

Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти

Метою статті є визначення основних теоретичних елементів аудиту відповідності публічних закупівель та розкриття практичні аспекти його здійснення. Визначено, що функція контролю є пріоритетною в управлінні публічними закупівлями в Україні серед інших функцій (планування, організації, обліку, аналізу, мотивації, регулювання). Ідентифіковано проблему невідповідності законодавчого забезпечення державного аудиту міжнародним стандартам ISSAI через відсутність аудиту відповідності. Розглянуто основні законодавчі вимоги (загальні і спеціальні) до проведення аудиту відповідності. Запропоноване авторське бачення мети, завдань, предмету, об'єктів та суб'єктів аудиту відповідності, що корелює з міжнародними стандартами ISSAI. Об'єктом аудиту визначено діяльність замовника (учасника) на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель, публічні ресурси та діяльність відповідальних державних органів. Основними суб'єктами (згідно вимог міжнародних стандартів) є державний аудитор, підконтрольний суб'єкт та потенційні користувачі. Деталізовано основні питання за напрямками та об'єктами аудиту відповідності. Розкрито етапи здійснення аудиту відповідності (планування, проведення та підготовка звітної документації) з визначенням контрольних дій на кожному з них. Надано характеристику критеріїв законодоцільності та обґрунтованості в аудиті відповідності (актуальність, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість, корисність, сумісність, прийнятність, доступність). Описано внутрішні джерела державного аудиту (в тому числі аудиту відповідності) публічних закупівель на стадії переддоговірних та договірних процедур в електронній системі закупівель, а також використання предметів закупівель. Виокремлено методи державного аудиту публічних закупівель за об'єктами перевірки (спостереження, перевірка, дослідження, підтвердження, аналітичні процедури).

Ключові слова: публічні закупівлі, державний фінансовий контроль, аудит відповідності, критерії аудиту, етапи аудиту, елементи аудиту.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1\(91\)-90-100](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-90-100)

N.H. ZDYRKO

Vinnitsia National Agrarian University, Vinnitsia, Ukraine

Audit of Compliance of Public Procurement: Theoretical and Practical Aspects

The purpose of the article is to identify the main elements of the public procurement compliance audit and disclose the practical aspects of its implementation. It was determined that the control function is a priority in the management of public procurement in Ukraine among other functions (planning, organization, accounting, analysis, motivation, regulation). The problem of non-compliance of legislative provision of the state audit with international ISSAI standards due to the lack of compliance audit was identified. The main legislative requirements (general and specific) for conducting the compliance audit were considered. The proposed author's vision of the purpose, tasks, subject, objects and subjects of compliance audit which correlates with international ISSAI standards. The objects of the audit are the activities of the customer (participant) at different stages of the life cycle of procurement items, public resources and the activities of responsible state agencies. The main entities (in accordance with the requirements of international standards) are the state auditor, controlled entity and potential users. The main issues on the directions and objects of compliance audit are detailed. The main issues on the areas and objects of compliance audit were detailed. The stages of compliance audit (planning, carrying out and preparation of reporting documentation) with the definition of control actions at each of them were disclosed. The criteria of legality and validity in the compliance audit (relevance, completeness, reliability, neutrality, clarity, usefulness, compatibility, acceptability, accessibility) were characterized. The internal sources of state audit (including compliance audit) of public procurement at the stage of pre-contractual

* Здирко Наталія Григорівна, декан факультету обліку та аудиту Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), доктор економічних наук, доцент.

ORCID 0000-0001-5968-3502

and contractual procedures in the electronic procurement system, as well as the use of procurement items were described. The methods of state audit of public procurement by the objects of inspection (observation, verification, research, confirmation, analytical procedures) are highlighted.

Keywords: *public procurement, public financial control, compliance audit, audit criteria, audit stages, audit elements.*

Постановка проблеми. Динамічний та інколи непередбачуваний розвиток сфери публічних закупівель зумовлює потребу в ефективному управлінні державними суб'єктами господарювання. Від ефективності здійснення управління у сфері публічних закупівель, з однієї сторони, залежить стан забезпечення державних і суспільних потреб (інтересів), добробут населення, а з іншої сторони, – економічний розвиток суб'єкта господарювання.

Здійснення публічних закупівель передбачає використання бюджетних коштів та коштів суб'єктів державного сектору, що є об'єктом державного фінансового контролю, зокрема державного аудиту, який проводиться в Україні у формі аудиту ефективності та фінансового аудиту. Однак, згідно з міжнародними стандартами ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) державний аудит реалізується через аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності, останній з яких законодавчо не передбачений та не закріплений, хоча його інструменти застосовуються на практиці. Відтак актуальною на сьогодні є стандартизація аудиту відповідності із визначенням основних його елементів, процедур, принципів, етапів та методів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Система фінансового контролю нашої держави, що склалася ще за радянських часів, не змогла швидко прийняти такий новий інститут контролю, як державний аудит. Однак у результаті ринкових перетворень стає необхідним реформування системи фінансового контролю шляхом відокремлення незалежного зовнішнього фінансового контролю – державного аудиту [2, с. 385].

У посібнику О.А. Шевчук розглянуто найважливіші питання державного фінансового контролю (в т.ч. діяльності бюджетних установ), а також приділено увагу методичному забезпеченню державного фінансового контролю, його методам, організації та інформаційній базі [3, с. 134].

В.Ф. Піхоцьким було встановлено, що система державного фінансового контролю для забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів держави та їх цільового використання повинна використовувати нові види та форми контролю, наділяючи суб'єкти контролю, зокрема органи виконавчої влади, повноваженнями контролю дотримання параметрів соціально-економічного розвитку держави [4].

В.О. Шевчук у своїй монографії вперше теоретично обґрунтував ефективне поєднання форм та видів контролю в ринковій економіці. Наслідком такого дослідження стала побудова парадигми контролю з визначенням точок та сегментів економічного зростання секторів національної економіки [5].

І.К. Дрозд розвинула теорію методології ідентифікації ризику та антикризової стратегії внутрішнього контролю, заснованої на реалізації концепції COSO, а також розкрила особливості контролю місцевих органів влади з використанням аудиту ефективності бюджетів та державних програм [6].

Теоретико-методологічні та праксеологічні аспекти державного аудиту, зокрема аналіз змісту державного аудиту, його зв'язку з державним фінансовим контролем, класифікація, а також напрямки його розвитку в Україні, знайшли своє відображення в працях таких дослідників як С.В. Бардаш [7], О.С. Височан [8], Ю.Б. Слободяник [2, 10], І.Б. Стефанюк [9], В.Ф. Максимова [10], С.О. Левицька [11].

Опираючись на результати згаданих вчених, вважаємо за доцільне розкрити основні аспекти системи державного аудиту публічних закупівель в Україні в цілому та в частині аудиту відповідності зокрема. Попри значний внесок вчених у розвиток теорії та практики державного контролю (аудиту) використання бюджетних коштів, особливої уваги потребує розвиток інструментарію та методології відповідності аудиту публічних закупівель, як особливого та затребуваного на сьогодні об'єкту.

Мета статті – визначити основні теоретичні елементи аудиту відповідності публічних закупівель та розкрити практичні аспекти його здійснення.

Виклад результатів дослідження. Вихідною базою для успішного управління є інформаційне забезпечення, оскільки саме від якості інформації залежить своєчасне виявлення проблем та попередження негативних наслідків.

Керуючись специфікою сфери публічних закупівель, вважаємо за доцільне виокремити такі функції управління закупівлями: 1) планування; 2) організація; 3) мотивація; 4) облік, аналіз, контроль; 5) регулювання.

Функції обліку, аналізу та контролю є пріоритетними в частині забезпечення інформаційної бази для управління сферою публічних закупівель, оскільки ефективність управління публічними закупівлями залежить від якості обліково-аналітичного забезпечення, яке формується завдяки взаємодії функцій обліку, аналізу та контролю з іншими складовими системи менеджменту (рис. 1). Попри важливість кожної з функцій управління, без їх тісного взаємозв'язку вони не в змозі виконувати свої завдання, адже лише завдяки поєднанню усіх функцій у єдину систему, забезпечується та міра синергетичного ефекту, яка дає можливість замовникам і учасникам працювати з максимальною віддачею, економією та ефективністю.

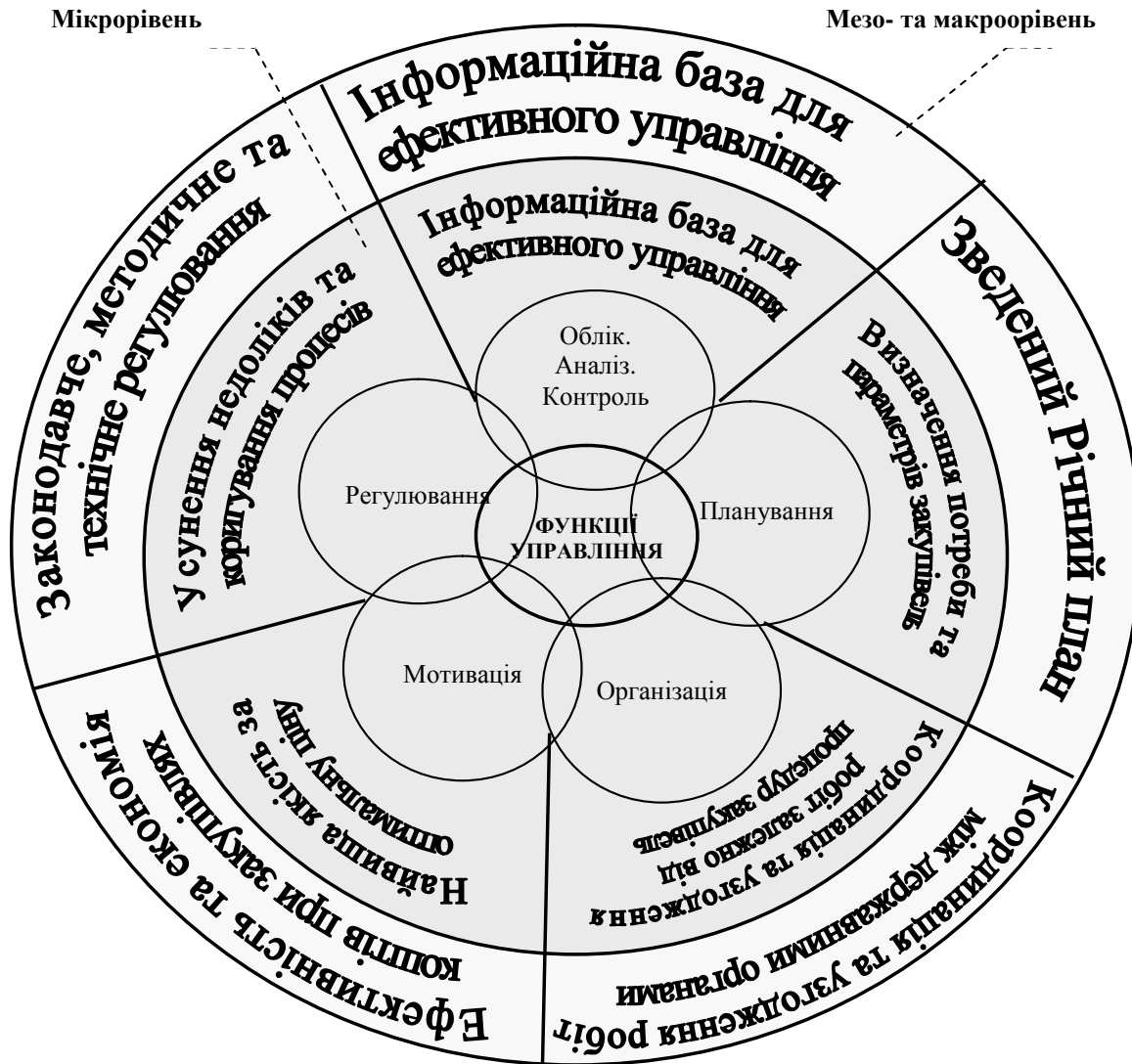


Рис. 1. Взаємодія та взаємозв'язок функцій управління в цілях забезпечення синергетичного ефекту у сфері публічних закупівель

Джерело: розроблено автором.

Контроль є однією із важливих функцій управління і разом із функціями обліку та аналізу формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Контроль у сфері публічних закупівель може реалізуватися через державний фінансовий контроль та внутрішній контроль.

Державний фінансовий контроль закупівельної діяльності здійснюється різними суб'єктами: Рахунковою палатою (яка, по факту, є Вищим органом контролю), Державною аудиторською службою, Антимонопольним комітетом, Державною казначейською службою та ін.

Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року 2939-ХІІ [12] визначено, що Рахункова палата проводить зовнішній державний аудит у формі фінансового аудиту та аудиту ефективності. Однак, згідно Міжнародних стандартів

вищих органів аудиту ISSAI 100 «Основоположні принципи аудиту державного сектору» [13], державний аудит включає три складові: аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності, останній з яких не має законодавчого закріплення та реалізації в Україні. Аудит відповідності є невід'ємною та нероздільною складовою державного аудиту, в тому числі в частині публічних закупівель. Аудит відповідності складається з незалежної оцінки того, чи відповідає суб'єкт перевірки діючим законам та нормативним актам, визначених в якості критеріїв (ISSAI 400/12) [14].

Вважаємо, що при здійсненні аудиту відповідності, законодавчі вимоги, як основні елементи аудиту, можуть бути загальними та спеціальними:

1) загальні – першооснова для аудиту відповідності, яка включає нормативно-правові документи

загального характеру: кодекси, закони, постанови (наприклад, Господарський кодекс [15], Закон України «Про публічні закупівлі» [16], Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» [17], Закон України «Про Рахункову палату» [18]);

2) спеціальні – нормативно-правове забезпечення (закони, інструкції, положення, акти, накази та ін.), яким регулюється здійснення публічних закупівель залежно від специфіки, галузевих та предметних особливостей закупівель, регіонального рівня та ін.

Законодавчі і нормативні документи дуже різноманітні, їх положення іноді суперечать один одному і можуть бути предметом тлумачень (ISSAI 400/30). Крім того, можуть зустрічатися різні суперечності в різнорівневих нормативних документах. Відтак одним із показників якості в аудиті відповідності є професіоналізм аудитора, що, у зв'язку із плінністю кадрів в державних контролюючих органах набуває особливої актуальності. Професійні знання і навички державного аудитора дозволятимуть визначити чітко та достовірно законодавче поле, а також межі перевірки не тільки на початковому та основному етапі аудиту, а й при формуванні його результатів.

Метою аудиту відповідності публічних закупівель є інформування ймовірних користувачів (держави в

особі державних органів та громадськості) щодо законності управління публічними закупівлями.

Завдання визначаються в межах предмету перевірки, однак їх об'єднує основне завдання: перевірка та оцінка законності діяльності суб'єктів в сфері публічних закупівель та використання публічних ресурсів в цілому (ISSAI 4000/23) [19].

Предметом аудиту відповідності є публічні закупівлі України на мікро-, мезо- та макрорівнях.

Відповідно до означеного предмету, пропонуємо ідентифікувати наступну об'єктну область перевірки в аудиті відповідності:

1) діяльність замовника (учасника) на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель;

2) публічні ресурси (публічні кошти, спрямовані на закупівлю та закуплені замовниками предмети закупівель (товари, роботи, послуги);

3) діяльність відповідальних державних органів – уповноваженого органу (Мінекономрозвитку), підпорядкованих йому державних підприємств, установ у сфері публічних закупівель (рис. 2).

Запропоновані об'єкти аудиту відповідності відповідають визначенням у міжнародних стандартах – діяльність, фінансові операції або інформація (ISSAI 400/12; ISSAI 400/33).

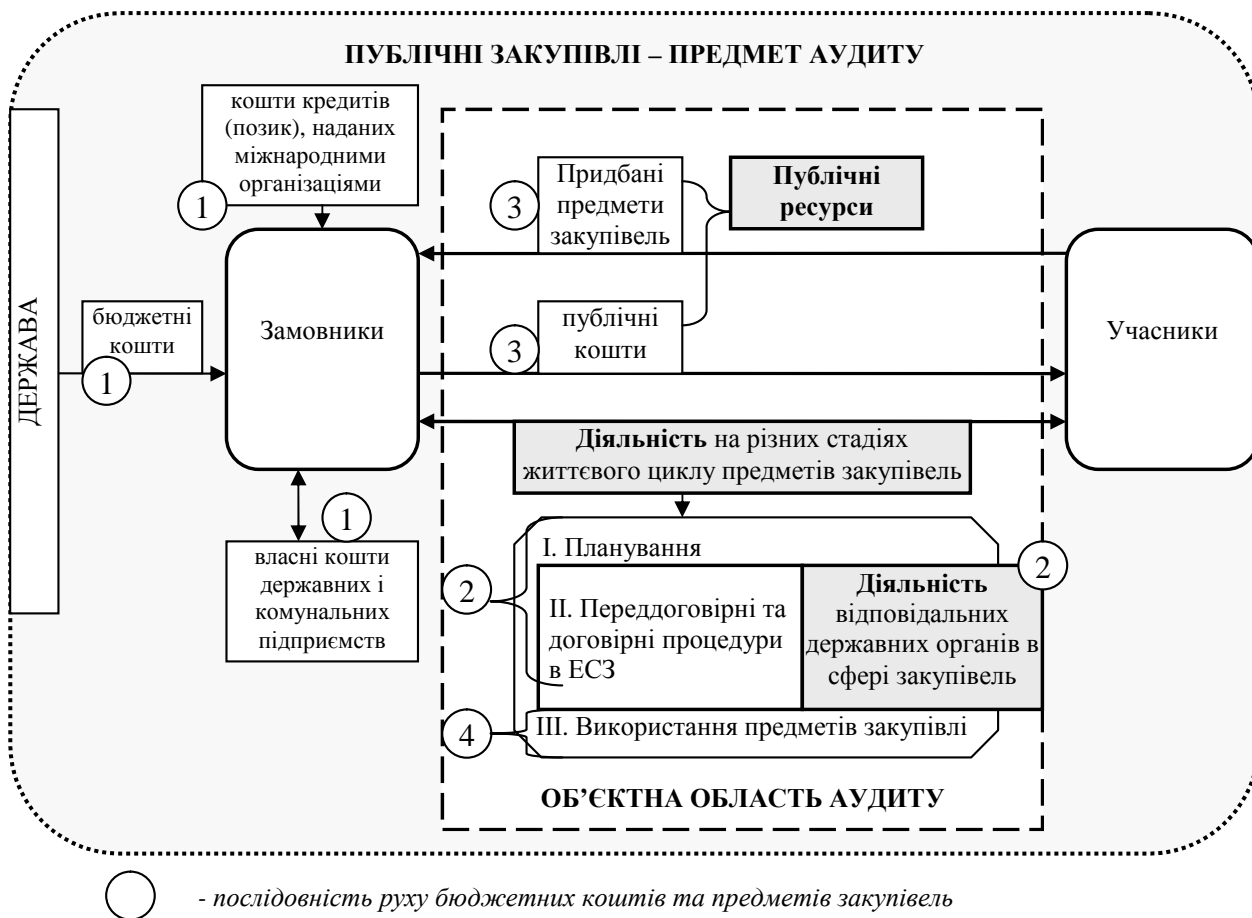


Рис. 2. Предмет і об'єкт перевірки в аудиті відповідності публічних закупівель

Джерело: розроблено автором.

Аудит відповідності в публічних закупівлях передбачає участь трьох різних сторін (ISSAI 4000/19), тобто суб'єктами аудиту є:

1) аудитор, як представник контролюючого органу – Рахункової палати (контролюючий суб'єкт) (ISSAI 400/36);

2) відповідальна сторона – підконтрольний (перевіряємий) суб'єкт (ISSAI 400/37). Зокрема, такими суб'єктами можуть бути представники державної влади або місцевого самоврядування, які прямо чи опосередковано здійснюють свою діяльність у сфері публічних закупівель. Відповідальні суб'єкти несуть відповідальність за об'єкт аудиту та надану по ньому інформацію. До них можуть належати, власне, замовники (закупівельники), а також Уповноважений орган (Мінекономрозвитку) з підпорядкованими йому державними підприємствами, установами, що здійснюють діяльність у сфері закупівель;

3) потенційні користувачі – держава в особі контролюючих органів та представники суспільства – громадянські інституції (громадяни, організації, засоби масової інформації), для яких аудитор складає Звіт (ISSAI 400/38).

Таким чином, аудит відповідності публічних закупівель заснований на трьохсторонніх відносинах, в яких аудитор прагне отримати достатні та достовірні докази для надання Звіту, метою якого є підвищення довіри зі сторони зацікавлених користувачів щодо оцінки законності здійснення підконтрольним суб'єктом діяльності у сфері публічних закупівель.

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

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

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

3. Об'єкт аудиту – діяльність відповідальних державних органів. При здійсненні аудиту відповідності сфери публічних закупівель в комплексі з фінансовим аудитом та аудитом ефективності аудитор здійснює оцінку діяльності відповідно до їх функцій і повноважень, правильності спрямування і використання публічних коштів та розпорядження державним майном для управління сферою публічних закупівель, а також оцінку

діяльності відповідальних органів щодо підвищення ефективності електронної системи закупівель.

Аудит відповідності публічних закупівель повинен проводитися в три етапи:

I – планування аудиту;

II – виконання (проведення) аудиту;

III – підготовка Звіту (Акту, висновку).

На етапі планування аудитор повинен чітко ідентифікувати ймовірних користувачів та відповідальні сторони аудиту. Відповідальна сторона повинна забезпечити відповідність критеріям, що виникатимуть згідно вимог законодавства, нормативних актів, бюджетного права та фінансових регламентів.

На етапі планування аудитор повинен визначити ключові питання, які необхідно оцінити (дослідити, виміряти) за встановленими критеріями.

Предмет аудиту відповідності взаємопов'язаний із критеріями аудиту, які можуть бути визначені повноваженнями Вищого органу аудиту (де-факто – Рахункова палата, де-юре – не затверджена Конституцією України, як Вищий орган аудиту).

ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності» рекомендує проведення аудиту відповідності з врахуванням критеріїв законодоцільності (зосередження на питаннях законодавчої відповідності) та обґрунтованості (виправдання очікувань по управлінню публічними ресурсами зі сторони посадових осіб).

Вихідною базою для оцінки обґрунтованості є:

1) очікування держави та суспільства щодо управління публічними ресурсами в частині створення і функціонування ефективної системи внутрішнього контролю;

2) очікування самих замовників щодо якості предметів закупівель (товарів, робіт, послуг);

3) вимога прозорого розпорядження публічними ресурсами.

Характеристики визначених критеріїв аудиту відповідності з врахуванням законодоцільності та обґрунтованості наведені в табл. 1. Щоб бути доречними, критерії аудиту відповідності повинні бути актуальними, повними, надійними, нейтральними, зрозумілими, корисними, сумісними, прийнятними і доступними (ISSAI 400/12; ISSAI 4000/118).

Аудитор повинен володіти інформацією щодо підконтрольного суб'єкта, включаючи його внутрішню систему контролю, метою функціонування якої є зниження ризику викривлення інформації щодо предмету аудиту. Система внутрішнього контролю складається з політик, структур, процедур, процесів і задач, які допомагають підконтрольному суб'єкту забезпечити профілактику ризику невідповідності критеріям в сфері публічних закупівель. Аудитор повинен дослідити всі компоненти системи внутрішнього контролю: середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта, систему інформування, заходи по контролю і їх моніторинг.

Основні характеристики критеріїв законодоцільності та обґрунтованості в аудиті відповідності

№ з/п	Характеристика критерію	Сутність характеристики
1	Актуальність	Надання інформації по предмету аудиту, яка допомагає при винесенні ймовірними користувачами рішення
2	Повнота	Критерії вважаються повними, якщо в інформації по предмету аудиту не ігноруються фактори, які можуть вплинути на рішення ймовірних користувачів
3	Надійність	Забезпечення однакових висновків (звітів) при їх уніфікованому використанні між різними аудиторами в однакових умовах
4	Нейтральність	Забезпечення відсутності вигід, користі, інтересу в даних по предмету аудиту
5	Зрозумілість	Надання інформації по предмету аудиту, яка є зрозумілою ймовірними користувачами
6	Корисність	Сприяння отриманню спостережень і висновків відповідно до інформаційних потреб користувачів
7	Сумісність	Забезпечення однаковості та єдності з тими, що використовуються та проводяться іншими суб'єктами або при попередніх аудитах відповідності
8	Прийнятність	Погодження незалежними експертами, установами, законодавчими органами, ЗМІ та громадськістю
9	Доступність	Забезпечення доступу до документації

Джерело: узагальнено та сформовано автором.

На етапі планування аудитор повинен розробити стратегію та план аудиту відповідності в залежності від предмету перевірки (ISSAI 4000/137). Стратегія аудиту визначатиме, які дії потрібно виконати, а план деталізуватиме, як саме ці дії будуть виконуватися. Основною метою стратегії аудиту відповідності є розробка загальних питань щодо:

- визначення завдань та предмета аудиту відповідно до повноважень контролюючого органу;
- розподілу робіт в складі контрольної групи, включаючи необхідність залучення експертів в частині галузевої та предметної специфіки публічних закупівель;
- розподілу обов'язків щодо опрацювання документації, збору аудиторських доказів та формування звіту згідно визначених питань аудиту.

У відповідності до визначеної стратегії формується план аудиту, який включає:

- 1) характер, терміни та перелік запланованих процедур аудиту;
- 2) оцінку ризиків і системи внутрішнього контролю (аудиту) підконтрольного суб'єкта;
- 3) заплановані аудиторські докази, що будуть отримані під час аудиту.

На другому етапі аудитор проводить аудит та збирає аудиторські докази, які повинні бути доцільними, дійсними та надійними. Поєднання різних технік та методів, а також співставлення інформації з різних джерел, забезпечує якість та достатність аудиторських доказів.

Джерела державного аудиту публічних закупівель відрізняються в залежності від стадій життєвого циклу предметів закупівель. Так, на етапі планування вихідним документом є Річний план публічних закупівель та кошториси. Проведення державного аудиту законності, правильності та ефективності

операцій, які буди проведені на етапі переддоговірних та договірних процедур в електронній системі закупівель (далі – ЕСЗ) потребує перевірки досить широкого спектру первинної та зведеної документації (внутрішніх джерел) в розрізі предметів перевірок (табл. 2).

Насамперед, аудитор перевіряє відповідність тендерних пропозицій тендерній документації, а також правомірність визначення найбільш вигідної пропозиції та переможця торгів. В залежності від форми розрахунків (передплата, післяплата) аудитор може здійснювати перевірку в залежності від предметів закупівель. Крім первинних документів (договори, рахунки, накладні, акти виконаних робіт, акти придбання матеріальних цінностей), перевірі підлягають меморіальні ордери № 2, № 3, № 4, № 6, № 11, Книга Журнал-Головна, форми фінансової, бюджетної та оперативної звітності.

При придбанні робіт і послуг аудитор особливу звертає свою увагу на правильність та законність формування тендерної документації. Так, на початку розроблення документації на ремонт, замовник проводить технічне обстеження і визначає фізичний/моральний стан об'єкта. Виходячи з технічної та технологічної складності ремонтів замовник розробляє документи, які визначають фізичний обсяг робіт та їх вартість.

Одним із документів, який складається перед виконанням поточного ремонту є дефектний акт, в якому від повноти опису робіт залежить якість кошторисної документації, оскільки на його підставі розробляють кошторисну документацію.

Внутрішні джерела державного аудиту публічних закупівель на мікрорівні на стадії використання придбаних предметів закупівель наведені в табл. 3.

Внутрішні джерела державного аудиту публічних закупівель на мікрорівні на стадії передоговірних та договірних процедур в ЕСЗ

№ з/п	Предмет публічних закупівель	Первинні документи	Зведені реєстри, звітність
1	<p align="center">Товари: Основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи. Нематеріальні активи. Виробничі запаси. Біологічні активи. Інші нефінансові активи (готова продукція, МШП)</p>	<p>Тендерна документація. Тендерні пропозиції</p> <p>Звіт про результати проведення процедури закупівель</p> <p>При передоплаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; рахунок. <p>При післяоплаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договір; акт виконаних робіт / поставки товарів; - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг; - акт придбання матеріальних цінностей. 	
2	<p align="center">Роботи</p>	<p>Тендерна документація. Тендерні пропозиції.</p> <p>Звіт про результати проведення процедури закупівель</p> <p>У разі здійснення попередньої оплати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; рахунок; - експертний звіт щодо розгляду кошторисної частини проектної документації; - наказ, рішення про затвердження проектно-кошторисної документації на чергу будівництва, пусковий комплекс або об'єкт; - зведений кошторисний розрахунок вартості будівництва; об'єктний кошторис. - календарний графік виконання робіт. <p>При післяоплаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договір; - експертний звіт щодо розгляду кошторисної частини проектної документації; - наказ, рішення про затвердження проектно-кошторисної документації на чергу будівництва, пусковий комплекс або об'єкт; - зведений кошторисний розрахунок вартості будівництва; об'єктний кошторис; - календарний графік виконання робіт; - акт приймання виконаних будівельних робіт (ф. КБ-2в); - накладна (якщо умови договору передбачають придбання будівельних матеріалів, обладнання, конструкцій тощо за власні кошти підрядника, з подальшою оплатою замовником) 	<p>Меморіальні ордери № 2, № 3, № 4, № 6, № 11</p> <p>Книга Журнал-Головна. Форми фінансової, бюджетної та оперативної звітності</p>
3	<p align="center">Послуги</p>	<p>Тендерна документація. Тендерні пропозиції.</p> <p>При передоплаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; рахунок. <p>При післяоплаті:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договір; накладна; акт приймання-передачі наданих послуг; - акт виконаних робіт; кошторис на виконання робіт з поточного ремонту; зведений реєстр звітів 	

Джерело: узагальнено автором.

Внутрішні джерела державного аудиту публічних закупівель на мікрорівні на стадії використання придбаних предметів закупівель

№ з/п	Предмет публічних закупівель	Первинні документи	Зведені реєстри, звітність
1	Товари: Основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи. Нематеріальні активи. Виробничі запаси. Біологічні активи. Інші нефінансові активи (готова продукція, МШП)	Акт списання основних засобів. Акт списання транспортних засобів, Акт списання вилучених об'єктів з бібліотечного фонду Меню-вимога на видачу продуктів харчування Накопичу-вальна відомість з витрачання продуктів харчування, Книга Журнал-Головна	Меморіальні ордери № 9, № 10, № 12, № 13, № 17, Книга Журнал-Головна Форми фінансової, бюджетної та оперативної звітності
2	Роботи	Дефектний акт, накладна (якщо умови договору передбачають придбання будівельних матеріалів, обладнання, конструкцій тощо за власні кошти підрядника, з подальшою оплатою замовником); - акт приймання виконаних будівельних робіт (ф. КБ-2в).	1) Меморіальний ордер № 17 2) Книга Журнал-Головна 3) Фінансова, бюджетна та оперативна звітність
3	Послуги	Акт виконаних робіт	

Джерело: узагальнено автором.

Для проведення аудиторських перевірок за спеціфічними галузями, аудитори можуть долучати зовнішніх експертів, які наділені необхідними компетентностями, навиками та професіоналізмом.

До зовнішніх джерел державного аудиту відноситься нормативно-правові документи різних рівнів та напрямів (кодекси, закони, положення, інструкції, накази та ін.).

Аудитор повинен вчасно підготувати детальну та постійно оновлену документацію, що надає чітке розуміння проведених робіт, отриманих аудиторських доказів і висновків.

Звіт державного аудитора повинен включати наступні елементи: заголовок, визначення законодавчої бази (стандартів, положень), опис об'єкту, предмету та обсягів аудиту, критерії аудиту, методи та процедури, перевірка, оцінка, висновки, рекомендації (ISSAI 4000/210).

З метою офіційного затвердження та законодавчого регулювання аудиту відповідності варто було б затвердити Стандарт «Аудит відповідності публічних закупівель», який спрямований на проведення незалежного та ефективного аудиту відповідності, а також надання підтримки практикуючим аудиторам в розробці власного професійного підходу у відповідності до специфіки підконтрольного предмету та національного законодавства.

При проведенні аудиту відповідності в комплексі з фінансовим аудитом та аудитом ефективності аудитор повинен керуватися принципами професійного судження та скептицизму,

незалежності, об'єктивності, ретельності, які застосовуються на протязі всього процесу аудиту з метою оцінки його основних елементів (предмета, критеріїв, ризиків та процедур).

Аудит відповідності публічних закупівель, як форму державного аудиту, можна визначити, як об'єктивну оцінку аудиторських доказів для перевірки відповідності діяльності замовників/учасників, відповідальних державних органів у сфері публічних закупівель, а також використання публічних ресурсів чинному законодавству.

Аудит відповідності публічних закупівель в єдності з фінансовим аудитом та аудитом ефективності передбачає збір аудиторських доказів шляхом використання таких методів (ISSAI 4000/160) (табл. 4) як:

1) спостереження (дослідження процесів та процедур, що виконуються іншими особами);

2) перевірка (документальна (в т.ч. арифметична, формальна та перевірка по-суті) і фактична перевірка);

3) дослідження (пошук та отримання інформації від пов'язаних з предметом аудиту осіб – опитування, співбесіди, анкетування, тестування);

4) підтвердження (отримання аудитором письмових відповідей від третіх осіб під час зустрічних перевірок та запитів);

5) аналітичні процедури – аналітична оцінка та співставлення даних, а також дослідження відхилень отриманих даних від очікуваних результатів.

Застосування методів державного аудиту публічних закупівель за об'єктами перевірки

№ з/п	Метод	Сутність, складові	Об'єкт державного аудиту		
			Діяльність замовника (учасника) на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель	Публічні ресурси	Діяльність відповідальних державних органів
			<i>Критерії: законність, правильність, продуктивність</i>		
1	Спостереження	дослідження процесів та процедур, що виконуються іншими особами	Робота Тендерного комітету, Уповноваженої особи, керівництва замовника, бухгалтерської служби	Процес прийняття управлінських рішень щодо використання коштів та придбаних предметів закупівель	Посадових осіб відповідальних органів щодо виконання ними функцій та повноважень
2	Перевірка	документальна (арифметична, формальна, перевірка по-суті) та фактична перевірка	Складання Плану закупівель, тендерна документація, тендерні пропозиції, договори, документи щодо оприбуткування, використання та списання предметів закупівель. Оцінка фактичного стану закуплених предметів закупівель	Доцільність та обґрунтованість планування та витрачання коштів згідно кошторисів та планів, використання та списання предметів закупівель,	Розпорядження бюджетними коштами та державним майном при забезпеченні функціонування Уповноваженого органу та державних підприємств, установ (витрати на утримання веб-порталу, ел.майданчиків, ЕСЗ; організація нарад і семінарів)
3	Дослідження	опитування, співбесіди, анкетування, тестування	Отримання інформації від керівництва замовника/учасника та працівників бухгалтерсько-економічних служб щодо їх діяльності	Отримання відповідей від суб'єктів закупівель та відповідальних органів щодо управління публічними ресурсами	Оцінка заходів, прийнятих та проведених посадовими особами для підвищення ефективності функціонування системи публічних закупівель
4	Підтвердження	отримання письмових відповідей від третіх осіб під час зустрічних перевірок та запитів	Оцінка відповідей учасників щодо кількісних і вартісних показників предметів закупівель, а також перевірка наявності ознак антиконкурентних узгоджених дій між замовником та учасником	Надсилання запитів відповідальним суб'єктам щодо особливостей використання публічних коштів та закуплених предметів закупівель	Запити третім особам щодо особливостей забезпечення діяльності відповідальних органів
5	Аналітичні процедури	аналітична оцінка, співставлення даних, а також аналіз відхилень	Оцінка показників фінансово-господарської діяльності.	Аналіз використання коштів та придбаних предметів закупівель на макро, мезо- та мікрорівнях за різними аналітичними розрізами.	Оцінка показників фінансово-господарської діяльності

Джерело: сформовано автором.

Основну відповідальність за виявлення і запобігання недобросовісній діяльності у сфері публічних закупівель несуть замовники та відповідальні органи.

Виходячи з вищевказаного, варто зазначити, 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.

Висновки. За результатами дослідження, на теоретичному рівні визначені мета, завдання, предмет, суб'єкти та об'єкти аудиту відповідності, на практичному – етапи, джерела, процедури, критерії та методи.

Відсутність законодавчого регулювання у сфері аудиту відповідності публічних закупівель перешкоджає повноцінному здійсненню державного аудиту та свідчить про існування невідповідностей міжнародним стандартам ISSAI 400 «Основоположні принципи аудиту відповідності» та ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності». Для приведення українського законодавства згідно вимог міжнародних стандартів запропоновано до затвердження Стандарт «Аудит відповідності публічних закупівель», яким визначені загальні положення, принципи та критерії аудиту відповідності публічних закупівель, порядок планування, напрями, методи та контрольні точки при виконанні аудиту відповідності публічних закупівель, узагальнення та реалізація результатів, що дозволяє визначити загальні підходи до здійснення аудиту відповідності, так і специфічні підходи з урахуванням процедур закупівель та стадій життєвого циклу предметів закупівель, що модифікують завдання, методи та контрольні дії аудитора.

4 Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення 09.12.2020 р.).

2. Слободяник Ю. Б. Концептуальні засади державного аудиту. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін* : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. С. 384-391.

3. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія. Київ : УБС НБУ, 2013. 431 с.

4. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку. *Менеджмент та підприємництво в Україні етапи становлення і проблеми розвитку*. 2009. № 647. С. 184-190.

5. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. 371 с.

6. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / Київськ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченко. Київ : Імекс ЛТД, 2004. 311 с.

7. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Формування моделі класифікації державного аудиту. *Технологічний аудит и резерви производства*. 2016. № 5(4). С. 57-62.

8. Височан О. С., Литвиненко Н. О. Порядок проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів: INTOSAI-підхід. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 3(2). С. 184-193.

9. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності. *Фінансовий контроль*. 2013. № 2(15). С. 10-19.

10. Максимова В. Ф., Слободяник Ю. Б. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 114-120.

11. Левицька С. О., Костокова О. В. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю. *Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки*. 2010. № 5. С. 131-134.

12. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 10.12.2020 р.).

13. ISSAI 100 «Основоположні принципи аудиту державного сектору». URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf>

14. ISSAI 400 «Основоположні принципи аудиту відповідності». URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> (дата звернення 20.12.2020 р.).

15. Господарський кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-IV: Редакція станом на 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 02.04.2020 р.).

16. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2016. № 9. С. 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення 26.12.2020 р.).

17. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015 р. № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text> (дата звернення 11.12.2020 р.).

18. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 04.12.2020 р.).

19. ISSAI 4000 «Стандарт аудиту відповідності». URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000> (дата звернення 17.12.2020 р.).

4 References

1. Ughoda pro asociaciju mizh Ukrajinou, z odnijeji storony, ta Jevropejskym Sojuzom, Jevropejskym spivtovarystvom z atomnoji energiji i jikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoji storony [The association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and their member states, of the other part]. (2018). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

2. Slobodjanyk, Ju. B. (2009). Konceptualjni zasady derzhavnogho audytu [Conceptual principles of public audit]. In *Accounting, analysis and audit in an era of global change* (pp. 384-391). Kyiv: Kyiv National University of Economics.

3. Shevchuk, O. A. (2013). Derzhavnyj finansovyj kontrolj: pytannja teoriji ta praktyky [State financial control: issues of theory and practice]. Kyiv: UBS NBU.

4. Pikhocjkij, V. F. (2009). Systema derzhavnogho finansovogho kontrolju jak instrument socialjnoekonomichnogho rozvytku [The system of public financial control as an instrument of socio-economic development]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, (647), 184-190.

5. Shevchuk, V. O. (1998). Kontrolj ghospodarskykh system v suspiljstvi z perekhidnoju ekonomikoju (problemy teoriji, orghanizaciji, metodologiji) [Control of economic systems in a society with a transition economy (problems of theory, organization, methodology)]. Kyiv: State trade and economy un-t.

6. Drozd, I. K. (2004). Kontrolj ekonomichnykh system [Control of economic systems]. Kyiv: Imex LTD.

7. Bardash, S. V., Baranjuk, Ju. R. (2016). Formuvannja modeli klasyfikaciji derzhavnogho audytu [Formation of the model of classification of state audit]. *Tehnologicheskij audit i rezervyi proizvodstva*, 5(4), 57-62.

8. Vysochan, O. S., Lytvynenko, N. O. (2019). Porjadok provedennja audytu efektyvnosti vykorystannja bjudzhetnykh koshtiv: INTOSAI-pidkhid [Procedure for auditing the effectiveness of the use of budget funds: INTOSAI-approach]. *Problemy systemnogho pidkhodu v ekonomici*, 3(2), 184-193.

9. Stefanjuk, I. B. (2013). Do novoji jakosti bjudzhetnogho kontrolju cherez audyt efektyvnosti

[To the new quality of budget control through efficiency audit]. *Finansovyj kontrolj*, 2(15), 10-19.

10. Maksimova, V. F., Slobodjanyk, Ju. B. (2013). Systemnyj pidkhid do rozvytku derzhavnogho audytu v Ukraini [System approach to the development of public audit in Ukraine]. *Oblik i finansy*, 4(62), 114-120.

11. Levycjka, S. O., Kostjukova, O. V. (2010). Misce ta rolj derzhavnogho finansovogho audytu jak formy derzhavnogho finansovogho kontrolju [The place and role of public financial audit as a form of public financial control]. *Naukovyy visnyk Volynskoho natsionalnoho universytetu im. Lesi Ukrainky*, (5), 131-134.

12. Verkhovna Rada Ukrainy. (1993). Pro osnovni zasady zdijsnennja derzhavnogho finansovogho kontrolju v Ukraini : Zakon Ukrainy [About the basic principles of public financial control in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

13. ISSAI 100 “Osnovopolozhni pryncypy audytu derzhavnogho sektoru” [ISSAI 100 “Fundamental principles of public sector auditing”]. Retrieved from <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf>

14. ISSAI 400 “Osnovopolozhni pryncypy audytu vidpovidnosti” [ISSAI 400 “Fundamental principles of compliance audit”]. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>

15. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). Ghospodarskyj kodeksu Ukrainy [Commercial Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

16. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro publichni zakupivli : Zakon Ukrainy [About the public procurement: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

17. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro vidkrytistj vykorystannja publichnykh koshtiv: Zakon Ukrainy [About the open use of public funds: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text>

18. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro Rakhunkovu palatu : Zakon Ukrainy [About the accounting chamber: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

19. ISSAI 4000 “Standart audytu vidpovidnosti” [ISSAI 400 “Compliance audit standard”]. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>