

УДК 336.532.2:657.6
JEL M42

СУЧАСНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

Г. Сиротюк, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-8740-7959

К. Янковська, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0001-7371-1178

Н. Жидовська, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-1883-5992

Львівський національний університет природокористування

<https://doi.org/10.31734/economics2024.31.008>

Сиротюк Г., Янковська К., Жидовська Н. Сучасні аспекти аудиту ефективності публічних закупівель

Розглянуто важливі аспекти аудиту ефективності в контексті системи публічних закупівель. Проаналізовано форми державного аудиту згідно з класифікацією INTOSAI та обґрунтовано, що аудит ефективності є найбільш цінним з погляду вдосконалення управлінського процесу в державному секторі економіки, оскільки дозволяє зрозуміти, наскільки планування, виконання та контроль витрат сприяють досягненню стратегічних цілей у процесі публічних закупівель. Розкрито сутність аудиту ефективності публічних закупівель, яка полягає в забезпеченні прозорості, ефективності та сталості управління фінансовими ресурсами, сприяючи оптимальному використанню бюджетних коштів та впровадженню сучасних підходів до управління грошовими потоками в інтересах громадськості. Подано принципи аудиту ефективності, які дають змогу повніше розкрити його суть: економічність, результативність, ефективність, навколишнє середовище, справедливість, етика, економічний добробут, доцільність, розвиток, і запропоновано доповнити їх принципом адаптивності. Зауважено, що принципи аудиту ефективності в контексті публічних закупівель дозволяють визначити та оцінити ефективність використання ресурсів та дотримання критеріїв сталості у виборі постачальників. Названо основні етапи здійснення аудиту ефективності публічних закупівель: планування аудиту; збір та аналіз інформації; оцінка дотримання правил та законодавства; оцінка ефективності витрат; оцінка якості товарів та послуг; визначення ризиків; підготовка звіту; моніторинг та слідування. Вказано на особливості здійснення аудиту ефективності з урахуванням воєнного стану в країні. Особливу увагу приділено критеріям оцінювання товарів та послуг щодо їхньої сталості під час публічних закупівель. Праналізовано сутність екологічних, економічних та соціальних критеріїв.

Ключові слова: публічні закупівлі, аудит ефективності, принципи аудиту ефективності, етапи аудиту, критерії сталості, прозорість.

Syrotyuk H., Yankovska K., Zhydovska N. Current aspects of the audit of public procurement efficiency

This study examines important aspects of the performance audit within the context of the public procurement system. Forms of government audit are analyzed according to the INTOSAI classification, substantiating that performance audit is the most valuable in improving the public sector's management process. This is because it helps understand how planning, execution, and cost control contribute to the achievement of strategic goals in the public procurement process. The essence of performance audit in public procurement is revealed, focusing on ensuring transparency, efficiency, and stability in financial resource management. This facilitates the optimal use of budgetary funds and the implementation of modern approaches to cash flow management for the benefit of the public. The principles of performance audit are presented to fully disclose its essence: economy, effectiveness, efficiency, environment, fairness, ethics, economic welfare, expediency, evolution, and a proposed addition of adaptability. It is noted that these principles in the context of public procurement allow for the identification and evaluation of resource utilization effectiveness and compliance with sustainability criteria in the supplier's choice. The main stages of conducting the performance audit in public procurement are outlined, including audit planning, data collection, and analysis, compliance with rules and legislation, cost efficiency evaluation, assessment of the quality of goods and services, risk identification, report preparation, monitoring, and control. The peculiarities of conducting the performance audit considering the wartime situation in the country, are highlighted. Special attention is paid to the criteria for evaluating the sustainability of goods and services during public procurement. The essence of environmental, economic, and social criteria is analyzed.

Keywords: public procurement, performance audit, principles of performance audit, audit stages, sustainability criteria, transparency.

Постановка проблеми. Ефективні публічні закупівлі – ключовий фактор для забезпечення конкурентоспроможності та сталого розвитку країни. У цьому контексті особливу роль відіграє аудит

ефективності, який є важливим інструментом для оцінки та вдосконалення процесів публічних закупівель. В організації процесу публічних закупівель аудит – інструмент для

забезпечення прозорості та законності документального, інформаційного та методичного забезпечення проведення торгів, тендерів та аукціонів у державній сфері. Контроль за використанням бюджетних коштів суб'єктами державної сфери здійснюється як із боку держави (державний аудит), так і вимагає детального нагляду з боку громад для підтвердження економічної доцільності та ефективності формування витрат.

Тому дослідження ролі аудиту ефективності – актуальне завдання, що допомагає впроваджувати найкращі практики, забезпечуючи ефективне використання державних ресурсів, підвищуючи рівень довіри до державного управління. Сьогодні на проведенні аудиту ефективності позначилися наслідки воєнного вторгнення росії через ризики економічної нестабільності та зміни в законодавстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аудит у сфері публічних закупівель є відносно молодим напрямом. Є багато роз'яснень практиків та урядовців, а науковців, які ґрунтовно вивчають цю проблематику, – обмаль. Загальні питання та проблеми розвитку вітчизняного інституту аудиту і шляхи їхнього подолання з використанням знань та підходів інституціональної теорії аудиту досліджують учені [5]. В. Окуліч-Козарін та К. Мельник доводять, що в сучасній бізнесовій екосистемі аудитор стає дедалі помітнішим партнером розвитку економіки, що суттєво змінює його роль у забезпеченні реалізації прогресивних реформ [9].

Нині заслуговує на увагу аудит ефективності, який практично не здійснюється на вітчизняних підприємствах, а застосовують його лише при виконанні окремого рішення, бюджетних програм (функцій) та функціонуванні системи (галузі) [14].

Останніми роками аудиту ефективності публічних закупівель в умовах сталого розвитку, циркулярної економіки приділено увагу в публікаціях Н. Здирко, Г. Калетніка, Ю. Крігер, дослідження яких стосуються економічних, енергетичних та екологічних складників публічних закупівель [7; 16]. На думку О. Хаблюка та С. Яцишина, із введенням у практику аудиту ефективності система державного фінансового контролю виходить на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою відповідає цивілізованим економічним відносинам на ринку [13]. Натомість О. Височан та Н. Литвиненко вказують на місце суб'єктів державного аудиту ефективності в чинній системі державного фінансового контролю, а також можливі об'єкти та предмети аудиту ефективності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, наводять порядок проведення

аудиту ефективності відповідно до рекомендацій INTOSAI [3].

Бази́ка С. констатує, що аудит ефективності необхідний насамперед для оцінки управлінських рішень, тому його елементи можуть бути частиною ширшого аудиту публічного сектору, який охоплює також аудит відповідності та фінансовий аудит [1, с. 38]. Н. Здирко вважає, що аудит відповідності публічних закупівель заснований на тристоронніх відносинах, в яких аудитор прагне отримати достатні та достовірні докази для надання Звіту, метою якого є підвищення довіри з боку зацікавлених користувачів щодо оцінки законності здійснення підконтрольним суб'єктом діяльності у сфері публічних закупівель [6, с. 91]. Колектив авторів [18] досліджує два ключові методи впливу рекомендацій, що містяться у звітах про аудит ефективності, на їхні результати та ефективність.

Фундаментальність досліджень науковців формує якісне підґрунтя для вирішення нових проблем практики аудиту, які досі не були достатньо розглянуті. Зокрема наявність широкого кола питань залучення національної системи аудиту в процес публічних закупівель, що потребує посиленої уваги з боку системи управління, вимагає окремого дослідження.

Постановка завдання. Наше завдання – дослідження впливу аудиту на процеси публічних закупівель для підвищення ефективності використання публічних коштів та забезпечення довіри громадськості до системи державного управління.

Виклад основного матеріалу. Державний аудит публічних закупівель – це процес систематичної перевірки та оцінки діяльності державних органів щодо закупівель товарів, робіт чи послуг на підставі публічних процедур. Його мета полягає в забезпеченні ефективності, прозорості, рівності та справедливості у процесі публічних закупівель. Аудит ефективності є однією з форм державного аудиту, що передбачає комплекс статистичних і аналітичних процедур (рис. 1).

Із поданих форм аудит ефективності найцінніший із погляду удосконалення управлінського процесу в державному секторі економіки.

Аудит ефективності – інструмент, спрямований на оцінку того, чи досягаються мета та завдання, визначені в закупівельних процедурах, та чи використовуються ресурси оптимально. Ця форма аудиту дає змогу зрозуміти, наскільки планування, виконання та контроль витрат сприяють досягненню стратегічних цілей у контексті публічних закупівель.



Рис. 1. Форми державного аудиту згідно з класифікацією INTOSAI [3]

Нікіфорова І. зауважує, що метою аудиту ефективності є оцінка ефективності та результативності урядових рішень або показників, а також дотримання принципів економності, ефективності та результативності в організаціях, щодо яких проводиться аудит [8].

На думку науковців [2, с. 46], аудитор, який проводить аудит ефективності використання бюджетних коштів, має відповісти на три послідовні запитання:

- 1) Чи досягнута запланована мета використання бюджетних коштів? (результативність).
- 2) Чи використаний обсяг коштів мінімально можливий для досягнення поставленої мети? (економність).
- 3) Чи достатньо оптимальним був спосіб досягнення встановленої мети за наявного обсягу виділених бюджетних коштів? (ефективність, продуктивність).

Важливим аспектом аудиту ефективності є забезпечення дотримання нормативів та законодавства у сфері публічних закупівель. Аудитори вивчають процеси закупівель на предмет відповідності законодавчим вимогам, що сприяє уникненню корупції та забезпечує рівні умови для всіх учасників торгів.

У Законі України «Про публічні закупівлі» [10] низка положень спрямована на стимулювання формування прозорих умов участі у процесі закупівель, проте й водночас обумовлює внесення змін до наявного алгоритму аудиту зазначеного об'єкта, а саме: на етапі преаукціонної кваліфікації значну увагу треба приділяти дотриманню принципів ан-

тидемпінгового моніторингу, що візуалізується в анулювання пропозицій тих учасників, ціновий критерій яких нижчий за 30 % середньої пропозиції інших учасників; на етапі виправлення неточностей, допущених учасниками торгів, формується історія виявлення та виправлення ідентифікованих помилок, що автоматично фіксуватимуться на електронному майданчику ProZorro; на етапі перевірки відповідності технічним і якісним характеристикам, аудитори також повинні звернути увагу на історію участі досліджуваного учасника в аналогічних тендерах і рівень задоволення замовника від отриманих послуг.

Згідно з ISSAI 3100 [15], аудит ефективності – це незалежна, об'єктивна та надійна перевірка урядових дій, операцій та програм з кута зору відповідності трьом принципам: економності (*economy*), результативності (*effectiveness*) та ефективності (*efficiency*). Компанія KPMG розширила перелік принципів аудиту ефективності та, окрім названих трьох, додала ще чотири: навколишнє середовище (*environment*), справедливість (*fairness*), етика (*ethics*), економічний добробут (*economic welfare*) [17]. Оскільки проведення аудиту ефективності може стати своєрідним інструментом для досягнення цілей сталого розвитку, то, на думку Ю. Слободяник та Ю. Крегер, варто принципи аудиту ефективності доповнити ще двома: доцільність (*expediency*) та розвиток (*evolution*) [12].

Вважаємо, що через принципи можна повніше розкрити сутність аудиту ефективності (табл.).

Сутність принципів аудиту ефективності

Назва принципу	Сутність принципу
Економічність (<i>economy</i>)	Мінімізація витрат ресурсів, які повинні бути доступні своєчасно, у відповідній кількості та якості й за найкращою ціною
Результативність (<i>effectiveness</i>)	Досягнення поставлених цілей і отримання окреслених результатів
Ефективність (<i>efficiency</i>)	Отримання максимуму від наявних ресурсів
Навколишнє середовище (<i>environment</i>)	Важливість сталого розвитку для задоволення поточних потреб без шкоди для можливостей майбутніх поколінь задовольняти власні потреби
Справедливість (<i>fairness</i>)	Забезпечення справедливого та неупередженого використання коштів
Етика (<i>ethics</i>)	Стосується чесності та доброчесності управлінської ланки підприємства
Економічний добробут (<i>economic welfare</i>)	Може бути досягнутий після виконання попередніх шести принципів, оскільки саме їхня відповідність приведе до економічного добробуту підприємства
Доцільність (<i>expediency</i>)	Дотримання логіки використання ресурсів, що забезпечуватиме підприємству відповідну вигоду
Розвиток (<i>evolution</i>)	Перехід до більш раціонального, покращеного функціонування підприємства, оскільки за результатами проведення аудиту надаються висновок та рекомендації щодо кроків, які потрібно зробити для більш ефективної та результативної діяльності, що сприятиме його розвитку

Складено авторами на основі [12; 15; 17]

Вважаємо за доцільне доповнити принципи аудиту ефективності принципом «адаптивність» – здатність системи публічних закупівель адаптуватися до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, враховуючи нові законодавчі вимоги, економічні фактори та технологічні трансформації.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

- перевірка відповідності проведених процедур закупівлі чинному законодавству;
- аналіз правомірності і дотримання умов тендерних документів;
- перевірка процесу визнання потреб та планування закупівель;
- перевірка заходів, які забезпечують конкурентність та участь різних постачальників;
- аналіз доступності інформації про закупівлі для потенційних учасників;
- оцінка критеріїв відбору постачальників та їх відповідність завданням закупівлі;
- оцінка дотримання умов угоди сторонами;
- аналіз якості та своєчасності виконання поставок або послуг;
- оцінка ефективності витрат на закупівлі;
- аналіз можливостей заощаджень та оптимізації закупівель;
- виявлення потенційних ризиків у процесі публічних закупівель.

Джерела державного аудиту публічних закупівель відрізняються залежно від стадій життєвого циклу предметів закупівель. Так, на етапі планування вихідним документом є Річний план публічних закупівель та кошториси. Державний аудит законності, правильності та ефективності операцій, які буди проведені на етапі переддоговірних та договірних процедур в електронній системі закупівель, потребує перевірки досить широкого спектра первинної та зведеної документації (внутрішніх джерел) у розрізі предметів перевірок [6, с. 95].

Планування аудиту ефективності публічних закупівель є важливим етапом, спрямованим на оцінку та забезпечення відповідності процесів закупівель визначеним стандартам, правилам та етичним нормам. Планування передбачає розробку загальної стратегії та плану аудиту.

Проведення аудиту ефективності публічних закупівель охоплює декілька етапів (рис. 2).

Подані етапи спрямовані на забезпечення транспарентності, ефективності та ефективного використання публічних ресурсів у процесі закупівель.

Перевірку публічних закупівель, моніторинг та контроль за дотриманням законодавства про публічні закупівлі здійснює Державна аудиторська служба. Через воєнний стан у країні контрольні заходи аудиторів стають жорсткішими, з метою недопущення неефективних та незаконних витрат бюджетних коштів.

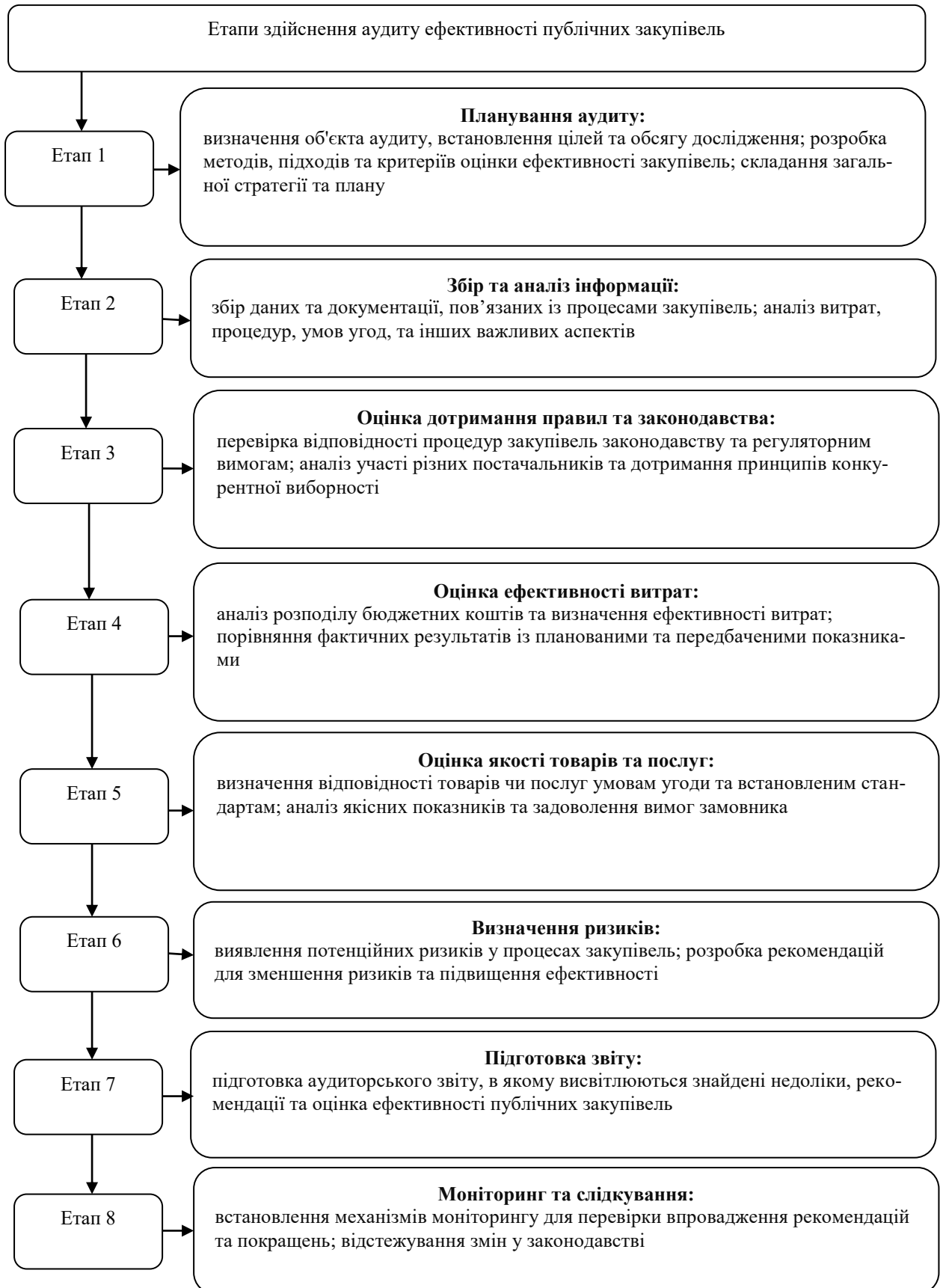


Рис. 2. Етапи проведення аудиту ефективності публічних закупівель
Побудовано авторами

У травні 2022 р. набирає чинності Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану», яка передбачає, що Державна аудиторська служба та її міжрегіональні територіальні органи під час воєнного стану та протягом місяця після його припинення або скасування виконують свої повноваження з урахуванням таких особливостей:

- 1) вживають заходів державного фінансового контролю з урахуванням воєнного стану;
- 2) до тривалості заходів державного фінансового контролю (інспектування, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель) та інших строків, визначених порядками проведення цих заходів державного фінансового контролю, не належить строк, протягом якого такий захід (організація проведення, оформлення, реалізація) не здійснювався у зв'язку з обставинами, обумовленими воєнним станом;
- 3) надання документів під час заходів державного фінансового контролю, зустрічних звірок,

збору інформації та документування процесу державного фінансового контролю, реалізація матеріалів за його результатами здійснюються в паперовій та/або електронній формі [4].

На сучасному етапі важлива роль відводиться сталості публічних закупівель. Сталі закупівлі – це ефективні закупівлі товарів, робіт та послуг з поліпшеними екологічними характеристиками та з урахуванням повної вартості їх життєвого циклу. Це сучасний європейський підхід до здійснення закупівель, який передбачає: зелені публічні закупівлі; застосування нецінових критеріїв оцінки пропозицій учасників закупівель; оцінку товару за вартістю «життєвого циклу» [11].

Напрямок організації ефективного аудиту сталих публічних закупівель досліджує міжурядова програма ООН із довкілля (ЮНЕП), створена для допомоги країнам у визначенні та вирішенні проблем стабільності й безпеки з екологічних питань.

Критерії оцінювання товарів та послуг щодо їх сталості під час публічних закупівель є такими (рис. 3).



Рис. 3. Аудит ефективності сталих публічних закупівель

Побудовано авторами

Аудитори можуть використовувати такі критерії для визначення та оцінки сталості в контексті економічної, екологічної та соціальної відповідальності учасників процесу закупівлі.

Висновки. Аудит ефективності публічних закупівель є важливим інструментом для забезпечення чесності та прозорості у сфері публічних закупівель. Він сприяє збільшенню довіри до системи закупівель, а також покращанню ефективності державних інституцій.

Проведення аудиту ефективності публічних закупівель вимагає системного підходу, оскільки цей процес передбачає різні аспекти, такі як ефек-

тивність витрат, дотримання законодавства, конкурентність та якість закупівель. Ключові принципи аудиту ефективності в контексті публічних закупівель дають змогу визначити та оцінити ефективність використання ресурсів та дотримання критеріїв сталості у виборі постачальників. Критерії сталості в аудиті ефективності враховують довгострокові наслідки рішень та їхній вплив на економічний, соціальний та екологічний аспекти.

Упровадження сучасних підходів до аудиту ефективності сприятиме подальшому вдосконаленню системи публічних закупівель, що, у свою чергу, зміцнить довіру громадськості та

оптимізацію використання бюджетних коштів.

Бібліографічний список

1. Базика С. К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 1. С. 24–38.
2. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25, ч. 1. С. 44–48.
3. 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.
4. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 травня 2022 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.02.2024).
5. Жук В. М., Мельник К. П., Жук Н. Л. Теоретичні основи посилення дієвості вітчизняного інституту аудиту. *Економіка АПК*. 2021. № 8. С. 58–66. DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202108058>.
6. Здырко Н. Г. Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси*. № 1 (91). 2021. С. 90–100. DOI: [10.33146/2307-9878-2021-1\(91\)-90-100](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-90-100).
7. Крігер Ю. Вплив аудиту ефективності функціонування підприємств в умовах сталого розвитку. *Облік і фінанси*. 2022. № 3 (97). С. 21–26. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3\(97\)-21-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-21-27).
8. Нікіфорова І. І. Тези до публічного виступу на тему: «Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю». Спільнота кращих державних службовців України. URL: <http://www.kds.org.ua/blog/nikiforova-ii-tezi-do-publichno-go-vistupu-na-temu-audit-efektivnosti-novaforma-derzhavnogo-fin> (дата звернення: 25.02.2024).
9. 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. № 3 (93). С. 142–148. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-3\(93\)-142-148](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-3(93)-142-148).
10. Про публічні закупівлі: Закон України № 922-VIII у редакції від 01.01.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення: 26.02.2024).
11. Сиротюк Г. В. Перспективи впровадження сталих публічних закупівель в Україні. *Формування та перспективи розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., 24 березня 2021 р. Полтава: ПДАУ, 2021. С. 345–348.*
12. Слободяник Ю. Б., Крігер Ю. Ю. Аудит ефективності: поняття та принципи. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2022. Вип. 2 (88). DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2022-2-16>.
13. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 827–831.
14. Щирба М. Т., Щирба І. М., Щирба М. М. Методичні аспекти аудиту ефективності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С. 844–849. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/172.pdf>.
15. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines. URL: <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf> (Accessed February 20, 2024).
16. Kaletnik H., Zdyrko N. Public procurement in Ukraine: evaluation, control, improvement. *Economic annals-XXI*. 2019. No 179 (9–10). P. 80–90.
17. Performance Auditing / KPMG. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf> (Accessed February 27, 2024).
18. Torres L., Yetano A., Pina V. Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*. 2019. Vol. 51, Issue 3. P. 1–32. URL: https://zagan.unizar.es/record/78132/files/texto_comp leto.pdf. (Accessed February 28, 2024).

Стаття надійшла 19.03.2024