

УДК 336.148

DOI:10.32680/2409-9260-2022-1-2-290-291-70-78

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Мельник К. П., доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування, Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк, Україна
e-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-9167-5801

Плоскіна А. А., студентка 4-го курсу, факультету економіки та управління, спеціальності 071 «Облік і оподаткування», Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк, Україна
e-mail: andrianaploskina147@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-8544-852X

***Анотація.** Метою даного дослідження є аналіз сучасного стану державного аудиту в Україні, висвітлення основних проблем даної галузі та розробка основних шляхів їх вирішення. Методикою дослідження є аналіз наукових робіт вітчизняних та зарубіжних вчених, а також використання показників з офіційного сайту Державної аудиторської служби України та основних Кодексів України. Використано загально-наукові методи дослідження, а саме: порівняльний аналіз, індукція та дедукція, а також системний підхід. Результати. У статті актуалізовано теоретичні аспекти державного аудиту. Виокремлено питання, які досі залишаються невирішеними. Виділено фактори, які зумовили появу державного аудиту, основні органи, які впроваджують державний аудит в практику. Визначено головні причини відсутності цілісної системи функціонування державного аудиту. Практична значимість. Систематизовано підходи щодо тлумачення сутності державного аудиту. Проведено порівняння державного, незалежного та внутрішнього аудиту за певними критеріями. Визначено основні тенденції щодо проведення державних фінансових аудитів за 2020 рік, запропоновано основні шляхи удосконалення системи державного аудиту.*

***Ключові слова:** державний аудит, державний фінансовий контроль, незалежний аудит, внутрішній аудит, Державна аудиторська служба України.*

CURRENT SITUATION AND TRENDS OF STATE AUDIT DEVELOPMENT IN UKRAINE

Melnyk K. P., Doctor of Economics, Professor of of Accounting and Auditing Department Lesya Ukrainka Volyn National University, Lutsk, Ukraine
e-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-9167-5801

Ploskina A. A., 4 year student, Faculty of Economics and Management, speciality 071 "Accounting and Taxation", Lesia Ukrainka Volyn National University, Lutsk, Ukraine
e-mail: andrianaploskina147@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-8544-852X

***Abstract. Purpose.** The aim of the work is to study the theoretical aspects of state financial control, practical experience of state financial control in Ukraine, evaluate its effectiveness and efficiency as well as identify the key directions for improvements in this area and its future development. The research methodology is the analysis of scientific works of domestic and foreign researches as well as the use of indicators from the official site of the State Audit Office of Ukraine and the main Law books of Ukraine.*

***Results.** The article actualizes the theoretical aspects of state audit. The general issues studied by scientists have been outlined and issues that are unresolved have been found out. The factors that led to the existance of public audit have been identified. They are as follows: the necessity to increase the effectiveness of state financial control and improve the functioning of organizations which use budget resources; the complexity of the formation system of accounting information as well as the lack of knowledge for self-verification of the proper conduct of financial accounting; the necessity to introduce a less fiscal but more operational form of control that could check the functioning and use of budget funds and properties.*

The main government agencies which implement state audit in practice in Ukraine are the State Audit Office and the Accounting Chamber. The main approaches of interpreting the sence of public audit, based on the analysis of the provisions of regulatory documents on state financial audit in Ukraine are systematized. The main reasons for the lack of an integral system of state audit are found out. The list of the main types of state financial audit is formed. The comparison of state, independent and internal audit according to separate criteria is carried out. The subjects of internal audit of state service at different stages of its implementation have been identified. The most common financial violations which led to the loss of resources were formed, based on the study of the main trends in the development of state audit.

The practical significance of the results of the study is to identify the main trends in state audits in 2020 and analyze these audits by types, number and shares.

Keywords: state audit, state financial control, independent audit, internal audit, State Audit Office of Ukraine.

JEL Classification: H830, M420.

Постановка проблеми. В сучасних умовах державний фінансовий контроль є однією з обов'язкових умов успішного функціонування фінансово-кредитної системи будь-якої держави для відстеження основних шляхів надходження та використання державних ресурсів, своєчасного виявлення порушень в даній сфері та застосування необхідних виправних заходів.

Сучасний необхідний інструмент, що використовує держава при боротьбі з державними правопорушеннями має назву державний фінансовий аудит. Низький рівень регулювання методики здійснення державного фінансового аудиту, як найбільш дієвої форми державного фінансового контролю, значно сповільнює його розвиток в Україні та має негативні наслідки при реалізації контрольної функції держави. Зважаючи на це, актуальними є питання теорії державного аудиту, аналіз основних проблем його здійснення та розробка шляхів удосконалення практики його проведення в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення місця аудиту в системі державного фінансового контролю досліджували такі вчені, як М. Білуха, А. Арсенс, Дж. Лоббек; класифікацію державного аудиту провели Л. Будник та І. Голяш; дослідженням розвитку аудиту в Україні та адаптації його до міжнародних стандартів займаються такі вітчизняні спеціалісти та науковці: С. Столярова, В. Галкін, В. Жук, С. Голов; вагомий внесок у розв'язання питання реформування системи державного фінансового контролю в Україні зробили такі провідні вчені як: Л. Дікань, Ю. Слободяник, К. Мельник, Н. Здирко та інші.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. На основі аналізу сучасного стану організації державного аудиту, можна стверджувати, що досі існує низка невирішених проблем. Наприклад, вітчизняне нормативно-правове регулювання не повністю сформоване та не охоплює всі аспекти функціонування державного аудиту; з економічним розвитком держави виникла необхідність реформувати організаційні структури контролюючих органів та чітко сформувані їхні обов'язки та напрями діяльності; низький рівень фінансового забезпечення органів контролю. Всі вищеперераховані елементи перешкоджають розвитку ефективної системи державного контролю.

Мета дослідження. Головна мета даної роботи полягає у тому, щоб дослідити теоретичні аспекти державного фінансового контролю, практичний досвід функціонування державного фінансового контролю в Україні, оцінити його ефективність та результативність, а також визначити основні напрями удосконалення цієї сфери та її можливий подальший розвиток.

Основний матеріал. Один з видів державного фінансового контролю є аудит, який в Україні почав розвиватися порівняно недавно. Виникнення та розвиток державного аудиту у вітчизняній практиці зумовлено певними факторами, а саме: 1) необхідність збільшення ефективності державного фінансового контролю та покращення діяльності організацій, які використовують бюджетні ресурси; 2) складність системи формування бухгалтерської інформації та недостатність знань для самостійної перевірки щодо правильного ведення фінансового обліку; 3) необхідність впровадження менш фіскальної, але більше оперативної форми контролю, яка зможе контролювати рух та використання бюджетних коштів та майна.

В Україні основними органами, які впроваджують державний аудит в практику є Державна аудиторська служба України (ДАСУ) та Рахункова палата. В загальному, аудит здійснюють для того, щоб вжити коригуючі заходи в окремих випадках виявлених порушень законності, правильності, безрезультативності, а також щоб притягнути до відповідальності осіб, які є прямо чи опосередковано винними в скоєних правопорушеннях.

У вітчизняному законодавстві не існує єдиного загально-прийнятого визначення державного фінансового аудиту. На основі аналізу положень нормативно-правових документів щодо регулювання державного фінансового аудиту в Україні, систематизовано основні підходи до тлумачення сутності державного аудиту. Результати дослідження подані у вигляді таблиці 1.

Як видно з таблиці, у кожному нормативно-правовому документі, який приймався наступним у хронологічному порядку, тлумачення поняття державного фінансового аудиту удосконалювалося. Відповідно, на нашу думку, воно найбільш повно, точно та деталізовано описано в проекті Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [5].

Таблиця 1

Основні підходи до тлумачення сутності державного фінансового аудиту

Джерело	Вимоги щодо			Критична оцінка
	Об'єкту	Сфери	Мети	
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Господарський Кодекс України [1,2]	Використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Щодо законного та ефективного використання державних коштів	Полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ	Визначення спрямоване безпосередньо на діяльність ДАСУ, однак не вказує на мету проведення державного фінансового аудиту, яка є визначальним критерієм, що вирізняє державний фінансовий аудит серед інших форм державного контролю
Положення «Про Державну аудиторську службу України» [3]	Державні фінансові ресурси, необоротні та інші активів	Спрямовано на оцінку ефективного законного, цільового, результативного використання та збереження державних ресурсів	Здійснення державного фінансового контролю, досягнення економії бюджетних коштів	Розкрито основне завдання державного фінансового аудиту, яке проводить Державна аудиторська служба України
Порядок «Проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [4]	Використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують	Щодо законного та ефективного використання державних коштів	Полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ	Досить детальне визначення сутності державного фінансового аудиту, вказано основні критерії обов'язкової оцінки фактичного стану справ під час аудиту: забезпечення; дотримання вимог чинного законодавства; збереження активів; достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; досягнення

	державне чи комунальне майно			визначених цілей та завдань з виконання показників економічності та ефективності.
Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [5]	Управління державними (місцевими) фінансами, використання державних та комунальних необоротних та інших активів, правильність ведення бухгалтерського обліку, достовірність фінансової та бюджетної звітності, функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оцінка надійності, безпеки, результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, обробки інформації	Спрямування на оцінку законності, ефективності, економності та результативності	Державний фінансовий аудит є заходом державного фінансового контролю, що спрямований на перевірку законності використання державних фінансів	Ще більш детальне тлумачення сутності державного аудиту; розмежування таких понять, як аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит, комбінований аудит; перелік основних видів державного фінансового аудиту

Джерело: систематизовано і узагальнено на основі аналізу джерел [1-5]

Зокрема, у вищезгаданому проекті, вперше, наведений перелік основних видів державного фінансового аудиту, а саме: адміністративний аудит; аудит бюджетних установ; аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит державних фондів та фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування; аудит діяльності суб’єктів господарювання; аудит інвестиційних проектів; аудит коштів і грантів міжнародних фінансових організацій, країн та їх об’єднань; аудит місцевих бюджетів; аудит окремих господарських операцій; аудит планування та виконання бюджетних програм; аудит стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; ІТ-аудит.

Доцільно зауважити, що одна з головних причин відсутності цілісної системи функціонування державного аудиту можна визнати недосконале законодавство. Адже в загальному система державного фінансового контролю, зокрема, державного аудиту існує без опорного закону, який мав би сформулювати основні поняття цієї сфери, розподілити завдання, функції та повноваження між контролюючими органами та органами державної влади, систематизувати відносини між суб’єктами та об’єктами контролю, визначити відповідальність уповноважених посадових осіб.

Якщо порівняти державний аудит з незалежним, то останній функціонує на базі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [6] та Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Незалежний аудит має на меті оцінити законність та достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а державний – оцінити рівень ефективності та економічності державних заходів, використання державних ресурсів. Тобто, державні аудитори перевіряють лише бюджетні кошти та майно. Зокрема, існує такий вид аудиту як внутрішній – це організована система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит проводиться працівниками підприємства, і не обов’язково, щоб це виконував сертифікований аудитор. Відповідно, державний аудит для нашої країни буде внутрішнім. Окремі критерії порівняння державного, незалежного та внутрішнього аудиту відображено у таблиці 2. На основі аналізу даних таблиці, можна стверджувати, що порівнювані види аудиту є схожими та відмінними водночас, і жодна з них не може замінити чи виключити іншу.

Державний аудит в сучасних умовах відіграє важливу роль. Завдяки його проведенню забезпечується своєчасне наповнення бюджету та знижуються показники економічних злочинів та правопорушень, також він сприяє зростанню ефективності діяльності певних суб’єктів господарювання через проведення профілактики та попередження правопорушення.

Щодо цього К. П. Мельник зазначила, що суспільні інтереси реалізуються на основі виконання суб'єктами державного аудиту низки делегованих на них функцій [7, с. 129].

Таблиця 2

Порівняльна характеристика різних видів аудиту

Критерій порівняння	Зовнішній аудит		Внутрішній аудит
	Державний аудит	Незалежний аудит	
Суб'єкти	Державна аудиторська служба України, Рахункова Палата	Незалежні аудитори, аудиторські фірми	Внутрішні ревізійні органи, аудиторські підрозділи, фінансові відділи, економісти
Об'єкти	Операції щодо законного та ефективного використання державних коштів, майна тощо, стан обліку та звітності	Стан обліку та звітності, ефективність використання внутрішнього контролю	Господарські операції, використання ресурсів підприємства, стан обліку
Обов'язковість	Обов'язковий згідно з законодавством	Необов'язковий, окрім певних категорій, визначених у ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», регулярний	Безперервний процес підприємства
Платність	Безкоштовний	Платний	Заробітна плата відповідно до трудового договору
Висновки	Аудиторський звіт	Аудиторський звіт замовнику	Звіти, акти перевірки, рекомендації, встановлені внутрішніми нормами
Підстави для проведення	План діяльності органів Держаудитслужби	Договір	Наказ керівника суб'єкта господарювання
Відповідальність	Притягнення до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства	Згідно з умовами договору	Відповідальність перед власником, менеджерами
Рівень управлінських зв'язків	Горизонтальні зв'язки	Горизонтальні зв'язки, добровільність, рівноправність	Ієрархічні зв'язки, підпорядкованість керівництву
Тип діяльності	Державна служба	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність

Регулювання	Бюджетний Кодекс України, Господарський Кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату», Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» тощо	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту	Регламентує керівництво підприємства, розробляє на рівні окремого суб'єкта господарювання
-------------	--	---	---

Джерело: розроблено авторами

Контролюючі органи виокремлюють такі напрямки державного аудиту: щодо внутрішніх аудитів (фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності) та щодо державних фінансових аудитів (аудит виконання місцевих бюджетів, аудит виконання бюджетних програм та аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки). Однак, вони є загальними і не беруть до уваги всі ознаки, зокрема період, предмет перевірки, об'єкт тощо. У Бюджетному Кодексі України зазначено, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата України, тобто це зовнішній аудит держслужби [8]. У Законі України «Про Рахункову палату» сказано, що державний зовнішній фінансовий аудит Рахункова палата проводить через фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизи, аналіз та інші контрольні заходи [9]. Об'єктами зовнішнього фінансового аудиту Рахункової палати виступають державні органи, органи місцевого самоврядування та інші бюджетні установи.

На основі аналізу Публічного звіту ДАСУ за 2020 рік, зазначено основні тенденції щодо проведення державних фінансових аудитів (рис. 1).

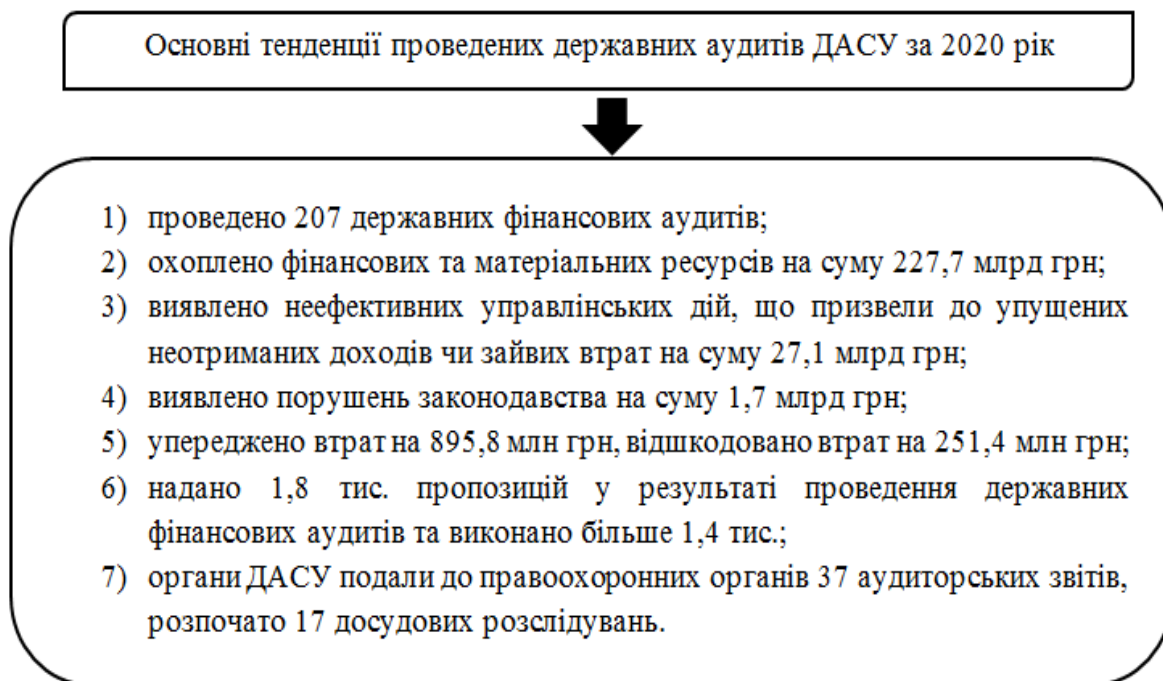


Рис. 1. Основні тенденції проведених державних аудитів ДАСУ за 2020 рік

Джерело: розроблено авторами за даними [10]

На рисунку 2 систематизовано кількість проведених державних фінансових аудитів у розрізі його сучасних видів.



Рис. 2. Кількість проведених аудитів за видами протягом 2020 року

Джерело: розроблено авторами за даними [10]

Найбільш поширеними фінансовими порушеннями щодо втрат ресурсів є:

- ненараховано і неперераховано дивіденди на акції суб'єктів господарювання (більше 75,7 млрд грн);
- ненараховано і неперераховано належних надходжень до загального та спеціального фондів бюджету (43,2 млрд грн);
- недоотримання доходів реалізації товарів, робіт, послуг (32,4 млрд грн);
- незаконні витрати через оплату завищеної вартості виконаних робіт (послуг), а також завищення кількості чи вартості товарів (673,3 млн грн);
- списано кошти на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості (646,8 млн грн);
- порушення щодо оплати праці (274,9 млн грн);
- нецільові витрати (більше 167,7 млн грн) [10].



Рис. 3. Частка аудитів у загальній кількості проведених державних заходів контролю протягом 2016-2020 рр.

Джерело: розроблено авторами за даними [10]



Рис. 4. Кількість проведених усіх державних заходів контролю та аудитів за 2016-2020 рр.

Джерело: розроблено авторами за даними [10]

В умовах постійних змін системи державного фінансового контролю контролюючі органи все більше акцентують свою увагу на тому, щоб попередити та недопустити порушення у фінансовій сфері. Саме тому продовжується тенденція до збільшення частки аудитів у загальній кількості державних заходів контролю (рис. 3). Водночас зростає і кількісне таке значення (рис. 4).

Дане дослідження дає підстави визначити основні напрямки вдосконалення системи державного аудиту в Україні: модернізація діючої системи стратегічного планування та програмування державної політики; удосконалення нормативно-правового забезпечення державного аудиту; удосконалення механізму підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Висновки. На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що побудова ефективної системи державного аудиту в Україні забезпечить дієвий спосіб визначення результативності та економічності виконання державних програм, контролю за розподілом бюджетних ресурсів, що в результаті забезпечить можливість визначити ефективність функціонування фінансово-бюджетного механізму та механізму державного фінансового контролю країни, а також мінімізувати виникнення непередбачуваних негативних тенденцій.

Список літератури

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення 06.10.2021).
2. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 06.10.2021).
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення 06.10.2021).
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 27 березня 2019 року № 552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 06.10.2021).
5. Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», зареєстрований у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. за № 9086. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html (дата звернення 06.10.2021).
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 06.10.2021).

7. Мельник К. П. Функціональний розподіл повноважень суб'єктів аудиту в Україні. *Науковий Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2020. Т.25. Вип. 5 (84). С. 128-134.
8. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення 06.10.2021).
9. Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення 06.10.2021).
10. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua> (дата звернення 06.10.2021).

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1993). The Law of Ukraine "On the basic principles of public financial control in Ukraine" № 2939-XII, January 26, 1993. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/2939-12#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
2. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine]: dated 16.01.2003 № 436-IV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/436-15#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
3. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine (2016). On Approval of the Regulation on the State Audit Office of Ukraine. № 43, February 3, 2016. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/43-2016-%D0%BF#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
4. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine (2019). On approval of the Procedure for conducting the activities of economic entities by the State Audit Office, its interregional territorial bodies of state financial audit. № 552, March 27, 2019. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/252-2019-%D0%BF#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
5. State Audit Service of Ukraine (2018). On Basic Principles of Public Financial Control Bodies. № 9086, September 17, 2018. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_dots2.nsf/link1/JH70E00A.html (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
6. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and auditing activities". № 2258-VIII, December 21, 2017. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/2258-19#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
7. Mel'nyk K. P. (2020). Funktsional'nyj rozpodil povnovazhen' sub'iektiv audytu v Ukraini. *Naukovyj Visnyk Odes'koho natsional'noho universytetu. Ekonomika*, 5 (84), Tom 25, (2020), 128-134 [in Ukrainian].
8. Biudzhethnyj Kodeks Ukrainy [The Budget Code of Ukraine]: dated 8.07.2010 № 2456-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/2456-17#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "Pro Rakhunkovu palatu". № 576-VIII, July 2, 2015. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/shov/576-19#Tekht> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].
10. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi audytorskoï sluzhby Ukrainy [Official site of the State Audit Office of Ukraine]. Retrieved from <https://dasu.gov.ua/ua> (accessed October 10, 2021). [In Ukrainian].