зовнішнього та внутрішнього аудиту, визначав би статус усіх аудиторських організацій та визначав сфери їх компетенції та відповідальності.

10. В частині організаційного забезпечення діяльності Державної аудиторської служби України необхідно створити місцеві її представництв в усіх регіонах України. Гарантія їхньої самостійності та незалежності. Безпечна стійкість для свого персоналу, інфраструктури та матеріально-технічних ресурсів до показників, визначених кращими світовими практиками. Надати Державній аудиторській службі повноваження щодо аудиту ефективності державної фінансової діяльності. Аудит ефективності має проводитися на регіональному та загальнодержавному рівнях, а також на рівні окремих юридичних осіб. Особливої уваги в умовах децентралізації заслуговує механізм аудиту виконання бюджетів та використання бюджетних коштів об'єднаних територіальних громад, менеджмент яких не має досвіду формування місцевих бюджетів та ведення бюджетної політики, що підвищує ризики зловживань в сфері місцевих фінансів.

11. Зважаючи на нестачу кваліфікованих кадрів в системі державного аудиту в цілому та в Державній аудиторській службі України зокрема доцільним є збільшення кількості сертифікованих спеціалістів з державного фінансового контролю, шляхом впровадження спеціальних державних програм підготовки кадрів у вищих навчальних закладах.

12. Окреме місце в системі заходів щодо удосконалення ефективності роботи Державної аудиторської служби України мають зайняти заходи із оптимізації контролю за проведенням публічних закупівель в системі ProZorro. Як установа, яка формує державну політику у сфері державного фінансового

контролю Державна аудиторська служба України має бути ініціатором введення заборони на внесення змін в тендерну документацію після оголошення про проведення відкритих торгів; заборони під час формування тендерної документації на встановлювати вимоги щодо місця розташування постачальника; об'єднувати товари в один лот; встановлювати менші строки поставки товарів, ніж середні строки виробництва і поставки такого товару в межах України; встановити максимальні строки оплати поставлених товарів, послуг та виконаних робіт не пізніше, ніж 30 календарних днів від дня фактичної поставки, виконання робіт і надання послуг тощо. Такі заборони доцільно трансформувати в систему автоматизованих індикаторів ризиків, які використовує Державна аудиторська служба України під час моніторингу публічних закупівель.

13. Зважаючи на фактичну відсутність затвердженої державної політики у сфері державного фінансового контролю Державній аудиторській службі України доцільно сформулювати таку політику в окремому стратегічному документі, де під державною політикою у сфері державного фінансового контролю потрібно розуміти логічно побудовану, цілеспрямовану, оптимально поєднану, засновану на принципах адаптивності, системності та варіативності сукупності дій органів державного фінансового контролю і аудиту щодо забезпечення законного використання коштів державного бюджету України в рамках бюджетних програм та державних цільових програм економічного розвитку, мінімізації зловживань та порушень у системі публічних закупівель, а також створення умов для ефективного використання бюджетних коштів з метою стимулювання економічного розвитку. Реалізація цієї політики повинна бути спрямована на досягнення таких стратегічних цілей як: забезпечення дотримання законодавства у сфері виконання державного і місцевих бюджетів; Мінімізація порушень та зловживань під час проведення державних закупівель; забезпечення ефективного виконання державних цільових програм економічного розвитку. Наявність стратегічного документу державної політики у сфері державного фінансового контролю дасть змогу створити механізм щодо оцінки

ефективності діяльності Державної аудиторської служби України з точки зору досягнення нею поставлених цілей.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Analysis of Current Legal Framework on Public Finance Control in Ukraine. CENTREUA. Kyiv, 2018. 44 p.
2. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
3. Багнюк І. Чи все прозоро у ProZorro? *Юридична газета*. 2019. № 2–3 (656–657). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/chi-vse-prozoro-u-prozorro.html>.
4. Балан А. А., Витчак І. В. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 5. С. 108-114.
5. Баранюк Ю.Р. Економічна природа державного фінансового контролю. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 6(2). С. 127-137.
6. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. К. : Вища шк. Знання, 1998. 574 с.
8. Бліхар М.М. Правові засади фінансового контролю при здійсненні інвестиційної діяльності. «Visegrad Journal on Human Rights». 2017. № 1/2. URL: [http://vjhr.sk/archive/2017\\_1/part\\_2/3.pdf](http://vjhr.sk/archive/2017_1/part_2/3.pdf).
9. Богданюк І. В. Державна фінансова інспекція України як елемент системи контролю. *Митна справа*. 2014. № 3(2). С. 130-134.
10. Вареник В.М., Євчин Л.О. Особливості застосування системи державних закупівель ProZorro (Прозоро). *Європейський вектор економічного розвитку*. 2016. № 2 (21). URL: <http://eurodev.duan.edu.ua/images/PDF/2016/2/2.pdf>.
11. Васильєва В. Г., Книшек О. О., Карпенко В. В. Державний аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку. *Економічний простір*. 2017. № 126. С. 91-106.

12. Гальчинський Л. Ю. Оцінка функціонування електронної системи «Prozorro» як інструмента державних закупівель. Актуальні проблеми економіки та управління: збірник наукових праць молодих вчених. – 2017. – № 11
13. Гетманець О.П. Правові принципи бюджетного контролю. Форум права. 2017. № 5. С. 84-90.
14. Голованенко М. В. Корупційні ризики та надійність системи державної закупівельної логістики в Україні. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2016. Вип. 1. С. 77-84.
15. Головач В. В. Постулати аудиту. Економіка. Фінанси. Право. 2012. № 7. С. 35-38.
16. Господарський кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
17. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. К.: Знання, 2010. 395 с.
18. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с.
19. Дрозд І. К. Класифікація економічного контролю та шляхи її вдосконалення. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2005. Вип. 75-76. С. 103-108.
20. Енциклопедія інновацій : [наук. вид.] / Київ. нац. торг.-екон. ун-т ; [підгот.: Бохан А. В., Голуб В. П., Дяків Р. С. та ін.] ; за ред. Романа Дяківа. К. : Міжнар. екон. фундація, 2012. 599 с.
21. Ерофеева В. А. Аудит : учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт ; Высшее образование, 2010. 638 с.
22. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 16. С. 161-168.



23. Жураковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю. Стратегічні пріоритети. 2009. № 2 (11). С. 200-204.
24. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. 3-тє вид., доп. та перероб. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
25. Звіти Рахункової палати за 2020 рік. URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/?id=851>
26. Здирко Н. Г., Мулик Я. І. Державний фінансовий контроль в системі забезпечення економічної безпеки держави. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 7. С. 112-122.
27. Ігонін Р. В. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. 2017. Т. 28(67), № 1. С. 35-39.
28. Індекс сприйняття корупції (CPI): динаміка останніх 5 років. URL: <https://nabu.gov.ua/open-office/biblio/sociologiya/indeks-spriynyattya-korupciyi-sri-dinamika-ostannih-5-rokiv>.
29. Как обмануть ProZorro. Популярные схемы обхода системы государственных закупок. URL: <https://www.capital.ua/ru/publication/118721-kak-obmanut-prozorro-populyarnye-skhemy-obkhoda-sistemy-gosudarstvennykh-zakupok#ixzz6xxXdyoYL>
30. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монографія. Дікань Л.В. та ін.; за заг. ред. Л.В. Дікань. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2016. 332 с.
31. Кравченко В. М. Сивицька І. Г., Теленкова Д. Г. Формалізація процедур в системі публічних закупівель PROZORRO. Економіка і організація управління. 2018. № 1. С. 24-33.
32. Ломейко Ю. А. Державний фінансовий контроль в Україні: напрями вдосконалення його організації та оцінювання. Проблеми економіки. 2016. № 2. С. 148-160.

33. Маренков Н. Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях. Издание 2-е. Серия «Высшее образование». Москва : Финансово-экономический институт. Ростов-на-Дону : Изд-во «Феникс», 2004. 416 с.
34. Мельников О. С. Особливості публічних закупівель як об'єкта державного регулювання економіки. Теорія та практика державного управління. 2016. Вип. 1. С. 129-135.
35. Міняйло О.І., Костенко А.М. *Сучасний стан та перспективи розвитку електронних державних закупівель в Україні. Економічний вісник університету.* 2016. Вип. 29/1. С. 135–144.
36. Моніторинговий портал публічних закупівель DoZorro.URL: <https://dozorro.org>.
37. Настенко М. О. Державний фінансовий контроль як засіб правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2016. Вип. 6(2). С. 91-94.
38. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію. Фінанси України. 2014. № 2. С.30–43.
39. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2012. 664 с.
40. Офіційний веб-портал системи електронних публічних закупівель ProZorro. URL: <https://prozorro.gov.ua/majdanchiki-prozorro>.
41. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/>
42. Піхоцький В. Ф., Куцик М. Р. Державний фінансовий контроль в умовах політики бюджетної децентралізації. Бізнес Інформ. 2018. № 11. С. 375-379.
43. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... док. економіч. наук : 08.00.08 / Львів, 2015. 530 с.

44. Прасюк В.М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. Вип. 3(28). Т. 2. С. 97-102.
45. Прасюк В.М. Предмет та об'єкти державного фінансового контролю. Науковий вісник публічного та приватного права. 2019. Вип. 4. Т. 2. С. 158- 163.
46. Про затвердження Методики визначення автоматичних індикаторів ризиків, їх переліку та порядку застосування: наказ Міністерства фінансів України №647 від 28.10.2020 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1284-20#Text>.
47. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 03.02.2016 № 43
48. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 26 січня 1993 року, № 2939-ХІІ (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110.
49. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.
50. Про Рахункову палату : закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1998. № 24. ст. 137.
51. Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» щодо створення передумов для сталого розвитку та модернізації вітчизняної промисловості. № 3739 від 24.06.2020. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=69275](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69275).
52. Репетько О. Сутність поняття "державний фінансовий контроль": теоретичні та прикладні проблеми аналізу. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2011. Вип. 1. С. 138-146.
53. Симоненко В. К. Державний фінансовий контроль в Україні: нова концепція розвитку. Регіональна економіка. 2015. - № 1. - С. 195-197.

54. Сюркало Б. І. Державний фінансовий контроль в контексті сталого економічного розвитку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2012. № 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur\\_2012\\_2\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2012_2_11).
55. Табенська Ю. В. Державна аудиторська служба України як центральний орган державного фінансового контролю. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 22. С. 187-190.
56. Труш І. Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 14. С. 141-144.
57. Федоров С.Є. Фінансовий контроль як абстрактна категорія фінансового права: проблеми сприйняття. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 4. С. 207-211.
58. Фінанси : підручник. / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. 2-ге вид. переробл. і доповн. К. : Знання, 2012. 687 с.
59. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Бізнес Інформ. 2015. № 10. С. 388-395.
60. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : [монографія]. К. : Київ. держ. торг.-ек. ун-т, 1998. 371 с.
61. Шешукова Т. Г., Городилов М. А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : учеб. пособие / Т. Г. Шешукова, 2-е изд., доп. М. : Финансы и статистика, 2005. 184 с.