

**Соколенко Л.Ф.**

доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування  
*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

**Sokolenko Liudmyla**

Doctor of Science in Economics, associate professor,  
Professor Department of Accounting, Audit, and Taxation  
*National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

## МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

**Соколенко Л.Ф. Методика аудиту операцій публічних закупівель.** Публічні закупівлі здійснюються для задоволення потреб місцевих громад та окремих громадян у благах та послугах та фінансуються за рахунок бюджетних коштів, що надходять від платників податків. Тому серед запитів громадськості є забезпечення підзвітності та прозорості використання бюджетних коштів у процедурах публічних закупівель. Метою дослідження стало обґрунтуванні теоретико-методичних положень та рекомендацій щодо здійснення аудиту операцій публічних закупівель. Визначено, що виходячи з особливостей досліджуваних операцій, аудиторської уваги вимагають законність та адекватність формування пропозиції щодо здійснення публічних закупівель (з точки зору відповідності чинному законодавству, економічної ефективності та обґрунтованості). Автоматизація процесів публічних закупівель дає змогу отримати аудитору надійні аудиторські докази щодо існування фактів операцій, які не відповідають вимогам чинного законодавства. Аудитору доцільно використовувати методичні прийоми повторного виконання, а також здійснити інспектування первинних документів, що оформлені за операцією виконання договорів у сфері публічних закупівель. У результаті аудитор повинен сформулювати думку або висновок про те, наскільки операція у сфері публічної закупівлі відповідає вимогам чинного законодавства, зокрема вимогам економічності та ефективності.

**Ключові слова:** публічні закупівлі, аудит публічного сектору, вищі органи аудиту, публічні фінанси, корупція, неправомірна вигода, методика аудиту

**Sokolenko Liudmyla. Audit procedure of public procurement operations audit.** Public procurement is made to meet the needs of local communities and individuals in goods and services and it is financed from budget funds received from taxpayers. Therefore, among the public's requests is to ensure accountability and transparency in the use of budget funds in public procurement procedures. The purpose of the article is to substantiate the theoretical and methodological provisions and recommendations for the audit of public procurement operations. It is determined that the audit attention should be focused on the legality and adequacy of the proposal for public procurement (in terms of compliance with applicable law, economic efficiency and soundness). Automation of public procurement processes allows the auditor to obtain reliable audit evidence of the existence of transactions that do not meet the requirements of applicable law. During the audit, the auditor must assess the internal control system of the entity in order to form the auditor's opinion on its reliability and ability to prevent violations in the field of public procurement. But additional he/she must obtain sufficient and acceptable audit evidence for each fact and operation in the field of public procurement. At the planning stage an auditor must assess the risks of fraud in this area at the level of the entity, as well as determine whether the procedures for forming, placing and evaluating tenders meet the requirements of applicable law. In this case, the auditor should actively use the findings of previous audits on the entity and similar entities. Then an auditor may assess the risks of fraud or other violations as high and plan more in-depth audit procedures to test the internal control system and perform substantive procedures. It is expedient for the auditor to use methodical methods of re-execution (for example, in relation to the evaluation of received tender proposals), as well as to inspect primary documents issued for the performance of contracts in the field of public procurement (for example, accounting for inventory, non-current assets of public procurement). As a result, the auditor should form an opinion on the extent to which the public procurement operation meets the requirements of applicable law, including cost-effectiveness and efficiency.

**Key words:** public procurement, public sector audit, supreme audit bodies, public finance, corruption, illicit gain, audit methodology

**Постановка проблеми.** Значення публічних закупівель лежить у площині змісту їх мети, адже публічні закупівлі здійснюються, в першу чергу, для задоволення потреб місцевих громад та окремих громадян у

благах та послугах, які є необхідними для функціонування інститутів громадянського суспільства. Такими благами можуть бути, наприклад, інфраструктурні об'єкти, функціонування яких потребує постійної

матеріально-технічної підтримки (дорожня інфраструктура, газо-, водо- та енергопостачання, інша інфраструктура місцевих громад), соціальних об'єктів (закладів освіти та охорони здоров'я, центрів надання адміністративних послуг) тощо. І фінансується їх функціонування за рахунок бюджетних коштів бюджетів різних рівнів, доходна частина яких, серед іншого, формується за рахунок платників податків. Саме тому, серед запитів громадськості на перших місцях стоять запити щодо підзвітності та прозорості використання бюджетних коштів, зокрема, у процедурах публічних закупівель.

В Україні щороку обсяг публічних закупівель складає близько 13% ВВП [8]. За оцінками, що наводить О. С. Мельников, «річні втрати від корупційних зловживань в сфері державних закупівель складають 10–15% видаткової частини державного бюджету, або 35–50 млрд грн» [10, с. 45]. Така суттєва частка вимагає функціонування системи дієвого контролю, адже нецільове використання коштів та шахрайські угоди публічних закупівель знищують не тільки довіру суспільства, але й економічний потенціал нашої держави, ставлячи під сумнів її спроможність стати членом Європейського Союзу та функціонувати на засадах верховенства права. Це зумовлює актуальність даного дослідження, зокрема, потреби вивчення та розвитку методичних засад аудиту операцій у сфері публічних закупівель.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед дослідників проблем аудиту операцій публічних закупівель слід виділити таких вчених і дослідників як Ю. П. Бодак, Н. Г. Зdirко [4; 5; 6; 7], Г. М. Калетник [7], К. П. Мельник [9; 11], В. Окуліч-Казарін [11], С. М. Остапчук [6], І. С. Отич, М. С. Письменна та інші. Проте більш глибокого дослідження потребують саме методичні положення аудиту операцій публічних закупівель, що і стало тематичним вектором даного дослідження.

**Формулювання завдання дослідження.** Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень та рекомендацій щодо здійснення аудиту операцій публічних закупівель.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Будучи надчутливою до корупційних порушень сферою, публічні закупівлі нині досить добре інституційно та організаційно забезпечені на рівні чинного законодавства України. Вони також становлять сферу значного публічного інтересу, адже йдеться про використання бюджетних коштів. Як відзначає К. П. Мельник, «об'єднані територіальні громади в умовах децентралізації уповноважені здійснювати публічні закупівлі на власний розсуд, однак додаткова відповідальність посилює необхідність залучення інституту аудиту як гаранта економічної і соціальної доцільності процесу» [9, с. 35]. Зокрема, Закон України «Про публічні закупівлі» визначає їх як «придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, установленому цим Законом» [3].

Нині Міністерство економіки України є уповноваженим органом у сфері публічних закупівель. Функції міністерства в цьому аспекті сформульовані наступним чином (табл. 1).

У дослідженні ролі та значення державного аудиту публічних закупівель Н. Г. Зdirко [4] відзначає, що

«державний аудит публічних закупівель призначений для інформування зацікавлених користувачів (громадськості та держави в особі державних органів) щодо законного, правильного та ефективного використання публічних ресурсів шляхом перевірки відповідності законодавчим вимогам аудит відповідності), правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності (фінансовий аудит), а також оцінки відповідності досягнутих показників визначеним критеріям ефективності закупівельного процесу (аудит ефективності) на мікро- та макрорівнях з дотриманням принципів незалежності, прозорості та зрозумілості» [4, с. 99].

У своєму іншому дослідженні Н. Г. Зdirко запропонувала напрями роботи аудитора при перевірці діяльності об'єкта контролю, який є замовником у процедурі публічних закупівель. Зокрема, вона запропонувала наступні напрями: «1. Аудит відповідності в процесі планування публічних закупівель проводиться за основними напрямками: перевірка законодавчих вимог щодо визначення потреби замовника, параметрів закупівлі, затвердження та публікації Річного плану. 2. Аудит відповідності публічних закупівель на стадії переддоговірних та договірних процедур в електронній системі закупівель. 3. На етапі використання предметів закупівель аудитор повинен звернути увагу, насамперед, на правильність нарахування зносу та відповідність їх використання заявленим термінам, а також на законність їх списання» [5]. Дослідження практики здійснення державного фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою у 2018–2021 рр. нами визначено основні вектори порушень, що можуть виникати в процесі процедур публічних закупівель.

В першу чергу значна кількість порушень чинного законодавства виникає в момент оцінки доцільності та необхідності здійснення закупівлі товарно-матеріальних цінностей або послуг за бюджетні кошти. Зокрема, часто бюджет закупівель є суттєво завищеним. І причинами є не тільки наявність прямого фінансового інтересу або інтересу третіх осіб, але й відсутність належного внутрішнього контролю в установі чи організації і відсутність відповідальності за економне використання бюджетних коштів чи державного майна.

З іншого боку, ризики операцій з пов'язаними сторонами йдуть далі та вкорінюються в систему набагато глибше, адже на етапі формування тендерної пропозиції вимоги до учасників процедури можуть бути необґрунтовано асиметричними та сприяти вищій оцінці пропозицій конкретних учасників. За словами К. П. Мельник та В. Окуліча-Казаріна, «В умовах унеможливити існування чистої добросовісної конкуренції в організації процесу публічних закупівель аудит сприяє прозорості та законності документального, інформаційного та методичного забезпечення проведення торгів, тендерів, аукціонів в державній сфері» [11, с. 143]. В цих умовах окремим питанням аудиту процедури публічних закупівель повинно стати оцінка «розумності» формування вимог тендерної заявки та можливість в цих умовах дотримання принципів конкуренції серед учасників процедури.

В цілому процес вибору постачальника товарів чи підрядника для виконання робіт/послуг може бути непрозорим, передбачати незаконний обмін інформа-

**Напрями роботи Міністерства економіки України  
щодо реалізації заходів розвитку сфери публічних закупівель**

№ з/п	Напрями роботи міністерства у сфері публічних закупівель*		Коментар щодо аудиту публічних закупівель
	Напрямок	Зміст напрямку	
1	Професіоналізація сфери публічних закупівель	відмова від формату роботи тендерних комітетів та перехід на формат професійних закупівельників, та/або використання послуг централізованих закупівельних організацій	У випадку переходу до використання послуг професійних закупівельників, до питань аудиту слід віднести перевірку: правильності оформлення та законності співпраці з такими суб'єктами; відповідності формування запиту на здійснення закупівлі (її доцільності та відповідності предмету діяльності об'єкту контролю)
2	Автоматизація закупівельних процесів	розробка та реалізація в системі додаткових електронних інструментів та технічних рішень для спрощення закупівель та підвищення їх ефективності	До питань аудиту необхідно включити перевірку коректності формування та використання інформаційних систем на рівні об'єкту контролю, оцінити стан внутрішнього контролю при роботі з такими системами та попередження порушень у процедурах публічних закупівель, а також коректність формування інформації, що вноситься в електронну систему
3	Інтеграція електронної системи закупівель з іншими державними електронними системами та реєстрами	поступовий перехід до електронної тендерної документації у складі електронної системи закупівель, створення механізмів укладення в електронному вигляді договорів про закупівлю	
4	Посилення контролю	Розвиток та удосконалення системи автоматичних ризик-індикаторів для об'єктивного та своєчасного виявлення порушення; посилення відповідальності за вчинені порушення	До процедур аудиту на стадії його планування слід віднести розгляд ризиків шахрайства у процедурах публічних закупівель та оцінити, наскільки система внутрішнього контролю функціонує ефективно для виявлення та попередження шахрайських дій
5	Гармонізація законодавства України	Гармонізація законодавства України у сфері закупівель до стандартів ЄС	Аудитор повинен з належною ретельністю ставитися до визначення нормативно-правових рамок функціонування окремого об'єкту контролю та механізму публічних закупівель у зв'язку з мінливістю вимог правових документів з цих питань та нерозробленість на разі інституційного забезпечення імплементації провідних європейських практик в Україні

\* Примітка: напрями виділені на основі [12]

цією в процесі виконання процедур вибору тендерної пропозиції, що означатиме отримання незаконних переваг учасниками торгів. Проте, виявити такі порушення в ході аудиту за бухгалтерськими документами практично неможливо. І в даному випадку методика аудиту таких операцій буде включати опитування співробітників об'єкта контролю, проведення інтерв'ю з метою з'ясування існування незадокументованих практик роботи у сфері публічних закупівель.

Проте, уже на етапі виконання контракту аудитор можуть виявити порушення шляхом застосування спектру методичних прийомів та аудиторських процедур.

Наприклад, поширеною проблемою є низька якість придбаних товарно-матеріальних цінностей. Тому в ході аудиту, аудитор може проаналізувати документи, що підтверджують відповідність придбаних цінностей стандартам.

Неналежна робота, виконана у відповідності до специфікації контракту, може бути перевірена шляхом спостереження, яке виконується на об'єкті контролю,

що дозволить аудитору вибірково оцінити повноту та якість надання послуги або роботи, що була об'єктом процедури публічної закупівлі.

За словами Н. Г. Зdirko та С. М. Остапчука [6], «ігнорування критерію якості та його неврахування призводить до понесення замовником додаткових витрат в майбутньому, що ніяким чином не може підтверджувати критерій економності» [6, с. 152]. Вони пропонують для оцінки критерію економності використання публічних коштів та ресурсів оцінювати критерій доцільності, на основі аналізу відповідності заявленої потреби в плані закупівель реальній потребі замовника, виділяючи для проведення аудиту базові (економність, продуктивність та результативність) та додаткові (своєчасність, якість, доцільність) критерії аудиту ефективності публічних закупівель.

В ході здійснення перевірки аудитору слід вивчити ретельно договірну документацію, перевірити її відповідність вимогам чинного законодавства, а також заявленим вимогам документації з публічних закупівель. Мельник К. П. та В. Окуліч-Казарін вказують на

суттєвість проблеми корупції у публічних закупівлях: «Не зважаючи на посилення нормативного регулювання та законодавчого забезпечення сфера публічних закупівель залишається найбільш корумпованою у світі. «Відкати», «улюблені» постачальники та недопуск їхніх конкурентів на торги, прописування умов тендерів винятково під «свою» компанію – це далеко не повний перелік методів, за допомогою яких нечесні гравці можуть привласнити гроші з бюджету» [11, с. 145]. Аудитор повинен звернути значну увагу на існування змін до умов договору, адже такими змінами можуть необґрунтовано змінюватися параметри публічної закупівлі, обсяг зобов'язань постачальниками/підрядника або вартість об'єкту публічної закупівлі. Такі ситуації можуть також свідчити про існування шахрайства.

Але значні корупційні ризики можуть бути пов'язані також з недостовірними даними бухгалтерського обліку, «зادвоєнням» рахунків на оплату товарів/послуг (операції з пов'язаними сторонами), що може бути виявлено шляхом вивчення середовища ведення бухгалтерського обліку та санкціонування господарських операцій у сфері публічних закупівель.

**Висновки.** Дослідження нормативно-правових вимог та методичних положень аудиту операції у сфері публічних закупівель дало змогу дійти наступних висновків.

1. По-перше, сфера публічних закупівель є чутливою сферою для шахрайства та інших видів порушень невідповідності чинному законодавству. По-друге, виходячи з особливостей досліджуваних операцій, передусім, аудиторської уваги вимагають законність та адекватність формування пропозиції щодо здійснення публічних закупівель (з точки зору відповідності чинному законодавству, економічної ефективності та обґрунтованості), а також відсутність будь-яких ознак погіршення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель.

2. На сьогоднішній день автоматизація процесів публічних закупівель дозволяє отримати аудитору надійні джерела аудиторських доказів щодо існування фактів операцій, які не відповідають вимогам чинного законодавства. Це дає змогу одержати достатні та прийнятні аудиторські докази за кожним фактом та операцією у сфері публічних закупівель, а також оцінити систему внутрішнього контролю об'єкта контролю з метою формування думки аудитора про її надійність та здатність недопущення порушень у сфері публічних закупівель.

3. На етапі планування аудиту операцій у сфері публічних закупівель аудитор повинен оцінити ризики шахрайства у даній сфері на рівні об'єкта контролю, а також визначити, наскільки процедури формування, розміщення та оцінки одержаних тендерних пропозицій відповідають вимогам чинного законодавства. В цьому випадку аудитору слід активно користуватися висновками попередніх аудитів на даному об'єкті контролю та аналогічних об'єктів. Адже, враховуючи існуючі типові критичні порушення, які існують у сфері публічних закупівель, аудитор може оцінити ризики шахрайства або інших порушень як високі та запланувати більш поглиблені аудиторські процедури тестування системи внутрішнього контролю та виконання процедур по суті.

4. Аудитору доцільно використовувати методичні прийоми повторного виконання (наприклад, щодо до оцінки одержаних тендерних пропозицій), а також здійснити інспектування первинних документів, що оформлені за операцією виконання договорів у сфері публічних закупівель (наприклад, на оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів, інших об'єктів публічної закупівлі). У результаті аудитор повинен сформулювати думку або висновок про те, наскільки операція у сфері публічної закупівлі відповідає вимогам чинного законодавства, зокрема вимогам економічності та ефективності.

### Список використаних джерел:

1. Financial Audit ISSAI Implementation Handbook. *INTOSAI Development Initiative*. URL: <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>.
2. ISSAI 400 «Compliance Audit Principles». *Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI*. URL: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_400/ISSAI\\_400\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/ISSAI_400_en_2019.pdf).
3. Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. № 922-VIII. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.
4. Зdirko H. G. Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси*. 2021. № 1 (91). С. 90–100.
5. Зdirko H. G. Стандартизація державного аудиту публічних закупівель в Україні через запровадження аудиту відповідності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 156–174.
6. Зdirko H. G., Остапчук С. М. Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель. *Облік і фінанси*. 2020. № 1 (87). С. 146–157.
7. Калетнік, Г.М., Зdirko H. G. Державний аудит та аналіз економічних, енергетичних та екологічних складових публічних закупівель. Київ: «Центр учбової літератури». 2021. 420 с.
8. Кулик Л. Сталі публічні закупівлі. *PROZORRO ІНФОБОКС*. URL: <https://infobox.prozorro.org/articles/stali-publichni-zakupivli>.
9. Мельник К. Розвиток аудиторської практики публічних закупівель в контексті сталого розвитку і децентралізації. *Economic journal of Lesya Ukrainka Volyn National University*. № 1.29 (2022). С. 34–41.
10. Мельников О. С. Шляхи протидії корупції у сфері державних закупівель. *Актуальні проблеми державного управління*. 2016. № 1. С. 44–49. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy\\_2016\\_1\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2016_1_9).
11. Окуліч-Козарін В., Мельник К. Публічні закупівлі як об'єкт аудиту та управління об'єднаними сільськими територіальними громадами в умовах децентралізації. *Облік і фінанси*. 2021. № 93. С. 142–148.
12. Публічні закупівлі. Політика. *Міністерство економіки України*. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=b4e8b008-18b0-486e-b8a4-9c70b60e0648&title=Politika>.



13. Соколенко Л. Ф. Організація аудиту діяльності керуючих компаній у сфері житлово – комунального господарства: орієнтація на стейкхолдерів. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=849>.

### References:

1. INTOSAI Development Initiative. (2020). *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook*. Available at: <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>.
2. INTOSAI Organisation of Supreme Audit Institutions. (2019). *ISSAI 400 «Compliance Audit Principles»*. Available at: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_400/ISSAI\\_400\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/ISSAI_400_en_2019.pdf).
3. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro publichni zakupivli (on 25.12.2015 No 922-VIII) [Zakon Ukrainy «Pro publichni zakupivli» vid 25.12.2015 r. № 922-VIII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.
4. Zdyrko N. H. (2021) Audyd vidpovidnosti publichnykh zakupivel: teoretychni ta praktychni aspekty [Audit of compliance with public procurement: theoretical and practical aspects]. *Oblik i finansy*, no. 1 (91), pp. 90–100.
5. Zdyrko N. H. (2020) Standartyzatsiia derzhavnoho audytu publichnykh zakupivel v ukraini cherez zaprovadzhennia audytu vidpovidnosti [Standardization of public audit of public procurement in Ukraine through the introduction of compliance audits]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, no. 4, pp. 156–174.
6. Zdyrko N. H., Ostapchuk S. M. (2020) Kryterii efektyvnosti v analizi ta derzhavnomu audyti publichnykh zakupivel [Criterion of efficiency in the analysis and public audit of public procurement]. *Oblik i finansy*, no. 1 (87), pp. 146–157.
7. Kaletnik H. M., Zdyrko N. H. (2021) *Derzhavnyi audyt ta analiz ekonomichnykh, enerhetychnykh ta ekolohichnykh skladovykh publichnykh zakupivel* [State audit and analysis of economic, energy and environmental components of public procurement]. Kyiv: «Tsentr uchbovoi literatury». 420 p.
8. PROZORRO INFOBOKS (2021). *Stali publichni zakupivli* [Steel public procurement]. Available at: <https://infobox.prozorro.org/articles/stali-publichni-zakupivli>.
9. Melnyk K. (2022) Rozvytok audytorskoï praktyky publichnykh zakupivel v konteksti staloho rozvytku i detsentralizatsii [Development of audit practice of public procurement in the context of sustainable development and decentralization]. *Economic journal of Lesya Ukrainka Volyn National University*, no. 1.29, pp. 34–41.
10. Melnikov O. S. (2016) Shliakhy protydii koruptsii u sferi derzhavnykh zakupivel [Ways to combat corruption in the field of public procurement]. *Aktualni problemy derzhavnoho upravlinnia*, no. 1, pp. 44–49.
11. Okulich-Kozarin V., Melnyk K. (2021) Publichni zakupivli yak ob'ekt audytu ta upravlinnia ob'ednanykh silskymy terytorialnymy hromadamy v umovakh detsentralizatsii [Public procurement as an object of audit and management of the united rural territorial communities in the conditions of decentralization]. *Oblik i finansy*, no. 93, pp. 142–148.
12. Ministerstvo ekonomiky Ukrainy (2021). *Publichni zakupivli. Polityka*. Available at: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=b4e8b008-18b0-486e-b8a4-9c70b60e0648&title=Politika>.
13. Sokolenko L. F. (2021) Auditing organization in managing companies in the field of housing and communal services: stakeholders orientation” [Organization of the audit of management companies in the field of housing and communal services: focus on stakeholders]. *Efektivna ekonomika*, vol. 1. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8495>.