

ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Заступник завідувача кафедри _____ Микола ЛЮБИМОВ

« ____ » січня 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

*на тему: «Державний аудит публічних закупівель та напрями його
удосконалення»*

*зі спеціальності 076 «Підприємництво та торгівля»
освітня програма «Публічні закупівлі»
ступеня магістр*

Виконавець роботи Мілька Алла Іванівна
_____ 14.01.2025 р.

Науковий керівник д.е.н., професор Педченко Наталія Сергіївна
-
_____ 14.01. 2025 р.

Рецензент _____ Дяченко Марина Олегівна

Полтава 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. Теоретичні положення державного аудиту публічних закупівель	6
1.1. Предметна область державного аудиту публічних закупівель.....	6
1.2. Система публічних закупівель як об'єкт державного аудиту.....	19
1.3. Місце державного аудиту публічних закупівель в системі державного фінансового контролю України	25
Висновки за розділом 1.....	34
Розділ 2. Сучасний стан державного аудиту у сфері публічних закупівель України	36
2.1. Сучасний стан системи публічних закупівель України	36
2.2. Особливості здійснення фінансового аудиту публічних закупівель.....	43
2.3. Державний аудит організації публічних закупівель.....	47
Висновки за розділом 2.....	65
Розділ 3. Удосконалення здійснення державного аудиту у сфері публічних закупівель	67
3.1. Оцінювання ефективності державного аудиту публічних закупівель	67
3.2. Особливості здійснення фінансового аудиту та аудиту відповідності публічних закупівель	77
3.3. Шляхи підвищення ефективності публічного управління в сфері закупівель	97
Висновки за розділом 3.....	104
ВИСНОВКИ.....	107
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	110
ДОДАТКИ.....	120

ВСТУП

Однією із форм співробітництва держави та суб'єктів господарювання є відносини з публічних закупівель, чим забезпечуються не тільки потреби замовників у товарах, роботах і послугах, а й потреби держави, бізнесу та суспільства в цілому.

Функціонування системи публічних закупівель (далі – СПЗ) нероздільно пов'язано з використанням публічних ресурсів, що включають публічні кошти (бюджетні кошти і власні кошти державних/комунальних підприємств, установ, організацій) та придбані предмети закупівель. Відтак, надходження і використання замовниками публічних ресурсів підлягає перевіркам з боку контролюючих органів щодо ефективного й економного їх використання, однак результати державного аудиту в сфері публічних закупівель свідчать про існування порушень та корупційних зловживань, які призводять до втрат фінансових ресурсів. Підвищення дієвості й ефективності функціонування системи державного аудиту публічних закупівель потребує не тільки удосконалення організації і методології його

здійснення, а й чіткого законодавчого врегулювання та стандартизації відповідно до міжнародних стандартів ISSAI.

Вплив та значення публічних закупівель у зміцненні державної економічної спроможності розглядали у своїх працях вітчизняні дослідники економічної теорії М. Зверяков, В. Базилевич, О. Василик, Л. Алексєнко, В. Осецький, О. Рожко та інші. Наукові здобутки у сфері публічних закупівель та державного аудиту висвітлені у працях С. Бардаша, І. Басанцова, М. Бондаря, О. Височан, Л. Гуцаленко, Г. Давидова, Л. Дікань, І. Дрозд, В. Жука, Г. Калетніка, С. Левицької, А. Любенко, В. Максимової, В. Міняйла, І. Лазаришиної, К. Назарової, М. Педченко, Н. Педченко, М. Письменної, В. Піхоцького, Ю. Слободяник, Н. Шалімової, В. Шевчука.

Однак існуючі дослідження із загальними підходами і вже сформованими позиціями виявляються малоприйнятними для системи

державних закупівель, що зазнає постійних змін і перетворень. Аналіз існуючих проблем в цій сфері виявляє спектр невідповідностей і суперечностей, що потребує створення єдиного інформаційно-аналітичного та контрольного забезпечення управління публічними закупівлями на мікро, мезо- та макрорівнях, а також використання інструментарію державного аудиту в умовах інформаційного електронного простору.

Метою кваліфікаційної роботи є розвиток теоретичних засад, розширення методологічного інструментарію та формування організаційних положень державного аудиту публічних закупівель у контексті формування інформаційного простору управління закупівельним процесом на макро-, мезо- та мікрорівнях. Поставлена мета обумовила вирішення таких завдань:

визначити предметну область державного аудиту публічних закупівель із врахуванням особливостей функціонування електронної системи закупівель;

удосконалити класифікацію публічних закупівель для цілей державного аудиту;

визначити послідовність державного аудиту організації публічних закупівель з урахуванням етапів здійснення процедур;

удосконалити наукові підходи аналітичного забезпечення розбудови політики публічних закупівель з урахуванням міжнародного досвіду;

внести уточнення до системи оцінки ефективності державного аудиту публічних закупівель з урахуванням принципів підзвітності та прозорості;

вивчити особливості оцінювання ефективності державного аудиту публічних закупівель;

з'ясувати особливості здійснення фінансового аудиту та аудиту відповідності публічних закупівель;

визначити можливі шляхи підвищення ефективності публічного управління в сфері закупівель.

Об'єктом дослідження визначено державний аудит публічних закупівель.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні

засади державного аудиту публічних закупівель.

Методологічною основою дослідження є системний підхід до вивчення процесів здійснення закупівельної діяльності. Системно-структурний метод дозволив сформулювати класифікацію публічних закупівель для потреб державного аудиту. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення, як загальнонаукові методи пізнання, застосовано для розвитку вихідних положень теорії, методології та організації державного аудиту публічних закупівель. Порівняльно-правовий метод використано для оцінки форм організації та специфіки проведення публічних закупівель, а також контрольно-аналітичного забезпечення управління в країнах світу.

Інформаційною базою дослідження є праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії, методології і організації державного аудиту публічних закупівель, законодавча база в частині публічних закупівель, статистичні дані Державної служби статистики України (далі – Держстат), аналітична інформація та дані вебпорталу «Prozorro», інформація Державної казначейської служби України (далі – Казначейська служба), Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства (далі – Мінекономрозвитку), Антимонопольного комітету України, матеріали Рахункової палати і Державної аудиторської служби України (далі – Держаудитслужба), Директиви ЄС щодо закупівель, міжнародні стандарти державного аудиту ISSAI, власні дослідження автора.

Основні теоретико-методологічні та практичні положення і розробки з удосконалення державного аудиту публічних закупівель було доведено до рівня конкретних рекомендацій для суб'єктів закупівельного процесу: державних контролюючих і регулюючих органів, замовників та учасників публічних закупівель.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

1.1. Предметна область державного аудиту публічних закупівель

Однією із форм співробітництва між державою та суб'єктами господарювання є відносини у сфері публічних закупівель, чим забезпечуються потреби державних підприємств, установ та організацій в товарах, роботах та послугах. Часті зміни законодавства щодо організації та проведення публічних закупівель свідчать про потребу в постійному удосконаленні механізму управління публічними закупівлями в цілях розвитку усіх сфер в Україні.

Історичні витоки публічних закупівель, сучасне трактування яких трансформувалось з понять «державні закупівлі» та «державне замовлення», беруть свій початок ще до незалежності України.

Поняття державні замовлення - прообраз сучасного поняття «державні закупівлі» - було вперше застосоване Держпланом СРСР при розробці проекту народногосподарського плану на 1988 рік. Головною причиною введення цієї економічної категорії було те, що вже із середини 80-х Держплан СРСР в масштабах всього народногосподарського комплексу не міг повністю збалансувати планові завдання з виробництва продукції з наявними матеріальними ресурсами. Він змушений був здійснити кроки в напрямку децентралізації цієї системи. Нездатність забезпечення народногосподарських планів зумовила появу державного замовлення, яке охопило 70-80 % загальних обсягів народного господарства і повністю було забезпечене необхідними матеріальними ресурсами. Продукцію, виготовлену понад державне замовлення, виробнику було дозволено реалізовувати самостійно [1].

Така система державного замовлення існувала до 1991 р., включаючи

та охоплюючи перший рік незалежності України. У 1991 році прийнято Положення про міністерство економіки, в якому одним із головних завдань Міністерства економіки України визначено формування єдиного республіканського державного замовлення та забезпечення його матеріально-технічними ресурсами [7].

Далі, з 1993 по 1996 рік питання щодо порядку здійснення закупівель за державні кошти були регламентовані Декретами Кабінету Міністрів України «Про державний контракт і державне замовлення», які затверджувалися на поточний рік до 1996 року. Такими документами затверджувався обсяг замовлених державою товарів (продукції), робіт, послуг та обсяги фінансування, а вибір виконавця здійснювався виключно на власний розсуд розпорядників державних коштів. Зокрема, в Декреті зазначалося, що виконавці державного контракту та державного замовлення забезпечують себе матеріально-технічними ресурсами шляхом укладання прямих договорів з підприємствами-постачальниками, державними постачальницько-збутовими та іншими посередницькими організаціями [17].

Важливе та досить суперечливе значення щодо регулювання ринку закупівель того часу відіграло прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про заборону використання бюджетних коштів для закупівлі товарів (робіт, послуг) іноземного походження» від 4 червня 1996 р. № 611.

З метою підвищення ефективності використання державних коштів у 1999 році Міністерством економіки з підтримкою інших міністерств та відомств було розроблено проект, а в 2000 році прийнятий Закон України «Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти» 22 лютого 2000 року №1490-III.

Негативними наслідками, втратою державних коштів та значними порушеннями у сфері публічних закупівель супроводжувалася діяльність Тендерної палати України, як органу громадського контролю, діяльність якого була регламентована внесенням змін до Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 22.08.2005 року. Характерними

рисами періоду 2005-2008 років були: монополізація обов'язкового оприлюднення інформації про закупівлі на приватному веб- сайті замість державного інформаційного ресурсу; абсолютна регуляторна роль Тендерної палати і концентрація сумнівних схем навколо (обов'язкові консультаційні послуги через певні фірми та оплата роялті, оскарження торгів, «чорний список» учасників торгів, обов'язкова передплата бюлетеня Тендерної палати для участі в торгах, нотаріальне завірення договорів про закупівлю). За час діяльності тендерної палати державі було завдано збитків на близько 500 млн доларів США [28].

Враховуючи те, що з кінця березня 2008-го по травень 2010 року сфера державних закупівель регулювалася тимчасовими положеннями, а також після тривалої роботи у червні 2010 року прийнято Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 року №2289-VI.

Період 2010-2014 років характеризувався активним становленням законодавства в сфері державних закупівель, про що свідчать внесення 30 поправок, змін та доповнень до Закону №2289-VI. Все ж, даний закон втратив чинність на основі прийняття нової редакції Закону України «Про здійснення державних закупівель» 10 квітня 2014 року № 1197-VII, яким, зокрема, передбачалося запровадження системи електронних державних закупівель у відповідності до зобов'язань України, визначених Угодою про Асоціацію з ЄС, а також порядок державного регулювання та контролю в сфері публічних закупівель.

На виконання Указу Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» від 12.01.2015 р, в якому в рамках впровадження в Україні європейських стандартів життя та чотирьох векторів виходу України на провідні позиції у світі передбачалася реформа у сфері здійснення державних закупівель, було прийнято Закон України «Про публічні закупівлі» від 25 грудня 2015 року № 922-VIII. Еволюція форм публічних закупівель, і, разом з тим, трансформація термінології щодо них в частині законодавчого регулювання та забезпечення представлені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Еволюція форм і термінології з публічних закупівель та їх
нормативно-правового забезпечення в Україні**

Фази	Історичний етап	Форма публічних закупівель	Нормативно-правове забезпечення
1	2	3	4
І фаза	до 1991 р.	державні плани	Положення про Державний плановий комітет Української РСР. Постанова, затв. Радою міністрів української РСР № 552 від 16 листопада 1982 р.
	1991-1992 р.р.	державні замовлення	Положення про Міністерство економіки України., затв. постановою Кабінету Міністрів України № 322 від 20 листопада 1991 р.
	1993 -1996 р.р.	державні контракти, державні замовлення	Про державний контракт і державне замовлення. Декрет Кабінету Міністрів України №14-93 від 22.01.1993 р.
			Положення про порядок організації та проведення міжнародних торгів (тендерів) в Україні, затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 871 від 21.10.1993 р.
			Закон України «Про державне замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб» від 22 грудня 1995 року № 493/95-ВР
			Про заборону використання бюджетних коштів для закупівлі товарів (робіт, послуг) іноземного походження. Постанова Кабінету Міністрів України від 4 червня 1996 р. № 611
II фаза	1997-1999 р.р.	Закупівлі	Про організацію та проведення торгів (тендерів) у сфері державних закупівель товарів (робіт, послуг): Постанова Кабінету Міністрів України від 28.06.1997 р. № 694
			Про створення єдиної системи закупівель товарів (робіт, послуг) за рахунок коштів державного бюджету та іноземних кредитів, що залучаються під гарантії Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.09.1997 р. № 1058

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
II фаза	2000-2014 р.р.	Державні закупівлі	Про здійснення торгів (тендерів) у будівництві: Постанова Кабінету Міністрів України від 01.09.1998 р. №1369
			Про закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти: Закон України від 22 лютого 2000 року №1490-III
			Про здійснення державних закупівель: Закон України від 01.06.2010 року №2289-VI
			Про здійснення державних закупівель: Закон України від 10 квітня 2014 року № 1197-VII [340]
III фаза	2015- сьогодення	Публічні закупівлі	Про публічні закупівлі: Закон України від 25 грудня 2015 року № 922-VIII

Джерело: сформовано автором

Розмежування понять «державні закупівлі» та «публічні закупівлі» в частині нового законодавства та того, що втратило чинність практично неможливо, оскільки і в Законі України «Про публічні закупівлі» [63], і в Законі України «Про здійснення державних закупівель» дається однакове визначення закупівлям, як придбання замовником товарів, робіт і послуг у встановленому порядку. Саме тому, постає питання сутнісного наповнення в частині нормативної регламентації на законодавчому рівні щодо заміни «державних» на «публічні» закупівлі.

На наше переконання, формування характеристик закупівель обумовлені наявністю двох різновекторних підходів. По-перше, здавалось би, вживання терміну «державні закупівлі» виправдовується джерелами фінансування - державними коштами, однак, і в публічних закупівлях джерело залишається тим самим. По-друге, метою закупівель є задоволення інтересів держави та територіальних громад та забезпечення їх потреб, але такі твердження мали місце в обох законах. По-третє, виходячи з суб'єктів контролю, варто зазначити, що в обох законах передбачений як державний, так і громадський контроль. Саме тому, пропонуємо власне бачення причин перейменування. Змістовне навантаження обох прикметників впливає з різного роду тверджень: «державні» - бо термін вживається стосовно явищ та заходів, які характеризують державу, стан справ у ній; «публічні» - бо саме

такі, які відбуваються задля задоволення потреб громади, і, отже, несуть компоненту відкритості та прилюдності. Доступність до інформації через електронні системи забезпечує основну характеристику та ознаку публічності – відкритість та інформативність для громадськості, тобто оприлюднення.

Основним аргументом трактування публічних закупівель, як більш широкої категорії, на нашу думку, є те, що проведення процедур публічних закупівель є широке застосування електронних систем (майданчиків, каталогів, платформ, сайтів), а також відкритість та доступність до всієї інформації стала більш реальною завдяки внесенню всієї інформації в електронному вигляді. Так, в обох законах визначено, що громадський контроль забезпечується через вільний доступ до всієї інформації щодо державних закупівель, яка підлягає оприлюдненню, однак використання своїх прав представниками громадського контролю є дещо обмеженим в Законі України «Про здійснення державних закупівель», оскільки технічно не було доступу до більшості документів (паперовий варіант) та не на всіх етапах закупівельного процесу.

Саме тому, у зв'язку із обов'язковим введенням електронних систем, принципи відкритості та прозорості здійснення закупівель на всіх етапах набувають нового значення. Новим Законом передбачено, що вільний доступ забезпечується через здійснення аналізу і моніторингу інформації, розміщеної в електронній системі закупівель, а також шляхом інформування через електронну систему закупівель або письмово органи, що уповноважені здійснювати контроль, про виявлені ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель [45, 63].

Введення в дію Закону України «Про публічні закупівлі» передбачає ряд суттєвих відмінностей із Законом України «Про здійснення державних закупівель», пов'язаних із потребою в забезпеченні прозорості процесу здійснення закупівель на всіх стадіях їх проведення.

Варто дослідити сутність дефініції «публічні закупівлі», а також

висвітлити відмінності від понять «державні закупівлі» та «державні замовлення».

Сутність поняття «замовлення» Осовська Г. В. розглядає, «як комерційний документ, в якому покупець детально вказує всі необхідні умови для виготовлення чи підготовки замовленого товару, всі суттєві елементи, потрібні для укладення угоди» [1].

За визначенням Волинець В.В. [41], замовлення – юридична угода між продавцем та покупцем на отримання певного товару чи послуг.

Отже, замовлення визначається на рівні суб'єктів господарювання як угода, документ, домовленість. Термін «державне замовлення» набуває значно ширшого значення і розглядається в розрізі задоволення державних потреб.

Підтримуємо думку О.О. Критенко, «що органи державного управління розміщують державне замовлення через закупівлі, тобто державні закупівлі – це процес виконання державного замовлення» [34]. На думку науковця, поняття «державне замовлення» є лише «декларацією про наміри» придбати той чи інший товар або послугу, тоді як «державні закупівлі» – це вже процес придбання, внаслідок якого відбувається відчуження товару (роботи, послуги) та передача прав власності від продавця покупцеві, тобто «реалізація намірів» [35].

Так, в Законі України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 року знову введено та використовується термін «державне замовлення» для задоволення пріоритетних державних потреб через спрямування державних коштів з метою здійснення державних закупівель.

У прийнятому в 2014 році Законі України «Про здійснення державних закупівель» державне замовлення згадується лише в частині послуг з підготовки фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів (післядипломна освіта), а нова його редакція - Закон України «Про публічні закупівлі» від 2016 року [63] доповнена державним оборонним замовленням. Тобто, в законодавчій

площині поняття державного замовлення з 2010 року усунуто, що на нашу думку, є негативним, оскільки виникає «розрив» в ланцюгу понять «державний план» - «державне замовлення» - «державні закупівлі». Тобто новий взаємозв'язок передбачає два поняття «річний план» - «публічні закупівлі». Логічним вважаємо наступний взаємозв'язок понять та термінів: «річний план» (на рівні замовників) – «державне замовлення» (на рівні держави, зведені плани) - «публічні закупівлі». Не менш важливим вважаємо дослідження сутності поняття «публічні закупівлі» в наукових джерелах [46, 47].

За визначенням Загороднього А.Г., «закупівля (продаж) у вузькому розумінні – договір про постачання великих партій товарів з оплатою у визначений угодою термін; у широкому розумінні ще розуміється, як закуп – придбання товарів усередині країни чи за кордоном великими партіями, у великій кількості» [30].

Так, О. Софронова вважає, що «державне замовлення – це механізм державного регулювання економіки, основою якого є формування на договірній (контрактній) основі складу та обсягів продукції або робіт, необхідних для державних потреб, розміщення державних контрактів на поставку (закупівлю) цієї продукції (робіт) серед суб'єктів господарювання, незалежно від їхньої форми власності» [37].

Храмкін А. також визначає «державне замовлення як придбання виробів, товарів та надання послуг центральними, регіональними і місцевими адміністраціями, державними органами, а в галузі транспорту, телекомунікацій, енергетики і водопостачання – компаніями, що діють за спеціальними або ексклюзивними правами» [76].

Погоджуємося з думкою Критенко О.О. [35], яка розглядає державне замовленням як декларацією про наміри, а державні закупівлі як реалізацією намірів.

Історичні підходи до розуміння та трансформація термінології в сфері публічних закупівель відображені на рис. 1.1.

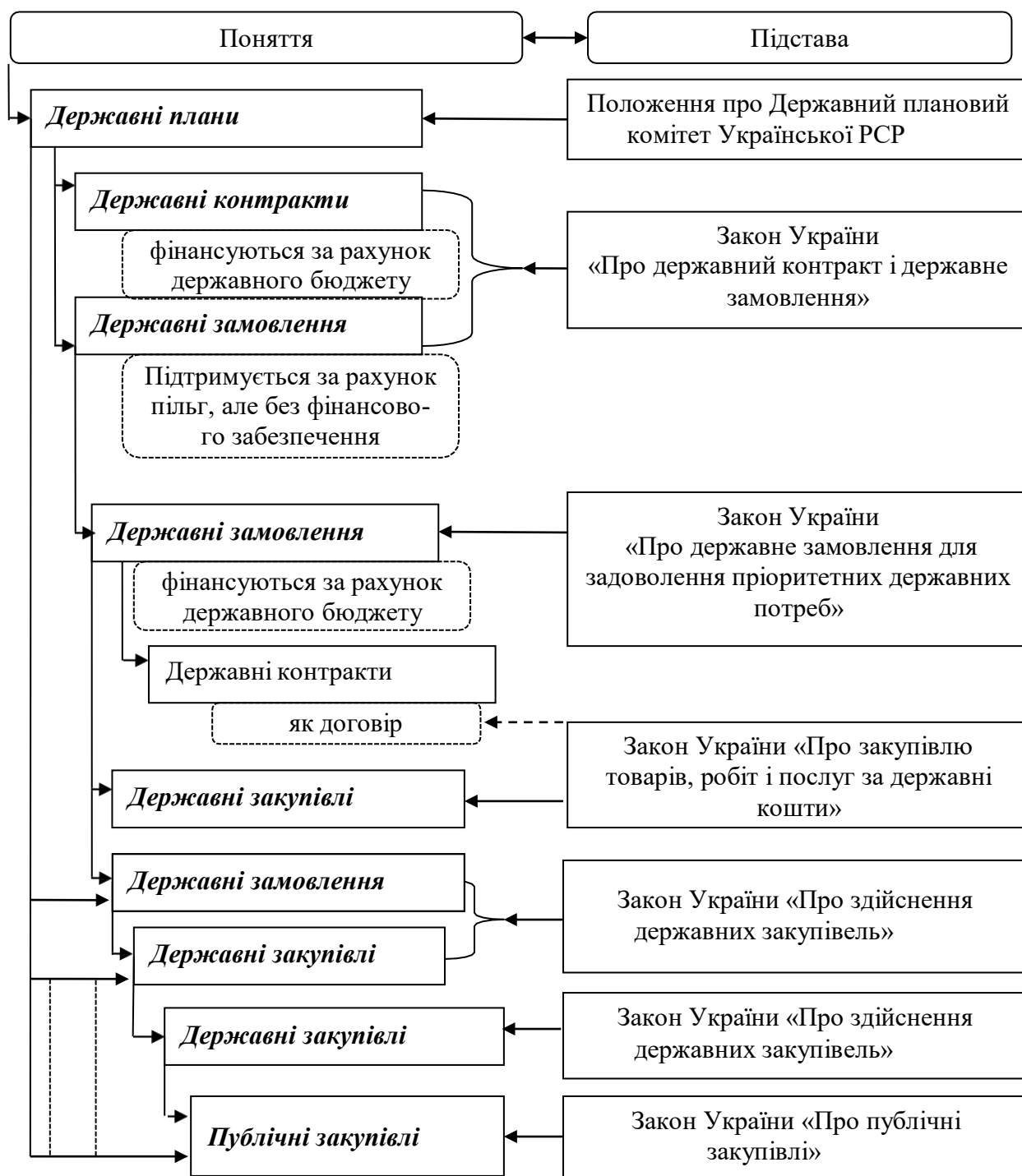


Рис. 1.1. Розвиток термінології в сфері публічних закупівель

Виходячи з досліджень, можна дійти висновку про різноманітність підходів до визначення сутності публічних закупівель (табл. 1.2).

Окремі підходи щодо визначення поняття «публічні закупівлі»

№ з/п	Підходи до розуміння публічних закупівель	Критенко О.О.	Довгань М.Ю.	Науменко С.М.]	Новаковець В.М.	Квач В. Ю. І
1	Діяльність держави з придбання товарів, робіт і послуг	+				
2	Спосіб реалізації державного замовлення		+			
3	Система замовлення державними органами товарів (робіт, послуг),			+		
4	Специфічний інструмент фінансово-правового регулювання				+	
5	Процес придбання замовником товарів, робіт, послуг					+

Отже, як бачимо, проблемним залишається відсутність єдиного підходу до визначення публічних закупівель вітчизняними науковцями. Законом України «Про публічні закупівлі» [63] визначено, що публічна закупівля - придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому Законом. Варто акцентувати увагу на терміні «придбання», а отже, це не «придбані» товари, роботи і послуги, що не можна ототожнювати публічну закупівлю із закупленими предметами закупівлі, а все ж розуміється як діяльність або процес.

Особливі питання виникають до словосполучення «державні та публічні закупівлі», що потребує якнайшвидшого виправлення, оновлення та доопрацювання. Вважаємо, що оцінка публічних закупівель повинна здійснюватися за стадіями життєвого циклу предметів закупівель: 1) планування; 2) переддоговірні та договірні процедури; 3) використання предметів закупівель (товарів, робіт, послуг) замовниками [46].

Отже, з урахуванням вищезазначених аспектів, пропонуємо надати наступне визначення: публічні закупівлі – це діяльність замовника з приводу прозорого планування, здійснення переддоговірних і договірних процедур, а

також використання придбаних предметів закупівель із застосуванням електронної системи у встановленому законодавством порядку з метою задоволення потреб держави, бізнесу та суспільства, що дозволяє здійснювати комплексну оцінку та державний аудит стану і використання публічних ресурсів за різними аналітичними розрізами на всіх стадіях життєвого циклу предметів закупівель.

З метою приведення у відповідність Закону України «Про публічні закупівлі» та Господарського кодексу України [63], варто було б доповнити перший інформацію щодо державного замовлення. Так, Кодексом визначено, що державне замовлення є засобом державного регулювання економіки шляхом формування на договірній основі складу та обсягів продукції (робіт, послуг), необхідної для пріоритетних державних потреб, розміщення державних контрактів на поставку (закупівлю) цієї продукції (виконання робіт, надання послуг) серед суб'єктів господарювання, незалежно від їх форми власності.

Фалко Ю. вважає, «що підвищення витрат держави на публічні закупівлі опосередковано призводить до закріплення за державою статусу повноцінного учасника економічних відносин.

Як справедливо зазначає Пінькас Г.І., «дослідження ролі державних закупівель дозволяють стверджувати, що вони мають значний вплив як на вирішення базових соціальних програм, так і на розвиток економіки країни в цілому» [53, с. 9].

На думку Квач В.Ю., «роль публічних закупівель полягає в задоволенні потреб держави в товарах, роботах та послугах, що будуть використані для реалізації нею своїх функцій з найменшими бюджетними витратами та з отриманням продукції належної якості» [30].

Вважаємо, що роль публічних закупівель не може бути обмежена тільки задоволенням державних потреб, оскільки їх потрібно розглядати з позицій вирішення тактичних і стратегічних завдань [46, 47].

Так, на думку J.G. Murray, «у будь-якій державі незалежно від рівня розвитку публічні закупівлі мають забезпечувати вирішення тактичних і

стратегічних завдань» [91].

Олефір А. «визначає тактичні завдання, як це якість, своєчасність, низька ціна, мінімізація підприємницьких, фінансових, технічних ризиків, зростання конкуренції, а стратегічні – економічна політика (підтримка місцевих чи національних підприємств), захист навколишнього середовища і «зелені» закупівлі, соціальна політика» [7].

Управління публічними закупівлями повинно передбачати науково-обґрунтовану класифікацію.

Вважаємо, що важливою класифікаційною ознакою для поділу закупівель має бути джерело фінансування:

кошти державного бюджету;

кошти місцевого бюджету;

власні кошти державних підприємств, організацій.

У складі фінансування з державного чи місцевого бюджетів можуть бути кошти міжнародних організацій чи кошти цільових фондів. Така виокремлення інформації дозволяє розширити аналітичні можливості інформації щодо здійснення публічних закупівель за джерелами фінансування на всіх рівнях управління.

Узагальнена класифікація публічних закупівель з врахуванням запропонованих ознак наведена на рис. 1.2.

Отже, підсумовуючи, варто зазначити, що передумовами розвитку публічних закупівель в Україні є потреба в задоволенні потреб держави та суспільства необхідними товарами, роботами і послугами з дотриманням принципів прозорості, гласності та ефективності в межах концепції сталого розвитку.

Вважаємо, що науково-обґрунтована класифікація публічних закупівель сприятиме удосконаленню організаційно-економічного механізму їх здійснення, формуванню відповідних аналітичних розрізів, а також проведенню достовірного та вичерпного економічного аналізу та аудиту.

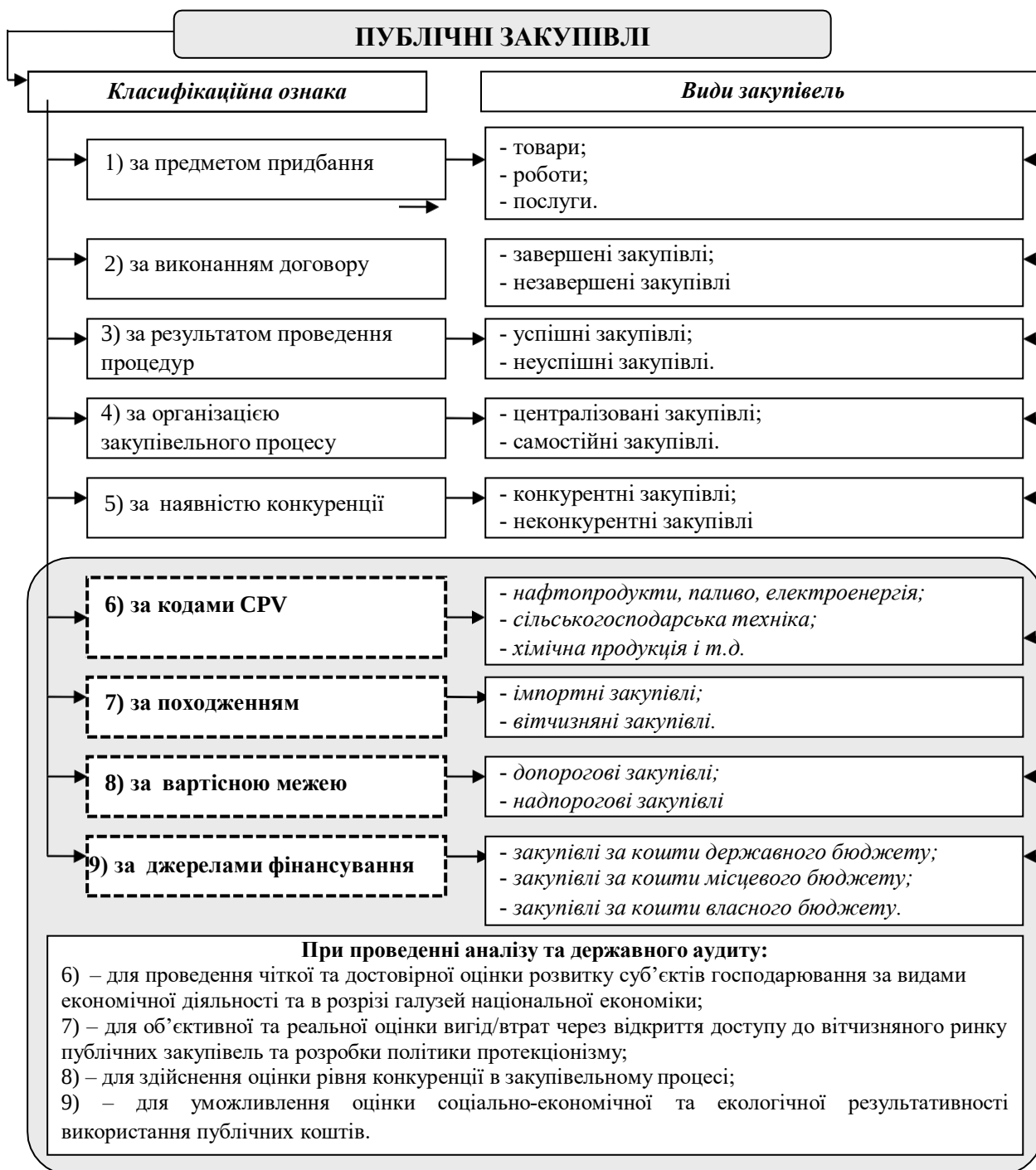


Рис. 1.2. Інформаційно-аналітичні аспекти поглиблення класифікації публічних закупівель в Україні

[-----] запропоновано автором

- Джерело: узагальнено та доповнено автором

1.2. Система публічних закупівель як об'єкт державного аудиту

Очевидно, що будь-які публічні кошти та придбані предмети закупівель (товари, роботи, послуги)) підлягають перевіркам на предмет ефективності їх використання та економності з боку контролюючих органів. З кожним роком, незалежно від проведення контрольних заходів органами контролю, як замовники, так і учасники знаходять певні «лазівки» для співпраці, що, в свою чергу, призводить до неекономії або втрат фінансових ресурсів державою. Саме тому, для удосконалення механізму проведення публічних закупівель та підвищення його ефективності потрібно визначити об'єкт державного аудиту, здійснюючи оцінку виявлених порушень, а також надаючи пропозиції щодо удосконалення процедур для забезпечення прозорості та ефективності публічних закупівель [47].

Визначення об'єкту різними вітчизняними вченими практично не відрізняється. Так, в основному об'єкт визначається, як предмет, явище, процес – усе, на що спрямована будь-яка діяльність, те, на що спрямовуються певні дії, увага; предмет пізнання і практичного впливу збоку людини (суб'єкта). Отже, розширеним об'єктом державного аудиту визначаємо систему публічних закупівель.

Найбільш повне визначення системи (грец. *systema* – ціле, що складається із частин) надав професор В.В. Дубічинський, «який вбачає в ній порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь; сукупність методів, прийомів, правил здійснення чогось; класифікація предметів і явищ; опис сукупності об'єктів, упорядкованої певним чином» [46].

Досить цікавим є визначення системи видатним вітчизняним вченим С.В. Мочерним, «який визначає її як комплекс підсистем, елементів, компонентів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно-нової цілісності» [35].

Публічні закупівлі не можна розглядати, як систему в онтологічному аспекті, оскільки всі зв'язки між сукупністю її елементів залежать саме від

волі та свідомості людей. Саме тому, поняття системи в публічних закупівлях доцільно розглядати у гносеологічному (методологічному) аспекті, як інструменті сутності складних матеріальних систем.

Узагальнюючи підходи до визначення системи публічних закупівель як об'єкту економічного аналізу та державного аудиту, вважаємо за доцільне ідентифікувати її в складі та взаємозв'язку:

- 1) теоретичної підсистеми (елементи – сутність, мета, завдання);
- 2) організаційної підсистеми (способи організації);
- 3) методичної підсистеми (принципи, процедури, порядок здійснення);
- 4) класифікаційної підсистеми (різновиди закупівель).

Вважаємо, що система публічних закупівель є специфічним об'єктом державного аудиту, оскільки вимагає розширення їх меж.

Метою публічних закупівель є задоволення потреб та тріади інтересів: держави, бізнесу та суспільства в рамках концепції сталого розвитку. Завданнями публічних закупівель є здійснення закупівельно-постачальницької діяльності з використанням процедур та дотриманням принципів закупівель та одночасною економією публічних ресурсів [46, 47].

Заєць Н.М. ідентифікує «об'єкт публічних закупівель в єдності кількісних та якісних характеристик двох груп процедур публічних закупівель: конкурентні (відкриті торги, відкриті торги із зменшенням ціни, торги з обмеженою участю, попередня кваліфікація, двоступеневі торги, запит цінкових пропозицій, редукціон, процедура електронного реверсивного аукціону, конкурентний діалог) та неконкурентні (закупівля в одного учасника, переговорна процедура закупівлі), що дає змогу визначити вплив організації проведення закупівель на їх результативність та економність» [17].

Однією із складових методичної підсистеми є принципи здійснення публічних закупівель, які також виступають як об'єкти державного аудиту. За найбільш поширеними варіаціями, принципи – це основи, положення, засади, правила, норми, вимоги, тобто семантично подібні поняття, які науковою спільнотою та на законодавчому рівні інтерпретуються у широкому сенсі (основи, положення, засади) або у вузькому (правила, норми,

вимоги) [40].

Принципи в публічних закупівлях слугують важелем державного регулювання через закріплення основних правових вимог до закупівельного процесу. Принципи є основним базисом, дотримання положень якого є запорукою ефективного здійснення публічних закупівель.

Погоджуємося із думкою А.О. Олефіра, який зазначає, «що від змісту правового забезпечення реалізації принципу відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівель залежить не тільки поінформованість громадянського суспільства щодо питань використання державних коштів, а також кількісний і якісний аспекти участі в конкурсних торгах суб'єктів господарювання, розвиток конкуренції у відносинах, запобігання корупції зловживанням закупівлями предмета, який не належить до реально існуючих потреб замовника» [50].

Дроздова Н. вважає, що для управління системою державних закупівель достатньо трьох основних принципів: справедливості; принцип прозорості і боротьби з корупцією; принцип економії та ефективності [16].

Вважаємо, що принципи є взаємопов'язані між собою, а окремі з них - взаємозалежні та похідні. На нашу думку, найголовнішими є принципи максимальної економії, ефективності та пропорційності. Так, принцип економії відображає заощадливість коштів при придбанні предмету закупівлі на рівні кожного замовника (понесення ним найменших витрат), а в цілому – держави. В загальному вигляді принципи здійснення публічних закупівель умовно можна розділити на три групи:

- організаційні принципи, якими регулюється процес організації закупівель, і якими забезпечується мета та результат закупівельної діяльності;

- етичні принципи, якими регулюються відносини між замовниками та учасниками, між державою та учасниками, а також між державою та замовниками;

- принципи, реалізація яких сприятиме найвищій результативності – задоволення потреб держави та державних замовників, учасників, а також

громадськості (рис. 1.3).

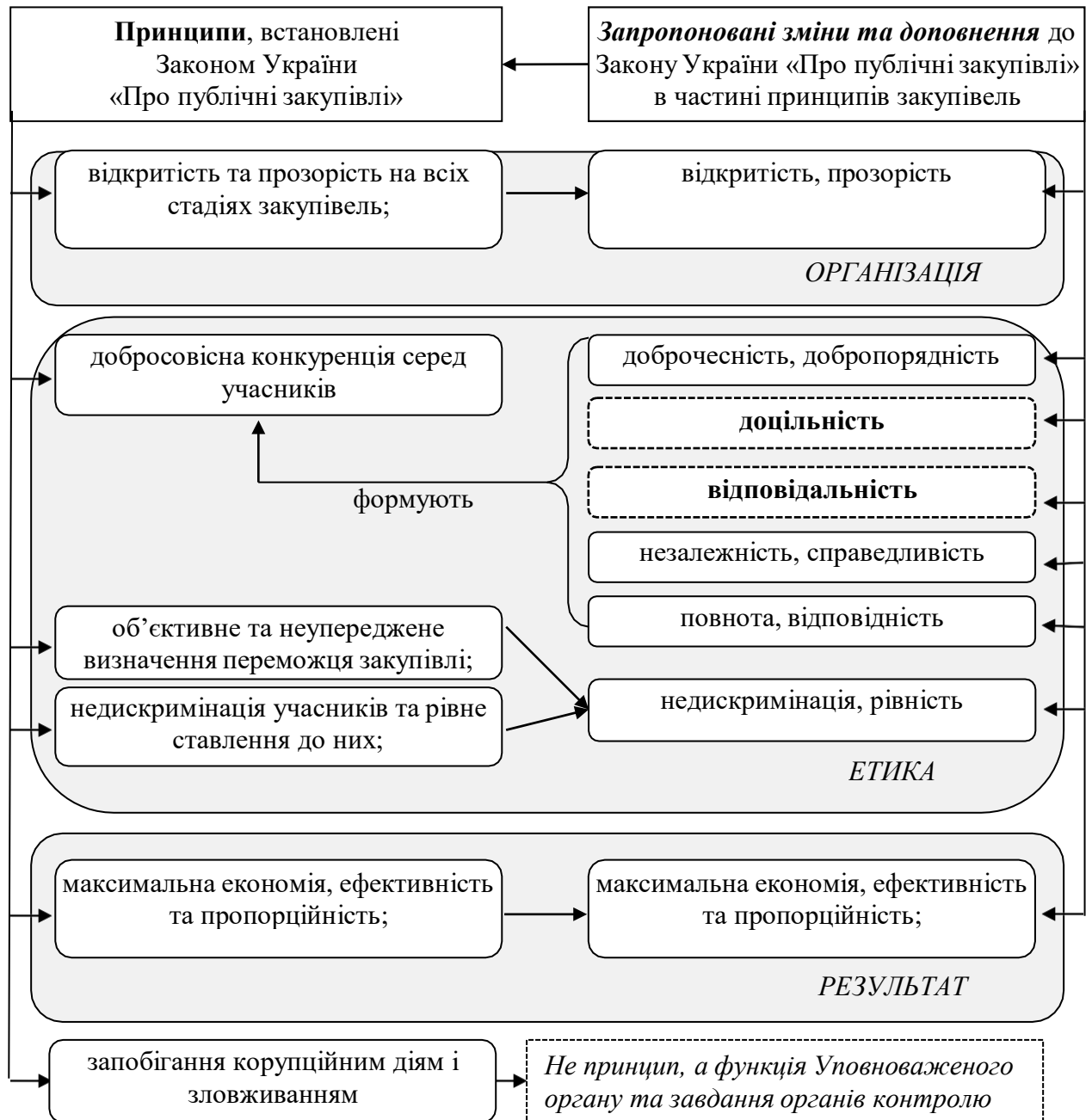


Рис. 1.3. Класифікація принципів здійснення публічних закупівель
Джерело: узагальнено та доповнено автором

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони визначені правила та принципи державних закупівель, які регулюються *acquis* ЄС (спільним доробком) у сфері державних закупівель, зокрема принципи недискримінації, рівного ставлення, прозорості та пропорційності. Вважаємо, що для досягнення мети

в публічних закупівлях замовниками та учасниками, а також з метою уникнення конфліктних ситуацій варто керуватися принципами етики: доброчесністю, добропорядністю, повнотою інформації, відповідністю, чим забезпечуватиметься досягнення максимального ефекту всіма сторонами закупівельного процесу. Особливої уваги потребує принцип відповідальності.

З урахуванням запропонованих змін, вектори реалізації та застосування принципів матимуть наступний вигляд (рис. 1. 4):



Рис. 1.4. Схема реалізації принципів публічних закупівель в системі аудиту

Джерело: запропоновано автором

Суб'єктами ринку публічних закупівель є замовники та учасники.

Організаційні аспекти різних процедур публічних закупівель визначають напрями та контрольні точки державного аудиту в розрізі етапів процедур (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Послідовність державного аудиту за етапами процедур та стадіями
життєвого циклу предметів закупівель**

Стадії життєвого циклу предметів закупівель	Етапи процедур закупівель				
	Закупівлі через Prozorro-market, публікація Звіту про договір	Спрощена закупівля	Відкриті торги	Конкурентний діалог	Переговорна процедура
I. Планування	1) створення Тендерного Комітету і призначення Уповноваженої особи; 1) визначення потреби (обсяги і джерела видатків); 2) визначення параметрів закупівлі (предмет, очікуваної вартості та процедур); 3) затвердження річного Плану; 4) публікація в електронній системі закупівель «Прозоро»; 5) можливі зміни та внесення їх до річного Плану.				
II. Передшого- вірні та договірні процедури в ЕСЗ	1) вибір кате- горії товарів; 2) вибір бажаного товару; 3) вибір постачальника; 4) вибір конкретного товару; 5) драфт звіту про договір з одночасним повідомленням замовника; 6) Звіт про укладений договір.	1) оголошення закупівлі; 2) період уточнення інформації;; 3) подання пропозицій учасниками; 4) електронний аукціон; 5) визначення переможця закупівлі; 7) укладення договору про закупівлю.	1) розміщення та оприлюднення оголошення; 2) подання тендерних пропозицій; 3) розкриття інформації про ціни; 4) проведення електронного аукціону та визначення переможця; 5) укладання договору.	1) оголошення закупівлі; 2) подання пропозицій; 3) проведення переговорів для визначення технічних умов предмету закупівлі; 4) оцінка та вибір учасників II-го етапу; 5) аукціон; 6) визначення переможця; 7) укладання договору.	1) проведення переговорів поза системою та надання учасником кваліфікаційної документації; 2) повідомлення про намір укласти договір в ЕСЗ; 3) оприлюднен- ня договору про закупівлю; 4) Звіт про виконання договору.
III. Використання	- відображення в бухгалтерському обліку придбання товарів, робіт, послуг; - використання предметів закупівель (в т.ч. нарахування амортизації на необоротні активи); - можливе понесення витрат, пов'язаних з підтриманням функціонального стану об'єкту (поточний та капітальний ремонт) та поліпшенням об'єктів необоротних активів (добудова, модернізація, реконструкція) - списання об'єктів необоротних активів після завершення терміну корисного використання або визнання неможливості чи недоцільності подальшого використання.				

Джерело: сформовано автором

Отже, під час здійснення аудиту на кожному з етапів, аудитор здійснює перевірку у відповідності до законодавчих вимог, якою повинні бути охоплені і внутрішні положення, і тендерна документація, відсутність дискримінаційних умов, тендерні пропозиції, дотримання строків за кожним передбаченим законодавством етапом. Крім перевірки правильності організації процедур закупівель, аудитором обов'язково перевіряються об'єкти на етапі планування та використання предметів закупівель, що забезпечує повноту оцінки та дозволяє оцінювати ефективність публічних закупівель на всіх етапах життєвого циклу предметів закупівель.

1.3. Місце державного аудиту публічних закупівель в системі державного фінансового контролю України

Система фінансового контролю нашої держави, що склалася ще за радянських часів, не змогла швидко сприйняти 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 [14].

Розкриваючи частково сутність державного аудиту як контролюючої функції державного управління, вважаємо за доцільне висвітлити основні теоретичні аспекти системи державного аудиту публічних закупівель в Україні в цілому та в частині аудиту ефективності зокрема.

У навчальному 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.

В. В. 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 [54].

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 [69].

І. К. Дрозд розвинула теорію методології ідентифікації ризику та антикризової стратегії внутрішнього контролю, заснованої на реалізації

концепції COSO, а також особливості контролю місцевих органів влади з використанням аудиту ефективності бюджетів та державних програм [16].

Погоджуючись з результатами дослідження відомих вітчизняних вчених щодо необхідності зміни пріоритетів державного фінансового контролю, доцільно удосконалити методологію державного аудиту за ефективним та раціональним використанням публічних ресурсів із застосуванням різних видів державного аудиту.

Важливими, визначальними та дискусійними для удосконалення теорії і практики державного аудиту публічних закупівель залишаються питання визначення його місця в системі державного фінансового контролю. Однак, перш за все необхідно визначитися: проявом чого є державний аудит – форми, виду, підвиду контролю, його складовою чи інструментом? В підтвердження цього, варто зазначити, що, наприклад,

Рябухін С.М. вважає, що аудит ефективності державних витрат (один із видів державного аудиту) є «формою фінансового контролю», і водночас в іншій своїй праці «особливим видом контролю» [49].

Саунін А.М. також вважає аудит ефективності видом фінансового контролю.

Степашин С.В., обґрунтовуючи необхідність переходу до аудиту ефективності використання державних ресурсів, вважає, що це «новий вид фінансового контролю», водночас підкреслюючи в іншій праці, що «більшість органів державного фінансового контролю розвинених країн широко використовують аудит ефективності як одну з найважливіших форм державного бюджетного контролю» [32].

Шевчук О. А. виокремлює державний аудит не як форму, а вид державного фінансового контролю. Процун К.С. при дослідженні питання класифікації державного аудиту виділяє такі критерії його поділу: процедури, методи, форми, підвиди [66].

В обґрунтуванні власної позиції щодо розмежування форми та виду державного аудиту автор Лядова Ю. О. виходить з того, що: форма це

спосіб здійснення якої не будь дії, а вид це класифікаційна одиниця у систематиці, яка об'єднує розряд предметів і явищ з однаковими ознаками, що належать до загального розряду [5].

На думку авторів Ловінської Л. Г. та Стефанюк І. Б. «форма контролю - це засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями» [5].

На думку автора Бровкіна, Н. Д. форма фінансового контролю - це зовнішній прояв контрольної дії для всіх суб'єктів контролю, що визначається через їх права і обов'язки і залежить від правового статусу контрольного заходу; зовнішні характеристики процесу контролю, що визначають права і обов'язки суб'єктів контролю в процесі його здійснення.

Бардаш С.В. державний аудит слід розглядати як форму контролю, адже він має як організаційні особливості, так і загально визначену, відмінну від інших проявів контролю, методику [4].

Враховуючи вищевикладене, державний аудит можна визначити, на нашу думку, як одну із форм державного фінансового контролю.

Наступними важливими елементами класифікації є вид і підвид. Загалом під видом розуміється підрозділ, що об'єднує явища, предмети за спільними ознаками і входить до складу вищого розділу роду.

Саме Шевчук В.О. та Дрозд І.К. було ґрунтовно та детально обґрунтовано поняття «вид контролю». На думку авторів, вид контролю - це особливий прояв контролю, який має прямий зв'язок з атрибутивною ознакою, на підставі якої такий вид виокремлено [16].

На нашу думку, державний аудит є однією з форм державного фінансового контролю, який проводиться органом контролю - Рахунковою Палатою України та Держаудитслужбою та вважається формою зовнішнього наступного контролю.

Аудит відповідності є невід'ємною та нероздільною складовою державного аудиту, в тому числі в частині публічних закупівель.

Організація та офіційне впровадження аудиту відповідності, як однієї

з складових державного аудиту згідно з ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) – Міжнародними стандартами вищих органів аудиту (INTOCAI), повинні супроводжуватися прийняттям відповідної законодавчо-нормативної бази та підготовкою організаційно-методологічного забезпечення.

Міжнародні стандарти з 2018 року мають іншу назву та структуру (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – Концептуальна основа професійних стандартів INTOSAI). Отже, з метою приведення у відповідність національного законодавства до Міжнародних стандартів, вважаємо, що аудит відповідності має бути затвердженом як різновид державного аудиту на законодавчому рівні.

З метою надання рекомендацій щодо напрямків модернізації системи державного аудиту в Україні, вважаємо за доцільне висвітлити основні складові системи державного аудиту в сфері публічних закупівель (сутність, мета, завдання, суб'єкти, об'єкти, принципи, функції, методи, класифікація).

Офіційне трактування терміну «державний фінансовий аудит» (наразі – одна із складових державного аудиту) було надано через прийняття у 2005 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна».

Так, державний фінансовий аудит був визначений різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Цікавою та досить суперечливою є позиція Максимової В. Ф., «що державний контроль є інструментом держави, за допомогою якого органи влади управляють суспільними фінансами, натомість державний аудит – інструмент суспільства, за допомогою якого воно бере участь в управлінні

суспільними ресурсами» [33].

Суперечливість, на нашу думку, полягає в конкретному визначенні приналежності державного аудиту виключно як інструменту суспільства, оскільки він здійснюється державними органами для забезпечення потреб управління як держави, так і суспільства.

Систематизація поглядів науковців щодо визначення сутності державного аудиту представлена в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Підходи науковців щодо визначення поняття «державний аудит»

№ з/п	Підходи до розуміння державного аудиту	Бардаш С.В.	Шевчук О.А.	Трайтлі В. Ю.	Немченко В.В	Піхоцький В.Ф.	Шевчук О.Д.	Слободяник Ю.Б.	Рябуухін С.М.	Сауні А.М.	Степаншин С.В.	Агапцов С.А.	Максімова В. Ф.
1	Форма контролю	+			+			+	+		+	+	
2	Вид контролю		+	+		+			+	+	+		
3	Інструмент суспільства												+
4	Метод контролю					+							
5	Функція управління						+						

Предметом державного аудиту сфери публічних закупівель є, власне, публічні закупівлі, як діяльність замовників щодо прозорого планування, здійснення переддоговірних і договірних процедур, а також використання придбаних предметів закупівель із застосуванням електронної системи у встановленому законодавством порядку з метою задоволення потреб держави, бізнесу та суспільства.

Вважаємо, що варто розширити межі поняття об'єкт державного аудиту, виходячи за межі використання тільки бюджетних коштів.

Виходячи з цього, варто визначити об'єкт державного аудиту як бюджетні кошти, які спрямовуються розпорядникам різного рівня для задоволення їх потреб, а також власні кошти, отримані державними (комунальними) підприємствами в результаті їх діяльності, які повинні використовуватися ними за принципами економії, ефективності, доцільності та законності. Отже, для забезпечення зрозумілості наступних досліджень, обумовимо, що одним із об'єктів держаудиту є фінансові публічні ресурси (бюджетні видатки і власні кошти державних/комунальних підприємств).

Таким чином, об'єктом державного аудиту публічних закупівель є публічні ресурси, що включають в себе бюджетні кошти (видатки), власні кошти державних/комунальних підприємств та кошти кредитів (позик), наданих міжнародними валютно-кредитними організаціями, що спрямовуються на здійснення закупівель, а також придбані предмети закупівель (товари (необоротні та оборотні активи), роботи і послуги), що використовуються замовником для задоволення потреб його діяльності.

Державний аудит у сучасному його розумінні виходить за межі контролю державних фінансів, охоплює не лише фінанси держави, але й інші економічні ресурси суспільного значення, а також поширюється в окремих випадках і на фінанси економічних суб'єктів.

Подібної думки дотримується і Слободяник Ю.Б., визначаючи державний аудит, як вид контролю, що спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям. Суспільні ресурси враховують не лише державний бюджет і ресурси, вироблені за рахунок його коштів, але й інші види національних ресурсів (матеріальні, природні, трудові, інформаційні, інтелектуальні та ін.), що мають суспільне значення [72].

Відтак, початковими (основними) завданнями державного аудиту публічних закупівель є:

- 1) перевірка та оцінка законності здійснення закупівельного процесу

замовниками та учасниками, а також організації системи (в т.ч. електронної) закупівель Уповноваженим органом та підпорядкованими йому підприємствами, установами, організаціями – аудит відповідності;

2) перевірка та оцінка відповідності дотримання фінансових параметрів в частині визначення процедур закупівель, а також правильності фінансового відображення їх здійснення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

3) перевірка та оцінка ефективності закупівельного процесу через аналіз економності, продуктивності та результативності здійснених закупівель.

Похідними завданнями державного аудиту публічних закупівель, після виявлення фактів незаконності, неправильності та неефективності операцій з публічними ресурсами є:

- встановлення причин відхилень, помилок і порушень, а також надання рекомендацій щодо уникнення їх у майбутньому;
- забезпечення прозорості і доступності для громадськості інформації щодо управління публічними ресурсами;
- перевірка стану усунення порушень та виправлення помилок.

Отже, здійснення публічних закупівель підлягає перевіркам з боку суб'єктів - органів державного фінансового контролю на предмет законності та ефективності їх використання.

Суб'єктами державного аудиту є безпосередньо його ініціатор – вищий орган державного аудиту і виконавці – державні аудитори, незалежні аудитори та експерти (фахівці з питань, що підлягають державному аудиту). При цьому ініціатором проведення державного аудиту завжди буде вищий орган державного аудиту. Виключно ініціатор державного аудиту визначає умови і порядок залучення тих або інших виконавців залежно від завдань, форми та істотних обставин конкретного державного аудиту [8].

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-

ХІІ, одним із головних завдань органу державного фінансового контролю є здійснення контролю за дотриманням законодавства про закупівлі. Разом з тим, Законом визначено, що державний фінансовий контроль забезпечується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Розглядаючи з точки зору контролю публічних закупівель варто зазначити, що до функцій контролю кожної з перелічених форм належить перевірка саме закупівельного процесу. Доказом цього є п.1 ст. 5 Закону, яким визначено, що контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється шляхом проведення моніторингу закупівлі, а також під час державного фінансового аудиту та інспектування [63].

До суб'єктів, які здійснюють контроль у сфері публічних закупівель у межах своїх повноважень належать Антимонопольний комітет України та Рахункова палата, що визначено п. 3 ст. 7 Законом України «Про публічні закупівлі» [63]. Наділення повноваженнями у сфері контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням Рахункової палати також встановлено ст. 98 Конституції України.

Отже, суб'єктами державного аудиту публічних закупівель є:

1) вищий орган зовнішнього фінансового контролю в Україні – Рахункова палата в частині здійснення аудиту відповідності, фінансового аудиту та аудиту ефективності;

2) орган внутрішнього державного контролю – Державна аудиторська служба в частині здійснення аудиту відповідності та фінансового аудиту із застосуванням моніторингу закупівель, як попереджувально-профілактичного заходу.

Важливим для ефективності та дієвості державного аудиту є визначення його функцій. Піхоцький В.В. виокремлює такі функції державного аудиту, як планування, організації, стимулювання та контролю [54].

Дослідження функцій державного аудиту представлено в табл. 1.5.

Основні функції державного аудиту публічних закупівель

№ п/п	Назва функції	Зміст функції
1	2	3
1	Контрольна	Перевірка законності та правильності використання публічних ресурсів у відповідності до законодавчих вимог, а також
2	Аналітична	Оцінка та аналіз ефективності використання публічних ресурсів замовниками різного рівня, а також організації системи публічних закупівель
2	Інформаційна	Інформування громадськості про рівень управління публічними ресурсами шляхом формування аналітичних та підсумкових звітів на основі збирання, обробка та оцінка регулярної аналітичної та оглядової інформації
3	Соціальна	Забезпечення ефективного та справедливого розподілу і використання публічних ресурсів, а також підтримки розвитку суспільства відповідно до визначених пріоритетів і цілей; виявлення факторів, що перешкоджають розвитку суспільства, захист публічних інтересів у раціональному використанні ресурсів
4	Превентивна	Сприяння усуненню виявлених контрольною системою помилок і порушень, дослідження причин і умов їх виникнення, запобігання їх настанню у майбутньому з метою забезпечення збереження публічних ресурсів
5	Профілактична	Завчасне виявлення та попередження можливих помилок, порушень і неправомірних дій з боку суб'єктів закупівельного процесу (замовники, учасники, розпорядники вищого рівня)
6	Синтетична	Полягає у розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта
7	Стимулююча	Сприяння створенню умов для дотримання органами державного управління вимог законодавства у сфері публічних ресурсів, формування свідомого ставлення громадськості до результатів державного аудиту
8	Прогностична	Стратегічне і оперативне планування та координування розвитку системи державного управління на основі аналізу й оцінки фактичних результатів державного аудиту

На сьогодні немає законодавчо затверджених функцій державного аудиту, що на нашу думку, перешкоджає забезпеченню його ефективності та дієвості.

Автори Дікань Л.В., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В. виокремлюють принципи організації державного аудиту: спеціалізація, кооперація, пропорційність, паралельність, прямоточність, ритмічність [9].

Законом України «Про Рахункову палату» визначені наступні

принципи здійснення державного аудиту: незалежності, законності, повноти, об'єктивності, достовірності та обґрунтованості. Діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості [64].

Важливим при визначенні принципів державного аудиту публічних закупівель є принципи здійснення самих закупівель у відповідності до Закону України «Про публічні закупівлі» є:

- добросовісна конкуренція серед учасників;
- максимальна економія та ефективність;
- відкритість та прозорість на всіх стадіях закупівель;
- недискримінація учасників;
- об'єктивна та неупереджена оцінка тендерних пропозицій;
- запобігання корупційним діям і зловживанням [63].

Основними і доповнюючими для державного аудиту є відкритість, прозорість та неупередженість.

Для реалізації функцій державного аудиту публічних закупівель використовують загальнонаукові і власні методичні прийоми:

- загальнонаукові: аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія, моделювання, системний підхід;
- власні: оцінка законодавчої бази та показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; порівняння, інтерв'ювання, анкетування, тестування (при запровадженні додаткових модулів в електронних системах (платформах, майданчиках).

Висновки за розділом 1

Однією із форм співробітництва між державою та суб'єктами господарювання є відносини у сфері публічних закупівель, чим

забезпечуються потреби державних підприємств, установ та організацій в товарах, роботах та послугах. Часті зміни законодавства щодо організації та проведення публічних закупівель свідчать про потребу в постійному удосконаленні механізму управління публічними закупівлями в цілях розвитку усіх сфер в Україні.

Історичні витоки публічних закупівель, сучасне трактування яких трансформувалось з понять «державні закупівлі» та «державне замовлення», беруть свій початок ще до незалежності України.

Пропонуємо вважати публічні закупівлі як діяльність замовника з приводу прозорого планування, здійснення переддоговірних і договірних процедур, а також використання придбаних предметів закупівель із застосуванням електронної системи у встановленому законодавством порядку з метою задоволення потреб держави, бізнесу та суспільства, що дозволяє здійснювати комплексну оцінку та державний аудит стану і використання публічних ресурсів за різними аналітичними розрізами на всіх стадіях життєвого циклу предметів закупівель.

Під час здійснення аудиту на кожному з етапів, аудитор здійснює перевірку у відповідності до законодавчих вимог, якою повинні бути охоплені і внутрішні положення, і тендерна документація, відсутність дискримінаційних умов, тендерні пропозиції, дотримання строків за кожним передбаченим законодавством етапом.

Державний аудит можна визначити, на нашу думку, як одну із форм державного фінансового контролю. Аудит відповідності є невід'ємною та нероздільною складовою державного аудиту, в тому числі в частині публічних закупівель.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ У СФЕРІ ЗАКУПІВЕЛЬ УКРАЇНИ

2.1. Сучасний стан системи публічних закупівель України

Електронна система публічних закупівель необхідна для того, щоб забезпечити прозорість процесу публічних закупівель, підвищити довіру підприємців до держави та ефективність у боротьбі з корупцією. В останні роки спостерігається покращення функціонування системи публічних закупівель.

Відповідно до Звіту Міністерства економіки України від початку роботи електронної системи закупівель та станом на 01.01.2021 року оголошено 7,7 млн процедур з очікуваною вартістю 4,3 трлн грн, з яких кількість успішно завершених становить більш ніж 7 млн з очікуваною вартістю 2,776 трлн грн. Загальна кількість організаторів за даними ЕСЗ зросла і на кінець звітного року становила – 45 393, при цьому зросла і кількість учасників – 347 567, що свідчить про зменшення бар'єрів для участі у публічних закупівлях та поступового підвищення довіри представників бізнесу до процесу публічних закупівель. За даними ЕСЗ різниця суми між очікуваною вартістю закупівель та сумою укладених договорів, з моменту повноцінного запуску ЕСЗ та станом на кінець 2020 року складає понад 153 млрд грн. Середня кількість пропозицій на торги протягом 2016 - 2020 років становить - 2,31 [19, 20].

На рис. 2.1 графічно зображено структура проведених закупівель за ознаками їх конкретності.

Як бачимо з рис. 2.1, у структурі тендерів відбулися наступні зміни: знизилася частка конкурентних тендерів з 65,96 % у 2016 р. до 24,9 % у 2020 р., відповідно збільшилася питома вага неконкурентних тендерних закупівель.

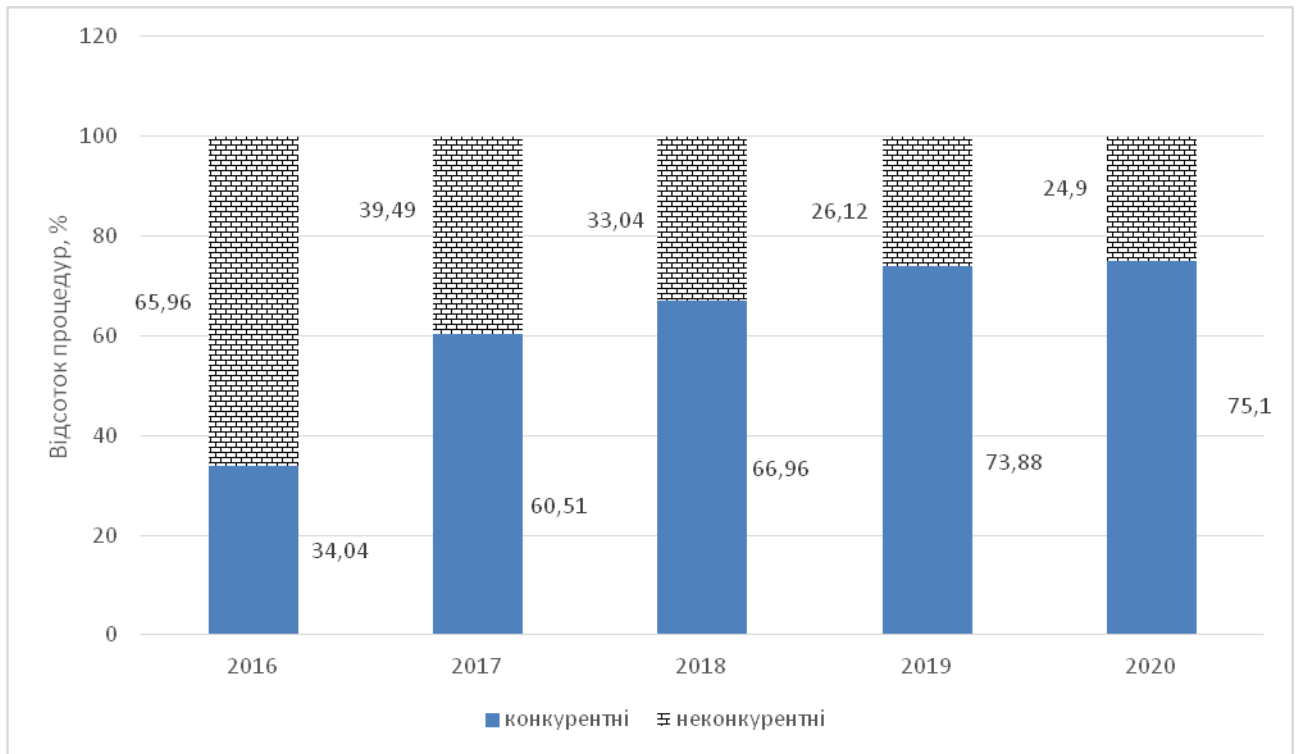


Рис. 2.1. Структура типу проведених тендерів (за кількістю процедур) у 2016-2020 рр., %

Аналіз типів тендерів за процедурами закупівлі проведемо на основі даних додатку А.

Протягом 2017-2020 рр. спостерігалось значне зростання, як кількості процедур закупівлі, так і їх очікуваної вартості.

Відмітимо, що у 2020 р. було введено нові типи процедур закупівель: закупівля за рамковою угодою і е-каталог. Станом на кінець 2020 року ці тендери ще не набули значного поширення [19, 20].

Графічно структуру закупівель за 2020 р. наведемо на рис. 2.2.

Як бачимо за даними додатку Ж та рис. 7 86% усіх процедур становила процедура звітування за укладеними договорами. Причому характерним є те, що такий спосіб придбання товарів, робіт та послуг за державні кошти мав стійку тенденцію до зростання протягом 2017 – 2020 років. Кількість процедур звітування про укладені договори у 2020 році у порівнянні з 2017 р. була більша на 2486485 процедур, у порівнянні з 2018 р. – на 2278831 процедуру, а у порівнянні з 2020 р. – на 2103631 процедуру [19, 20].

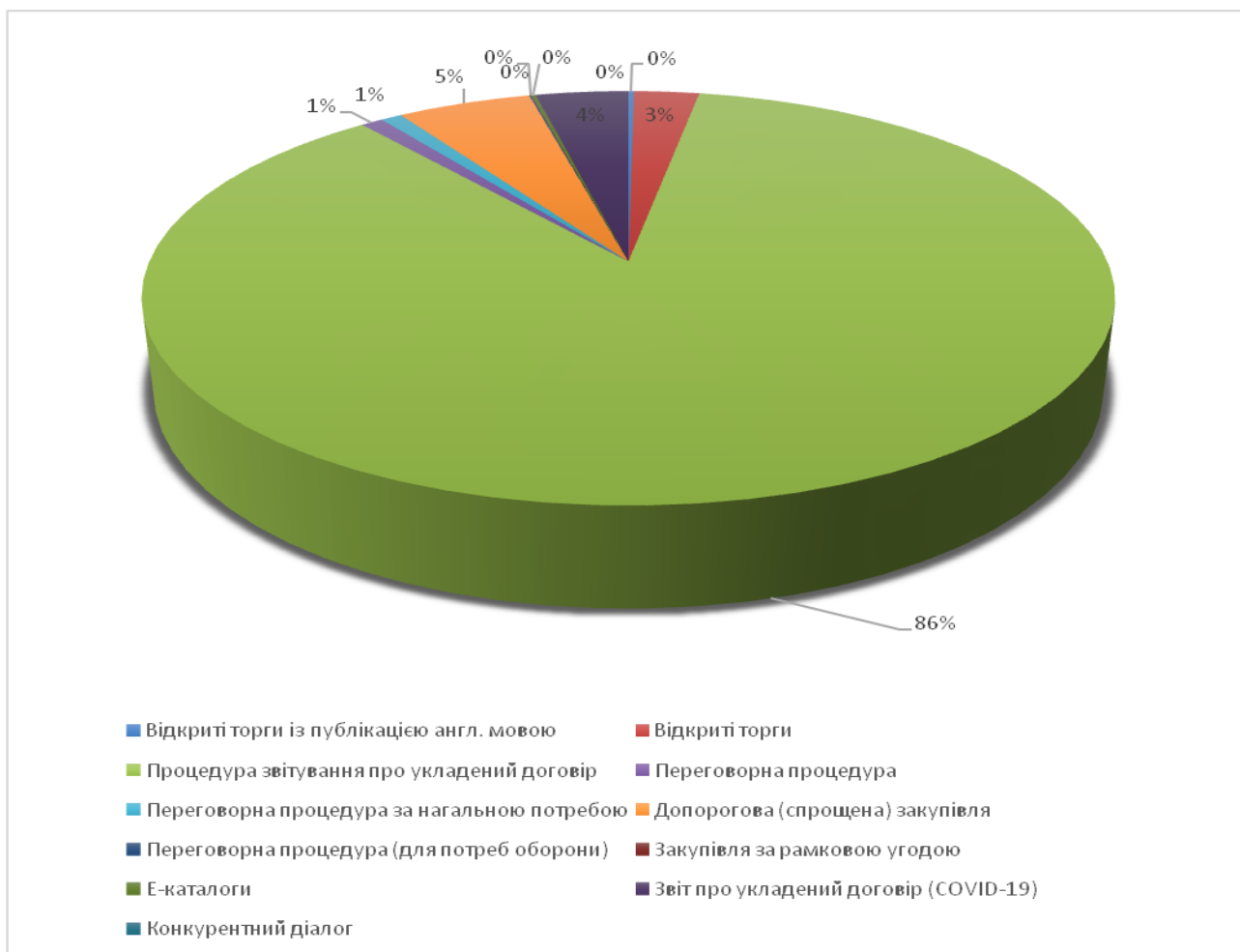


Рис. 2.2. Структура закупівель у 2020 році за видами процедур

Очікувана вартість за такими процедурами закупівель у 2020 році зросла на 32,708 млн. грн у порівнянні з 2017 р., на 3,318 млн.грн у порівнянні з 2018 р., але зменшилася на 13,072 млн. грн у порівнянні з 2019 р.

5% усіх процедур закупівель у 2020 р. становили допорогові (спрощені) закупівлі. У 2020 р. було проведено 184573 допорогових закупівель, що більше, ніж у попередньому році на 1232 процедур.

3% усіх процедур закупівель у 2020 р. становили відкриті торги. Кількість яких досягла 91053 процедур. Разом з тим слід відмітити, що їх у 2020 р. було проведено менше, ніж у всі попередні періоди. Причому спостерігається зменшення не лише по кількості відкритих торгів, а і по очікуваній вартості.

Близько 6% процедур закупівель у 2020 р. становила нова процедура придбання товарів, робіт, послуг на основі складання Звіт про укладені

договори (covid), що пов'язано із covid-пандемією [19, 20].

Дані додатку А та рис. 2.3 свідчать про зростання обсягів успішно завершених закупівель, що свідчить про покращення функціонування системи публічних закупівель України в останні роки.

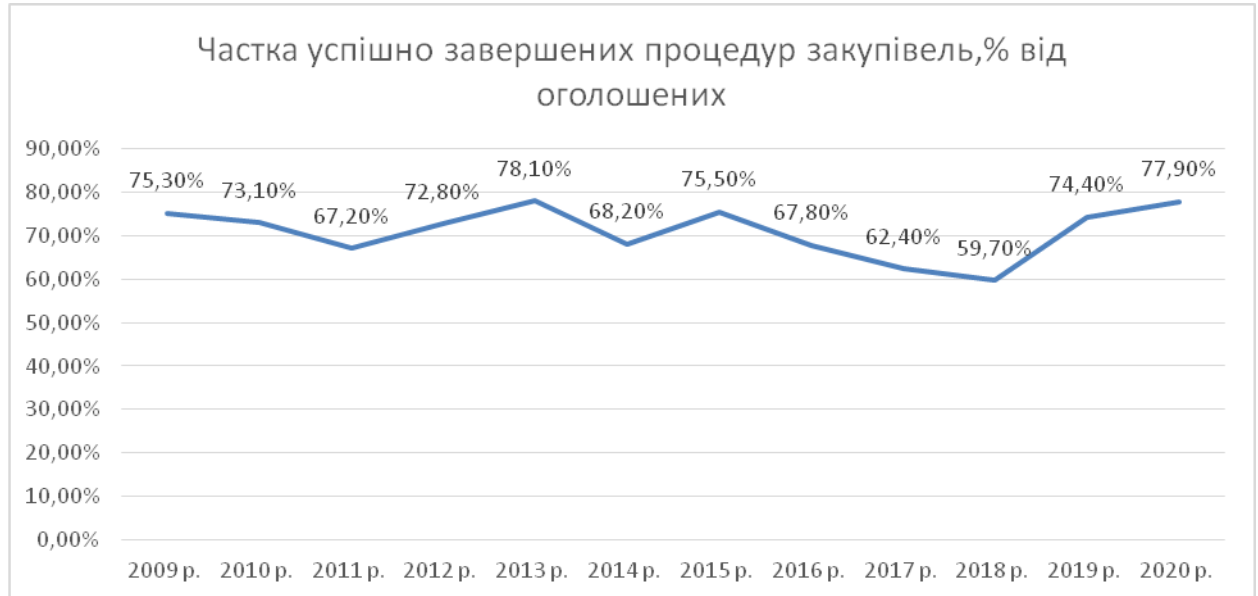


Рис. 2.3. Частка успішно завершених процедур закупівель у 2009 – 2020 роках, %

При цьому про недоліки в роботі системи публічних закупівель в цілому та закупівельників зокрема свідчить факт частої відміни оголошених закупівель.

Як свідчать дані додатку А протягом 2012-2018 рр. було відмінено близько 10% усіх оголошених закупівель. При цьому значним недоліком було скасування таких процедур без зазначення причини відміни.

Серед причин скасування оголошених закупівель можемо виділити наступні: порушення порядку проведення закупівлі; допущення до оцінки пропозицій менш ніж двох учасників; відхилення всіх пропозицій конкурсних торгів.

Найбільш вагомою причиною відміни оголошених організаторами закупівель став недостатній рівень конкуренції, тобто подання на торги менше

двох конкурсних пропозицій. Разом з тим поступово стан функціонування електронної системи закупівель покращується, щороку зростає кількість оголошених закупівель і все більша їх частка завершується успішно.

Ще одним фактом покращення стану функціонування системи публічних закупівель є зростання кількості організаторів та учасників торгів. На кінець 2020 року в системі ProZorro зареєстровано 45393 замовників і 347 567 учасників, що є більшим, ніж в 2018 та 2019 роках і вказує на значне зменшення бар'єрів для участі у публічних закупівлях та поступове зростання довіри юридичних осіб та підприємців до системи публічних закупівель.

Отже, проаналізувавши основні показники функціонування системи публічних закупівель ми дійшли висновку, що у 2020 році її стан покращився. Причиною цього було вдосконалення законодавства у сфері публічних закупівель.

Сума укладених договорів за результатами закупівель у 2023 році становить понад 794 млрд грн та вказує на значний приріст порівняно з 2022 роком, яка попри триваючий воєнний стан наближається до суми 2021 року (рис. 2.4) [21].

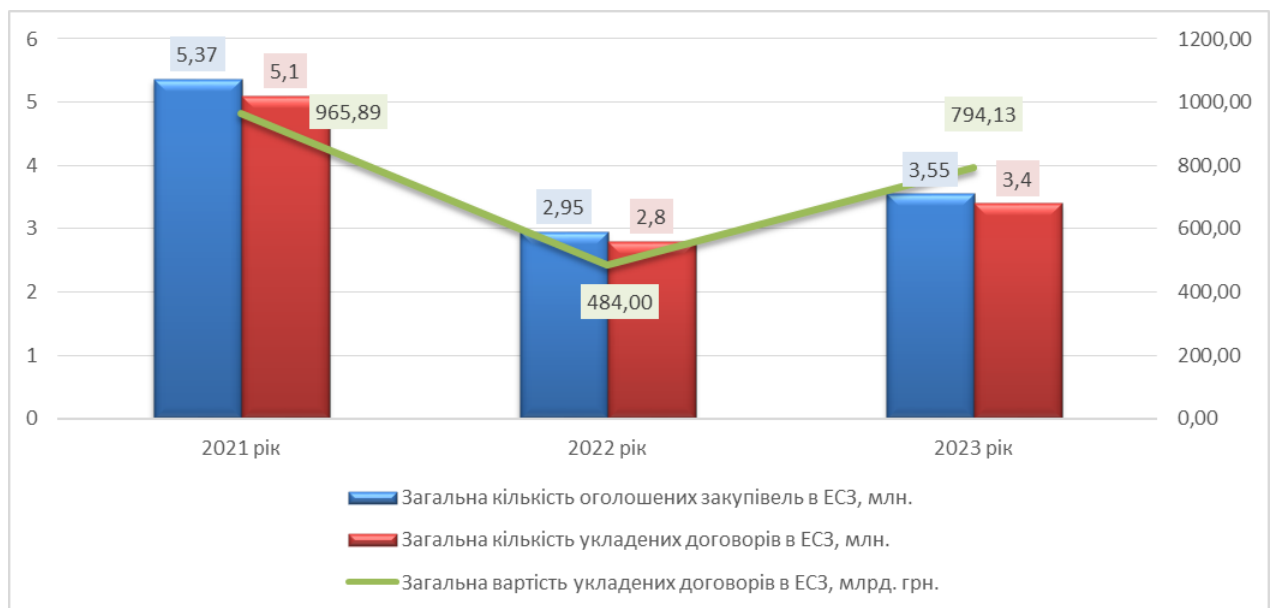


Рис. 2.4. Кількість та загальна вартість укладених договорів у 2021 – 2023 роках

Показник загальної кількості замовників, які здійснювали закупівлі у 2023 році, складає 28 302 суб'єкта, що має тенденцію до зменшення порівняно з попередніми роками (рис. 2.5).

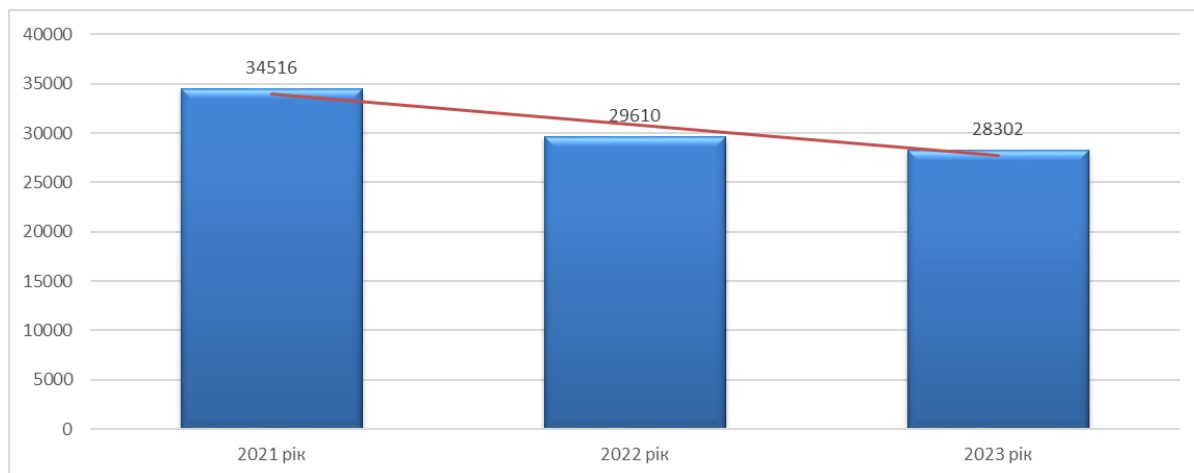


Рис. 2.5. Кількість замовників у 2021 – 2023 роках

Аналізуючи закупівлі, оголошені замовниками, можемо спостерігати вже досить звичну ситуацію, коли наприкінці року (у жовтні, листопаді та грудні) замовники найактивніше оголошують свої закупівлі, зокрема з метою використання наявних бюджетних коштів, а найменша їх кількість припадає на квітень та липень, що розкривається на рис. 2.6.

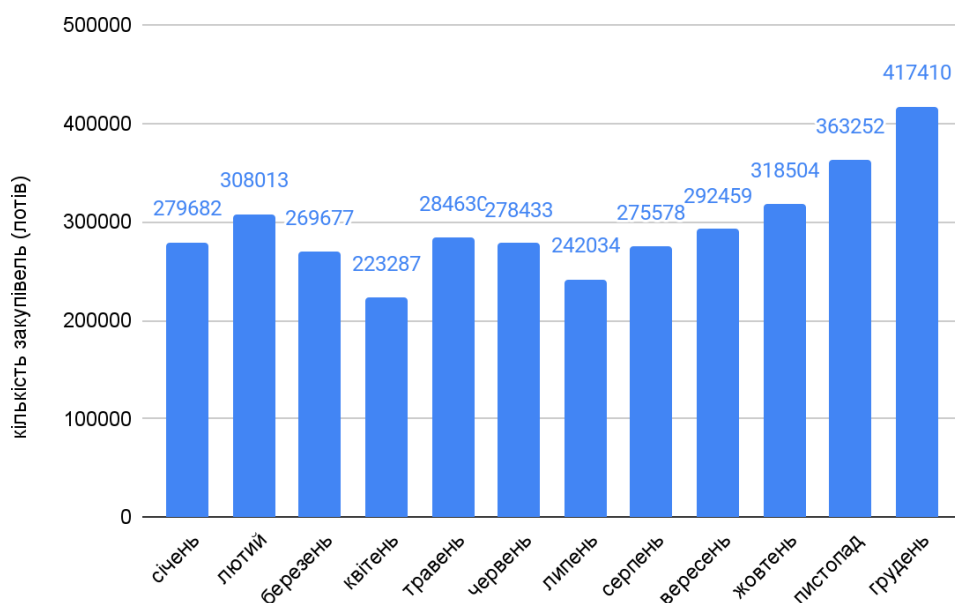


Рис. 2.6. Помісячний розподіл оголошених замовниками закупівель (лотів) у 2023 році

В свою чергу у закупівлях, оголошених у період з 01.01.2023 по 31.12.2023 відслідковується збільшення кількості учасників у порівнянні з 2022 роком на 13%, що становить 208 480 суб'єктів, однак даний показник все ще є нижчим довоєнного 2021 року (рис. 2.7).

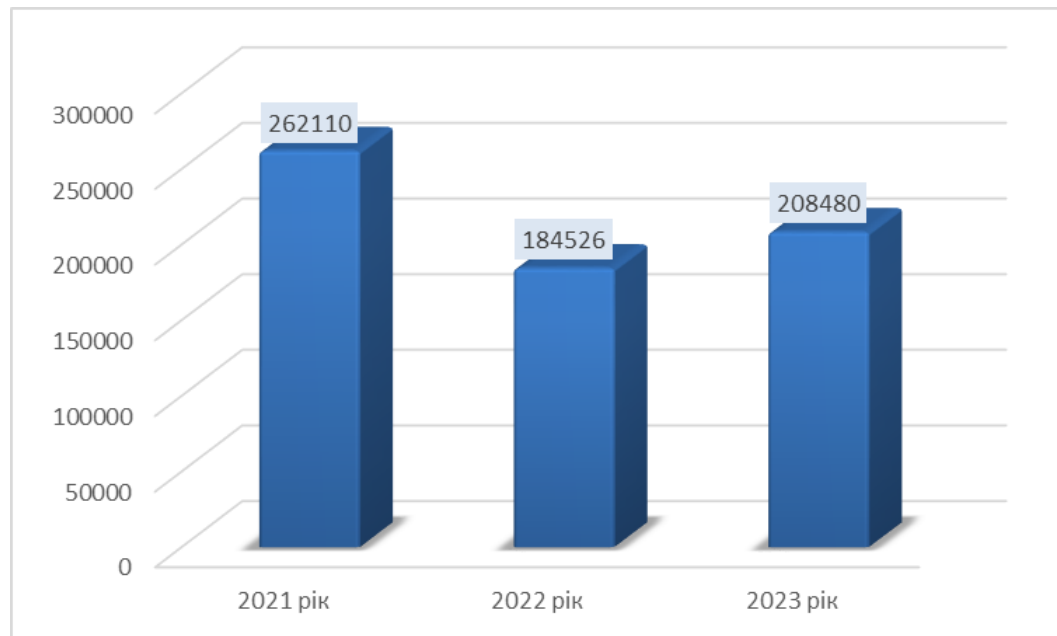


Рис. 2.7. Загальна кількість учасників закупівель в ЕСЗ у 2021 – 2023 роках

Згідно з даними системи переважна більшість успішних закупівель товарів, робіт та послуг здійснювалася без використання ЕСЗ з подальшим оприлюдненням в ЕСЗ звіту про договір про закупівлю, укладеного без використання ЕСЗ, та становить 92,32% від усіх успішних закупівель 2023 року. Поряд з цим, найбільшу частку за очікуваною вартістю закупівель становлять відкриті торги з особливостями - 60,71% вартості всіх закупівель. Незважаючи на те, що відповідно до статистичних даних кількість договорів про закупівлю, укладених без використання ЕСЗ, складає абсолютну більшість - понад 3,17 млн закупівель, проте за сумою таких договорів звіти про договори про закупівлю, укладені без використання ЕСЗ, займають друге місце із загальною вартістю 304 млрд грн [21].

2.2. Особливості здійснення фінансового аудиту публічних закупівель

Інтерес щодо сутності фінансового аудиту, його форм, методів, принципів, методик проявляли такі науковці: Г. Блакита, Т. О. Голоядова, І. Р. Данчевська, Р. В. Ігонін, В. М. Кміть, А. М. Любенко, О. Репетько, І. О. Шевченко тощо. Розвиток фінансового аудиту досліджено і у колективній монографії Є. В. Мниха, С. В. Бардаша, К. О. Назарової, О. Л. Шерстюк, В. П. Міняйло В. П. Белякової.

Попри значний внесок вчених у розвиток теорії та практики фінансового аудиту, особливої уваги потребує розвиток методології його здійснення саме в частині публічних закупівель, актуальність удосконалення системи яких набуває сьогодні особливого значення.

Шевченко О.І. визначає фінансовий аудит, як динамічну форму державного контролю, яка полягає в незалежній перевірці та аналізі державних ресурсів, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю, наданні рекомендацій щодо запобігання виявлених правопорушень та підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта [70].

На думку Блакитна Г., під фінансовим аудитом доречно розуміти форму державного контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі ресурсів, достовірності облікових даних та фінансової звітності, функціонуванні системи внутрішнього контролю, наданні рекомендацій стосовно підвищення ефективності діяльності об'єкта аудиту [8].

У фінансовому аудиті Процун К.С. виокремлює три основні напрями аналітичних досліджень:

- 1) аналіз нормативно-правової бази регулювання економічних відносин з точки зору повноти, коректності, ефективності впливу на реалізацію бюджетної політики держави, раціональне використання її економічного потенціалу, економічне зростання як господарюючих

суб'єктів, так і національної економіки в цілому;

2) аналіз доцільності та обґрунтованості бюджетних проектів і програм як стосовно сформованої структури інститутів бюджетного фінансування, так і створення нових, що декларується умовами ринкового середовища, світової економічної інтеграції, гарантіями національної безпеки;

3) аналіз наслідків виконання бюджетних програм і проектів та оцінка ефективності використання майна [66].

Брадул О.М. визначає, що фінансовий аудит може здійснюватися як процедура:

1) аудиту фінансової звітності (цей аудит покликаний забезпечити гарантії в межах розуміння того, що фінансова звітність об'єкту аудиту чітко відображає його реальне фінансове становище);

2) аудиту пов'язаних з фінансами аспектів (такий аудит проводиться з метою встановлення наступного: чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог; чи дотримується установа конкретних фінансових вимог; чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів) [50].

Відповідно до ст. 4 Закону «Про Рахункову палату», «фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів та дотримання законодавства щодо операцій з ними» [64].

Отже, фінансовий аудит нероздільно з аудитом відповідності здійснюється Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою.

В продовження попередніх досліджень, деталізуємо інформацію щодо особливостей та основних порушень, виявлених під час здійснення Рахунковою палатою фінансового аудиту публічних закупівель (табл. 2.1.).

**Основні напрямки фінансового аудиту, що здійснюється
Рахунковою палатою**

Напрями	Деталізація напрямів
Аналіз стану публічних закупівель	1.1. Аналіз нормативно-правового забезпечення сфери публічних закупівель в Україні
	1.2. Аналітична оцінка стану публічних закупівель
	1.3. Аналіз технічної та експлуатаційної роботи інформаційно-телекомунікаційної системи «PROZORRO»
Аналіз діяльності Уповноваженого органу (Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства) у сфері публічних закупівель	2.1. Аналіз виконання Міністерством функцій у сфері публічних закупівель
	2.2. Аналіз щорічного Звіту Міністерства про стан функціонування системи публічних закупівель
	2.3. Оцінка стану виконання рекомендацій Рахункової палати за результатами попередніх контрольних заходів у сфері публічних закупівель
Аналіз діяльності інших органів у сфері публічних закупівель	4.1. Аналіз роботи Антимонопольного комітету України, як органу оскарження
	4.2. Аналіз діяльності контролюючих та правоохоронних органів у сфері публічних закупівель
Аналіз виконання Плану стратегічних заходів	5.1. Виконання Плану заходів щодо реалізації Стратегії реформування системи публічних закупівель («дорожньої карти»)

Джерело: узагальнено автором

Аналіз нормативно-правового регулювання сфери публічних закупівель Рахунковою палатою свідчить, що на сьогодні існує низка правових прогалин, які мають бути законодавчо врегульовані з метою покращення функціонування системи публічних закупівель, її ефективності та прозорості.

Також, як недолік, вважаємо за доцільне відзначити відсутність можливості відокремлення вітчизняних замовників/учасників від іноземних, що перешкоджає здійсненню аналізу та прийняття ефективних рішень на мікро- та макрорівнях щодо розвитку та удосконалення системи закупівель. Відсутність такої інформації унеможливорює процес прийняття гнучких та оперативних рішень щодо імпорту-експорту в публічних закупівлях для досягнення Платіжного закупівельного балансу.

Крім того, Рахунковою палатою встановлено численні випадки звернень до Комісії учасників процедур закупівель зі скаргами щодо збоїв в електронній системі під час проведення аукціону, основні з них такі:

1. Під час аукціону (коли треба було діяти) система не реагувала;
2. Під час перебігу торгів інформація в інтерактивному ціновому вікні не змінювалась (майданчик Prom.ua). За інформацією скаржника, після аукціону у відповідних інтерактивних інформаційних вікнах з'явилась інформація про завершення аукціону, після чого неможливо робити ставки.
3. Нemoжливість зняття з оприлюднення або деактивації помилково завантажених документів, які не мають відношення до закупівлі.
4. Можливість стороннього втручання в особистий кабінет замовника та внесення змін до процедури закупівлі.
5. Технічна функціональність електронної системи закупівель не відповідає законодавству України.
6. Пропозиції учасника торгів, необхідні для участі у закупівлях, не були завантажені майданчиком, як наслідок, відмінено торги.
7. Відсутність захисту електронної системи закупівель.

Вважаємо, що основним провідним елементом для якісного формування інформаційного простору має бути електронний документ, дані якого будуть узагальнені за різними аналітичними розрізами в межах обраних замовників, закупівель, процедур в залежності від потреб заінтересованих користувачів.

Вважаємо, що інформація щодо використання предметів закупівель є обов'язковою для відображення, узагальнення та накопичення, оскільки вона може використовуватися в якості аналітичних джерел для аналізу та державного аудиту.

Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року передбачено, що «... для забезпечення обміну фінансовою інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і розпорядниками бюджетних коштів та у зв'язку з наявністю

різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення виникає необхідність в удосконаленні та модернізації системи бухгалтерського обліку, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів з інтеграцією до облікової системи Казначейства і системи подання фінансової звітності в електронному форматі, що спрощує обробку, зберігання, вилучення та відтворення накопиченої інформації для проведення аналізу і підтримки прийняття рішень» [65].

Саме тому, в перспективі, з метою узагальнення та аналізу даних щодо ефективності та економності використання державного майна, при умові впровадження уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, Аналітична картка предмета публічної закупівлі заповнюватиметься автоматично та слугуватиме для аналізу та державного аудиту. Аналітична картка дозволяє формувати Реєстр предметів публічних закупівель за їх видами, в розрізі рахунків та стадій життєвого циклу.

2.3. Державний аудит організації публічних закупівель

Організація є важливою функцією управління, і з огляду на її вплив в розрізі різних процедур закупівель на порядок та методи державного аудиту необхідним є детальний розгляд особливостей організації публічних закупівель в Україні.

У сфері публічних закупівель організацію слід розглядати на двох рівнях: на макрорівні – це система, яка передбачає розробку Уповноваженим та іншими державними органами чітко визначених етапів, дій та процедур, які визначатимуть порядок проведення закупівельного процесу;

на мікрорівні – це налагодження зв'язків між усіма ланками замовників та учасників, які стосуються закупівельного процесу, постановка завдань та чітке їх виконання задля отримання максимального ефекту від здійснення публічних закупівель. Даний етап включає планування, тобто затвердження і публікації Річного плану.

Одним із способів організації публічних закупівель є призначення Уповноваженої особи замовником. Основними вимогами до уповноваженої особи є наявність вищої освіти, досвіду роботи у сфері закупівель (не менше двох років) та відповідних знань законодавства щодо здійснення закупівельної діяльності замовником.

Іншим варіантом організації публічних закупівель, що визначені законодавством, може бути здійснення закупівельної діяльності Централізованою закупівельною організацією, що на сьогодні є прогресивним методом здійснення закупівель, адже сприяє підвищенню професіоналізації у цій сфері. Організація публічних закупівель в залежності від видів та процедур закупівель поділяється на допорогові та надпорогові процедури.

Законодавством України визначено такі етапи проведення допорогових спрощених закупівель:

- 1) оголошення про проведення закупівлі;
- 2) період уточнення інформації, зазначеної в оголошенні;
- 3) подання пропозицій учасниками;
- 4) електронний аукціон;
- 5) розгляд пропозицій учасників;
- 6) визначення переможця закупівлі та завершення закупівлі (рис. 2.8).

Отже, на етапі I замовник розміщує та оприлюднює оголошення про закупівлю із особистого кабінету на електронному майданчику.

На етапі уточнення інформації (етап II) у замовника є можливість змінювати інформацію про закупівлю, додаючи або змінюючи документи. Історія внесених замовником змін зберігається і доступна для перегляду користувачами. Важливо, що будь-яка особа має право та можливість

звернутися до замовника через ЕСЗ за роз'ясненням щодо інформації оголошення та вимагати усунення порушень.

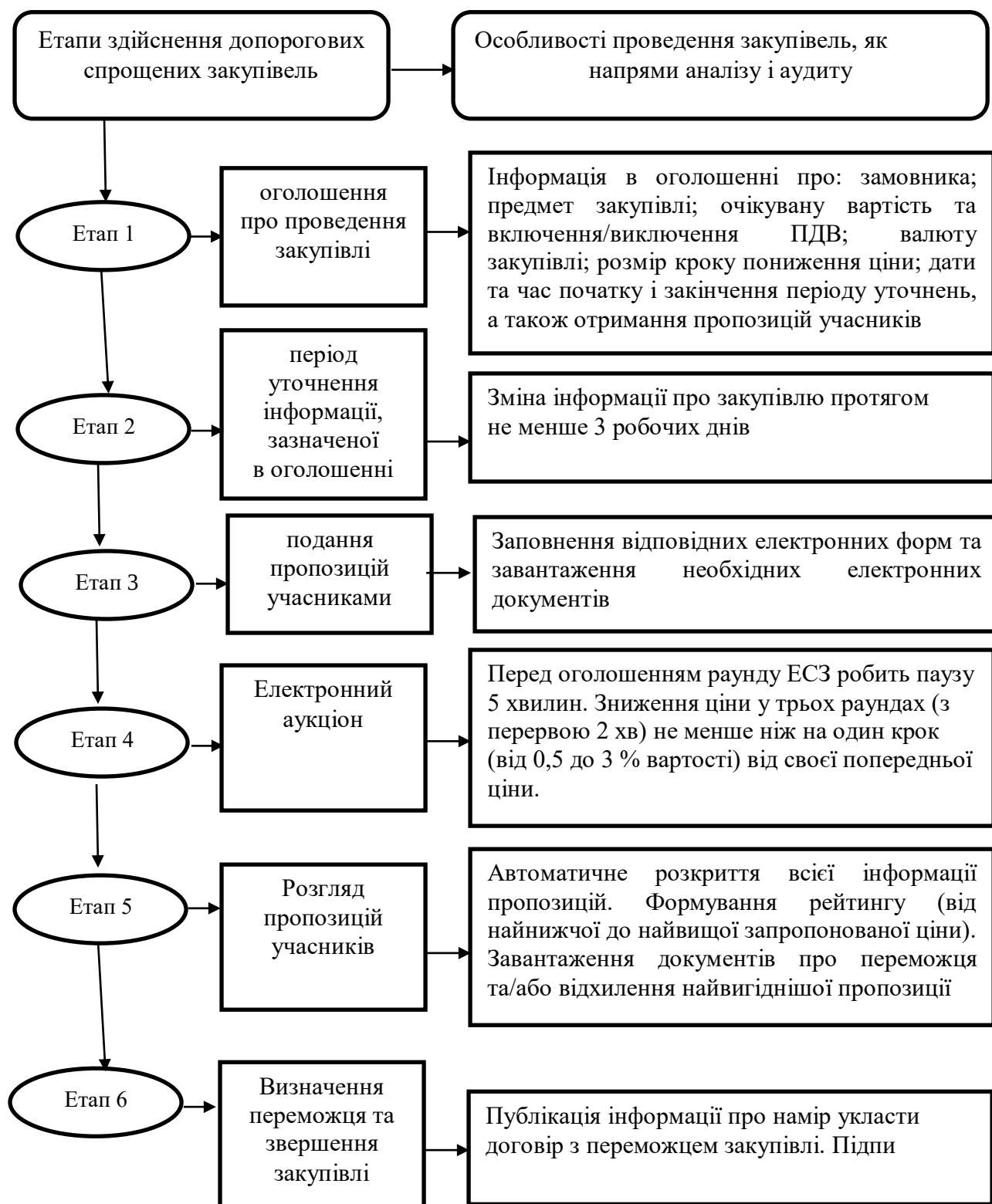


Рис. 2.8. Контроль і оцінка законності допорогових спрощених закупівель та особливості їх проведення за етапами їх здійснення

Усі питання/відповіді зберігаються в ЕСЗ та є доступними всім користувачам для перегляду. Інформація стосовно автора звернення щодо роз'яснення та/або вимоги в ЕСЗ є анонімною та не розкривається.

На III етапі учасники подають свої пропозиції щодо предмету закупівлі, заповнюючи відповідні електронні форми та завантажуючи необхідні електронні документи. Кожен з учасників має право подавати лише одну пропозицію. Учасник має можливість вносити зміни та уточнення до поданої ним пропозиції до кінцевого строку завершення етапу подання пропозицій, що визначений замовником. Історія внесених змін до пропозиції зберігається у ЕСЗ та може бути доступною для перегляду користувачами після закінчення етапу електронного аукціону. Учасники мають право анулювати свою пропозицію до закінчення строку її подання, що встановлений замовником. Якщо на цьому етапі не було подано жодної пропозиції учасниками, то закупівля автоматично вважається такою, що не відбулася.

Визначення дати і часу на IV етапі (електронний аукціон) відбувається в автоматичному режимі і визначається ЕСЗ. Перед початком етапу електронного аукціону ЕСЗ автоматично розкривається інформація лише про ціни пропозицій учасників, тоді як інформація про самих учасників є закритою до закінчення цього етапу.

Перед початком електронного аукціону ЕСЗ робить паузу 5 хвилин після чого автоматично оголошує раунд. У кожному раунді учасники в порядку, що визначається від пропозиції з найвищої до найнижчої ціни, а для пропозицій з однаковими цінами - першою наданою пропозицією, протягом 2 хвилин мають можливість знизити ціну своєї пропозиції не менше ніж на один крок від своєї попередньої ціни.

Замовник самостійно встановлює крок (у грн), що розраховується як відсоткове відношення до очікуваної вартості закупівлі та має перебувати в діапазоні від 0,5 до 3 % від очікуваної вартості закупівлі з перерахунком у грошових одиницях.

Під час раунду до завершення часу подання ціни пропозиції учасник має

можливість змінювати ціну своєї пропозиції. У разі, якщо учасником не здійснюються дії щодо зміни ціни його пропозиції, ЕСЗ зберігається попередня ціна пропозиції учасника і надається можливість наступному учаснику подати ціну його пропозиції. Аукціон проводиться в три етапи (раунди), пауза між раундами складає 2 хвилини.

На V етапі (розгляд пропозицій) автоматично розкривається вся інформація, яка зазначена в пропозиціях учасників та формується їх рейтинг в порядку від найнижчої до найвищої запропонованої ними ціни. Замовник завантажує документи, що містять інформацію про переможця та/або відхилення найбільш економічно вигідної пропозиції в ЕСЗ окремими файлами.

На етапі VI відбувається визначення переможця та завершення закупівлі, після чого в ЕСЗ публікується інформація про намір укласти договір з переможцем закупівлі шляхом завантаження інформації про переможця (назва переможця закупівлі, ціна його остаточної пропозиції, документи щодо пропозиції). Протягом 30 днів після закінчення строку подання пропозицій замовник завершує закупівлю в ЕСЗ шляхом підписання договору про закупівлю або її відміни. Договір про закупівлю повинен бути розміщений в ЕСЗ протягом двох робочих днів з дня його укладання та доступний для перегляду користувачами.

Закупівля визнається такою, що не відбулася, якщо у строк подання пропозицій в системі не зареєстровано жодної заявки або якщо замовник відхилив усі подані пропозиції.

Контрольні точки при проведенні спрощеної процедури закупівлі наведено на рис. 2.9.

При придбанні предмету закупівлі до 50,0 тис.грн., замовником можуть застосовуватися найпростіші процедури: закупівлі через Прозорро Маркет (Prozorro-market) та публікація Звіту про договір.

При придбанні замовником предмету закупівлі через Інтернет-магазин, замовник через особистий кабінет переходить в Prozorro-market (е-каталог) обирає та замовляє товари, а також підписує договір з замовником.

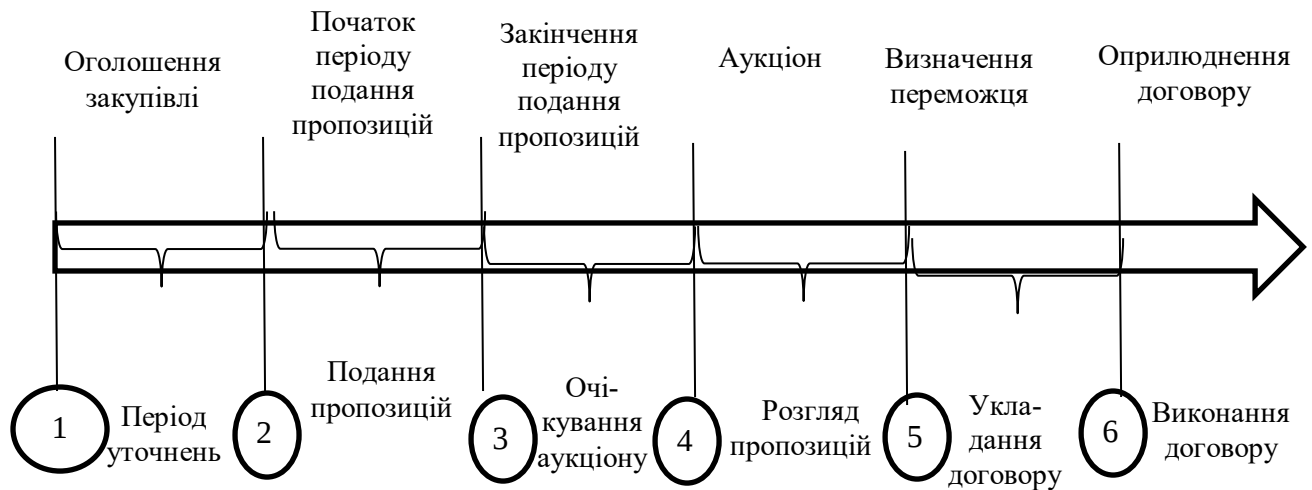


Рис. 2.9. Контрольні точки за алгоритмом проведення допорогових спрощених закупівель

Електронний каталог «Prozorro-market» (е-каталог) – систематизована база актуальних пропозицій товарів постачальників, яка формується та наповнюється адміністратором (централізованими закупівельними організаціями) е-каталогу ДП «Прозорро».

Адміністратори електронного каталогу визначають товарну номенклатуру та структуру е-каталогу, створюють профілі, проводять кваліфікацію учасників та аналізують на відповідність їх пропозиції через систему управління е-каталогом.

Позитивним моментом, що значно спрощує процес публічних допорогових закупівель є відсутність проведення кваліфікації під час використання е-каталогів, оскільки такі перевірки здійснюють ЦЗО (ДП «Медичні закупівлі України» та ДУ «Професійні закупівлі»).

Товари через е-каталог можуть придбавати будь-які замовники в частині відкритих на товари профілів та по яких є пропозиції учасників, які постійно збільшується.

Замовники, які хочуть купити товари з е-каталогу, мають бути зареєстровані на одному з майданчиків та здійснювати свою закупівлю через електронний кабінет на майданчику: e-tender.ua, zakupki.prom.ua, dzo.com.ua

tenders.all.biz smartTender.biz.

Отже, детально розглянувши особливості процедур закупівель через е-каталоги, дамо характеристику процедурі публікації звіту про договір про закупівлю. Здійснюючи таку процедуру публічної закупівлі, замовник самостійно шукає постачальника, укладає з ним договір і потім публікує звіт про це в системі.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» Звіт «про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, повинен містити таку інформацію:

- 1) дата укладення та номер договору;
- 2) найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код замовника;
- 3) найменування (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) (для фізичної особи) постачальника;
- 4) ідентифікаційний код постачальника;
- 5) місцезнаходження (для юридичної особи) або місце проживання (для фізичної особи) постачальника;
- 6) назва предмета закупівлі;
- 7) кількість, місце та строк поставки товарів, виконання робіт чи надання послуг;
- 8) ціна та строк виконання договору» [63].

Звіт про договір про закупівлю, укладений без використання ЕСЗ повинен бути опублікований замовником протягом трьох робочих днів з дня укладення договору.

Організація та порядок здійснення надпорогових закупівель визначено у Законі України «Про публічні закупівлі» [63].

Базовою процедурою публічних закупівель є відкриті торги, що відбуваються на авторизованих системах електронних закупівель.

При відкритих торгах Замовник установлює «один або декілька з таких кваліфікаційних критеріїв:

- 1) наявність в учасника процедури закупівлі обладнання, матеріально-

технічної бази та технологій;

2) наявність в учасника процедури закупівлі працівників відповідної кваліфікації, які мають необхідні знання та досвід;

3) наявність документально підтвердженого досвіду виконання аналогічного (аналогічних) за предметом закупівлі договору (договорів);

4) наявність фінансової спроможності, яка підтверджується фінансовою звітністю» [63].

На першому етапі відкритих торгів замовник розміщує на авторизованому майданчику оголошення про проведення процедури відкритих торгів з одночасним оприлюдненням оголошення і тендерної документації.

В оголошенні мають бути наведені всі суттєві умови закупівлі, що планується, зокрема, кількість і місце поставки товарів (обсяг і місце виконання робіт чи надання послуг), очікувана вартість (включаючи ПДВ, акцизний податок тощо, якщо їх сплату передбачено податковим законодавством), строк поставки.

Крім того, зазначається інформація, що стосується закупівель, – кінцевий строк подання тендерних пропозицій; розмір, вид та умови надання забезпечення тендерних пропозицій; дата та час розкриття тендерних пропозицій (для закупівлі товарів і послуг на суму більше ніж 133 тис. євро або робіт більше ніж 5150 тис. євро, в інших випадках їх визначає система електронних торгів в автоматичному режимі), а також розмір мінімального кроку пониження ціни під час електронного аукціону у відсотках або грошових одиницях та математична формула, що буде застосовуватися при проведенні електронного аукціону для визначення показників інших критеріїв оцінки.

Для подання тендерних пропозицій у кожної особи є не менше 15 днів. У межах цього строку, але не пізніше ніж за 10 днів до закінчення строку подання тендерної пропозиції, учасник має право звернутися через електронну систему закупівель до замовника за роз'ясненнями щодо тендерної документації та/або звернутися до замовника з вимогою щодо усунення порушення під час проведення процедури закупівлі. Усі звернення автоматично оприлюднюються

в електронній системі закупівель без ідентифікації особи, яка звернулася. Замовник повинен протягом трьох робочих днів з дня їх оприлюднення надати роз'яснення на звернення. У разі несвоєчасного надання або ненадання роз'яснень строк подання тендерних пропозицій автоматично продовжується не менш як на сім днів [63].

Крім того, замовник має право внести зміни до тендерної документації. В такому разі строк на подання тендерних пропозицій автоматично продовжується таким чином, щоб з моменту внесення змін до закінчення строку подання пропозицій залишалось не менше ніж сім днів.

Наступним етапом є етап подання тендерної пропозиції в електронному вигляді через електронну систему закупівель шляхом заповнення електронних форм. Цю пропозицію можуть подати всі бажаючі особи, які зареєстровані на авторизованих електронних майданчиках. Етап подання тендерної пропозиції передбачає заповнення електронних форм з окремими полями, де зазначається інформація про ціну, інші критерії оцінки (у разі їх встановлення замовником), інформація від учасника про його відповідність кваліфікаційним (кваліфікаційному) критеріям, вимогам тендерної документації ст. 17 Закону «Про публічні закупівлі», та завантаження необхідних документів, що вимагаються замовником у тендерній документації. Документи, що підтверджують відповідність учасника кваліфікаційним (кваліфікаційному) критеріям, та документи, що містять технічний опис предмета закупівлі, подаються в окремому файлі.

Тендерна пропозиція повинна містити підтвердження надання учасником забезпечення тендерної пропозиції, якщо таке забезпечення передбачено оголошенням про проведення процедури закупівлі.

Учасник має право внести зміни або відкликати свою тендерну пропозицію до закінчення строку її подання без втрати свого забезпечення тендерної пропозиції. Такі зміни або заява про відкликання тендерної пропозиції враховуються в разі, якщо вони отримані електронною системою закупівель до закінчення строку подання тендерних пропозицій.

Після закінчення етапу подання тендерної пропозиції у відкритих торгах перед початком аукціону відбувається етап розкриття інформації про запропоновані учасниками ціни та здійснюється оцінка тендерних пропозицій.

Оцінка тендерних пропозицій проводиться автоматично електронною системою закупівель на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених замовником у тендерній документації, та шляхом застосування електронного аукціону.

Критеріями оцінки є:

- у разі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, що виробляються, виконуються чи надаються не за окремо розробленою специфікацією (технічним проектом), для яких існує постійно діючий ринок, – ціна;

- у разі здійснення закупівлі, яка має складний або спеціалізований характер (у тому числі консультаційних послуг, наукових досліджень, експериментів або розробок, дослідно-конструкторських робіт), – ціна разом з іншими критеріями оцінки, зокрема, такими як: умови оплати, строк виконання, гарантійне обслуговування, експлуатаційні витрати, передача технології та підготовка управлінських, наукових і виробничих кадрів.

Наступним етапом є етап визначення остаточної ціни пропозиції під час електронного аукціону. Аукціон проводиться у три кола, під час кожного з яких учасник має право один раз знизити ціну не менш як на встановлений у тендерній документації крок. Після проведення аукціону пропозиції учасників розташовуються у порядку збільшення ціни, тендерні пропозиції розкриваються, і замовник розпочинає процедуру розгляду пропозицій. Першою розглядається пропозиція із найнижчою ціною. Строк розгляду тендерної пропозиції не повинен перевищувати п'яти робочих днів з дня проведення аукціону, але може бути продовжений до 20 робочих днів.

У разі відхилення тендерної пропозиції з найнижчою ціною замовник розглядає наступну тендерну пропозицію з переліку учасників, що вважається найбільш економічно вигідною.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» Замовник

відхиляє «тендерну пропозицію у разі якщо:

1) учасник:

- не відповідає кваліфікаційним (кваліфікаційному) критеріям;
- не надав забезпечення тендерної пропозиції, якщо таке забезпечення

вимагалось замовником;

2) переможець:

– відмовився від підписання договору про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації або укладення договору про закупівлю;

- не надав документи, що підтверджують відсутність підстав;

3) тендерна пропозиція не відповідає умовам тендерної документації» [63].

Рішення про намір укласти договір про закупівлю приймається замовником у день визначення переможця, та протягом одного дня після прийняття такого рішення розміщується відповідне повідомлення на автоматизованому електронному майданчику і воно автоматично дублюється на веб-порталі ProZorro .

П'ятим етапом є етап укладання договору про закупівлю з переможцем торгів протягом строку дії його пропозиції, але не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації та пропозиції учасника-переможця. З метою забезпечення права на оскарження рішень замовника договір про закупівлю не може бути укладено раніше ніж через 10 днів з дати оприлюднення повідомлення про намір укласти договір про закупівлю.

У разі відмови переможця торгів від підписання договору про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації або неукладення договору про закупівлю з вини учасника, або ненадання переможцем документів, що підтверджують відсутність підстав, замовник відхиляє тендерну пропозицію такого учасника та визначає переможця серед тих учасників, строк дії тендерної пропозиції яких ще не минув.

Замовник має право вимагати від переможця внесення ним не пізніше

дати укладення договору про закупівлю забезпечення виконання такого договору, якщо внесення такого забезпечення передбачено тендерною документацією. Розмір такого забезпечення не може перевищувати 5 % вартості договору.

Відмінити торги (повністю або за лотом) замовник має право лише у таких випадках:

- відсутності подальшої потреби в закупівлі товарів, робіт і послуг;
- неможливості усунення порушень, що виникли через виявлені порушення законодавства з питань публічних закупівель;
- порушення порядку оприлюднення оголошення про проведення процедури закупівлі, повідомлення про намір укласти договір;
- подання для участі в них менше двох тендерних пропозицій;
- допущення до оцінки менше двох тендерних пропозицій;
- відхилення всіх тендерних пропозицій.

Замовник також має право визнати торги такими, що не відбулися, у разі:

- якщо ціна найбільш економічно вигідної тендерної пропозиції перевищує суму, передбачену замовником на фінансування закупівлі;
- якщо здійснення закупівлі стало неможливим унаслідок непереборно сили.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» можуть «проводитися відкриті торги з публікацією на англійській мові, які застосовуються до закупівель, очікувана вартість яких перевищує суму: для товарів і послуг - 133 тисячам євро; для робіт - 5150 тисячам євро» [63].

Процедура «європейських торгів» відрізняється від звичайних відкритих торгів насамперед наявністю етапу прекваліфікації, на якому замовник розглядає тендерні пропозиції учасників.

Прекваліфікація – це етап, на якому Замовник проводить оцінку відповідності Учасників тим вимогам, які були опубліковані ним у тендерній документації.

Етап прекваліфікації настає одразу після закінчення терміну подачі

тендерних пропозицій.

Система самостійно розкриває ту частину тендерної пропозиції, яка була віднесена Учасником до документів, що підтверджують відповідність кваліфікації та технічні специфікації безпосередньо предмета закупівлі.

Етап прекваліфікації не може тривати більше, ніж 20 днів. Скарги на рішення замовника можна подавати впродовж 5 днів після того, як на веб-порталі уповноваженого органу було опубліковано протокол розгляду тендерних пропозицій.

Терміни деяких періодів відкритих торгів з публікацією на англійській мові теж різняться. Періоди уточнень та подачі пропозицій у таких закупівлях починаються в один день, як і у відкритих торгах, однак тривалість періоду подачі пропозицій не може бути меншою, ніж 30 календарних днів, а періоду уточнень відповідно, не менше, ніж 20 днів.

Розглянувши основні вимоги до проведення відкритих торгів, вважаємо за доцільне розкрити особливості здійснення ще одної процедури публічних закупівель - конкурентного діалогу.

Конкурентний діалог це процедура проведення закупівель, яка нагадує поєднання процедур: двоступеневі торги і попередня кваліфікація.

Замовники можуть застосувати дану процедуру «за умов:

- якщо замовник не може визначити умови закупівлі (технічні, якісні характеристики) і для прийняття рішення необхідні переговори;
- якщо предметом закупівлі є послуги (юридичні, консультаційні, розробка програмного забезпечення), визначення вимог до яких потребує переговорів» [63].

Процедура конкурентного діалогу складається з двох етапів:

I етап – для визначення технічних умов, тобто на підставі запропонованих рішень Постачальників та проведених з ними переговорів, замовник може сформулювати предмет закупівлі та технічні вимоги до нього.

II етап – проходить сам аукціон на пониження і визначається переможець.

На першому етапі замовник публікує оголошення про проведення

конкурентного діалогу. З дня публікації оголошення до кінцевого терміну подання пропозицій для участі в 1 етапі процедури конкурентного діалогу має бути не менше 30 днів.

Постачальникам пропонується подати тендерну пропозицію, у якій надається: інформація про відповідність Постачальника кваліфікаційним критеріям; відповідність вимогам, визначеним Замовником; опис рішення про закупівлю без зазначення ціни. Після закінчення терміну подання тендерних пропозицій вся інформація, зазначена в пропозиціях Постачальників, розкривається для публічного доступу, крім інформації з описом рішення про закупівлю, яка розкривається лише замовнику.

Якщо до участі в процедурі закупівлі подано менше 3 пропозицій, то Замовник має відмінити торги. Якщо пропозицій було подано 3 або більше, то замовник переходить до розгляду пропозицій постачальників на відповідність вимогам, встановленим у тендерній документації. Замовник оцінює пропозиції, і по кожній пропозиції має прийняти рішення: відхилити (обґрунтувавши, чому); допустити/запросити до переговорів.

Контрольні точки процедур першого етапу проведення конкурентного діалогу наведемо на рис. 2.10.

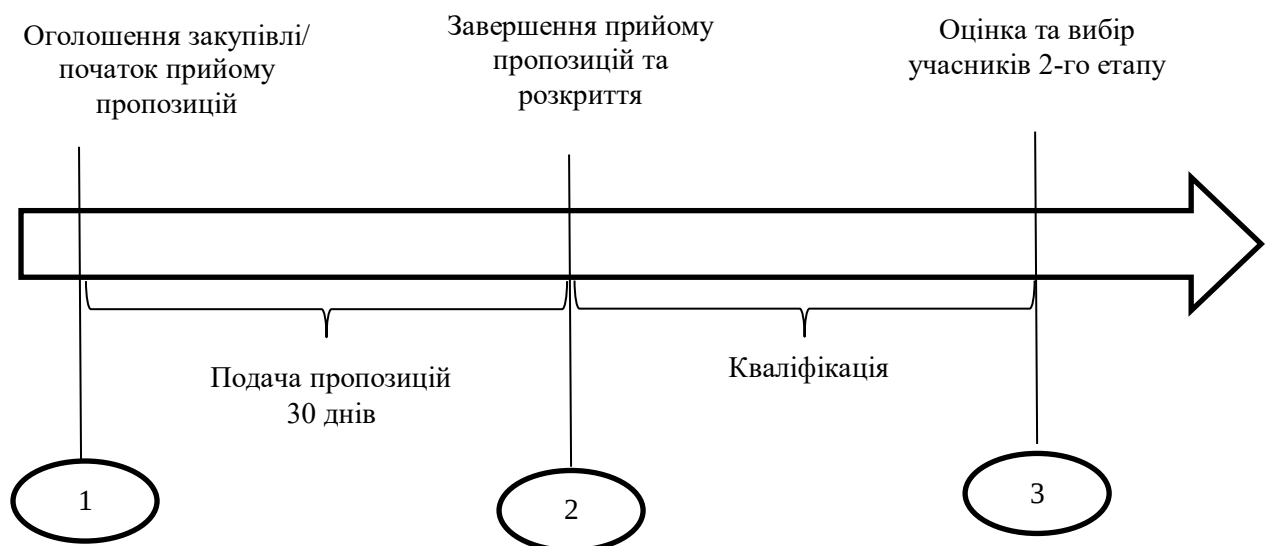


Рис. 2.10. Контрольні точки процедур першого етапу проведення конкурентного діалогу

Після того, як замовник оцінив всі пропозиції і поставив відповідний статус до кожної з них, він формує протокол розгляду пропозицій, після чого більше немає можливості змінити статус по комусь із постачальників. Саме після цього система самостійно розсилає повідомлення постачальникам про запрошення до переговорів або про відхилення їх пропозиції.

Якщо замовник допустив до переговорів менше 3 постачальників, то він повинен відмінити процедуру із зазначенням причини – «До переговорів допущено менше 3 пропозицій».

Переговори ведуться офлайн (без участі Системи) з кожним постачальником окремо, додатково можуть проводитися спільні зустрічі з усіма постачальниками.

Після проведених переговорів замовник, визначившись з вимогами до предмету закупівлі, вносить зміни до тендерної документації щодо технічних вимог та вимог до якості предмета закупівлі.

Протягом 5 днів після формування та публікації протоколу розгляду пропозицій замовник не може оголосити початок II-го етапу конкурентного діалогу, оскільки цей час дається на оскарження рішення допуску/недопуску до II етапу конкурентного діалогу.

Форма проведення II-го етапу конкурентного діалогу залежить від вартості закупівлі: якщо вартість менша 133 тис євро для товарів і послуг (5 150 тис.грн для робіт), то замовник проводить II-ий етап за правилами процедури відкриті торги («українські»), а якщо більше зазначених сум, то подібно правилам процедури відкриті торги з публікацією англійською мовою. Участь у цьому етапі беруть лише постачальники, яких замовник запросив на попередньому етапі після діалогу..

Ще одним варіантом придбання товарів, робіт і послуг за державні кошти є переговорна процедура закупівлі. Це неконкурентна процедура, яка проводиться при надпорогових закупівлях у конкретно визначених умовах.

Відмінні риси переговорної процедури від двох інших процедур (відкритих торгів і конкурентного діалогу):

- під час проведення переговорної процедури закупівлі не проводиться аукціон;
- переговорна процедура не передбачає створення та публікацію тендерної документації;
- строки проведення цієї процедури є мінімальними і можуть складати 11 днів (6 днів при певних умовах).

Підставами для проведення переговорної процедури закупівлі є:

- 1) закупівля творів мистецтва або закупівля, пов'язана із захистом прав інтелектуальної власності, або укладення договору про закупівлю з переможцем архітектурного чи мистецького конкурсу;
- 2) відсутність конкуренції на відповідному ринку, внаслідок чого договір про закупівлю може бути укладено лише з одним постачальником, за відсутності при цьому альтернативи;
- 3) нагальна потреба у здійсненні закупівлі у зв'язку з виникненням особливих економічних чи соціальних обставин, що унеможливають дотримання замовниками строків для проведення тендеру, а саме пов'язаних з негайною ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій, а також наданням у встановленому порядку Україною гуманітарної допомоги іншим державам;
- 4) якщо замовником було двічі відмінено тендер через відсутність достатньої кількості постачальників;
- 5) потреба здійснити додаткову закупівлю в того самого постачальника з метою уніфікації, стандартизації або забезпечення сумісності з наявними товарами, технологіями, роботами чи послугами, якщо заміна попереднього постачальника (виконавця робіт, надавача послуг) може призвести до несумісності або виникнення проблем технічного характеру, пов'язаних з експлуатацією та обслуговуванням;
- 6) необхідність проведення додаткових будівельних робіт, не зазначених у початковому проекті, але які стали через непередбачувані обставини необхідними для виконання проекту;
- 7) закупівля юридичних послуг, пов'язаних із захистом прав та інтересів України, у тому числі з метою захисту національної безпеки і оборони, під час

врегулювання спорів, розгляду в закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України [63].

Контрольне середовище проведення переговорної процедури закупівлі за джерелами формування інформації зображено на рис. 2.11.

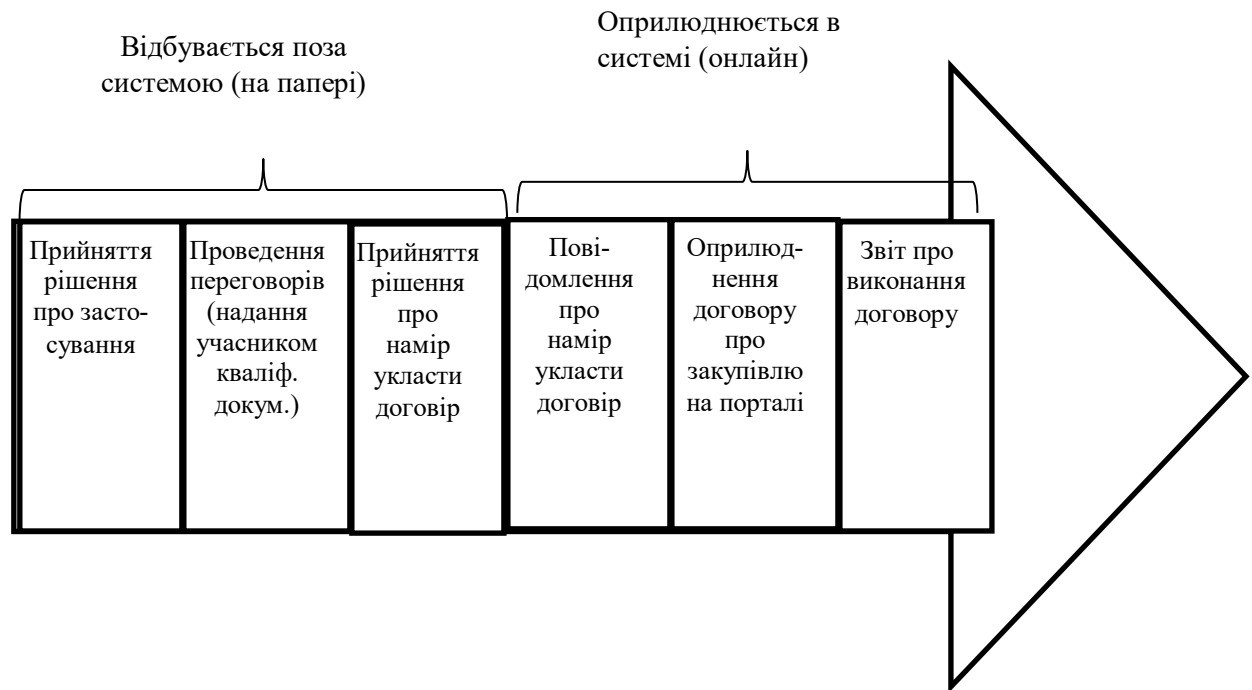


Рис. 2.11. Контрольне середовище проведення переговорної процедури закупівлі за джерелами формування інформації

Отже, організаційні аспекти різних процедур публічних закупівель визначають напрями та контрольні точки аналізу і державного аудиту в розрізі етапів процедур (табл. 2.2).

Під час здійснення аудиту на кожному з етапів, аудитор здійснює перевірку у відповідності до законодавчих вимог, якою повинні бути охоплені і внутрішні положення, і тендерна документація, відсутність дискримінаційних умов, тендерні пропозиції, дотримання строків за кожним передбаченим законодавством етапом.

Крім перевірки правильності організації процедур закупівель, аудитором обов'язково перевіряються об'єкти на етапі планування та використання предметів закупівель, що забезпечує повноту оцінки та дозволяє оцінювати ефективність публічних закупівель на всіх етапах життєвого циклу предметів

закупівель.

Таблиця 2.2

Послідовність аналізу та державного аудиту за етапами процедур та стадіями життєвого циклу предметів закупівель

Стадії життєвого циклу предметів закупівель	Етапи процедур закупівель				
	Закупівлі через Prozorro-market, публікація Звіту про договір	Спрощена закупівля	Відкриті торги	Конкурентний діалог	Переговорна процедура
I. Планування	1) створення Тендерного Комітету і призначення Уповноваженої особи; 2) визначення потреби (обсяги і джерела видатків); 3) визначення параметрів закупівлі (предмет, очікуваної вартості та процедур); 4) затвердження річного Плану; 5) публікація в електронній системі закупівель «Прозоро»; 6) можливі зміни та внесення їх до річного Плану.				
II. Передшогорічні та договірні процедури в ЕСЗ	1) вибір категорії товарів; 2) вибір бажаного товару; 3) вибір постачальника; 4) вибір конкретного товару; 5) драфт звіту про договір з одночасним повідомленням замовника; 6) Звіт про укладений договір.	1) оголошення закупівлі; 2) період уточнення інформації; 3) подання пропозицій учасниками; 4) електронний аукціон; 5) визначення переможця закупівлі; 6) укладення договору про закупівлю.	1) розміщення та оприлюднення оголошення; 2) подання тендерних пропозицій; 3) розкриття інформації про ціни; 4) проведення електронного аукціону та визначення переможця; 5) укладання договору.	1) Оголошення закупівлі; 2) подання пропозицій; 3) проведення переговорів для визначення технічних умов предмету закупівлі; 4) оцінка та вибір учасників II-го етапу; 5) аукціон; 6) визначення переможця; 7) укладання договору.	1) проведення переговорів поза системою та надання учасником кваліфікаційної документації; 2) повідомлення про намір укласти договір в ЕСЗ; 3) оприлюднення договору про закупівлю; 4) Звіт про виконання договору.
III. Використання	- відображення в бухгалтерському обліку придбання товарів, робіт, послуг; - використання предметів закупівель (в т.ч. нарахування амортизації на необоротні активи); - можливе понесення витрат, пов'язаних з підтриманням функціонального стану об'єкту (поточний та капітальний ремонт) та поліпшенням об'єктів необоротних активів (добудова, модернізація, реконструкція) - списання об'єктів необоротних активів після завершення терміну корисного використання або визнання неможливості чи недоцільності подальшого використання.				

Висновки за розділом 2

Електронна система публічних закупівель необхідна для того, щоб забезпечити прозорість процесу публічних закупівель, підвищити довіру підприємців до держави та ефективність у боротьбі з корупцією. На основі проведеного дослідження та аналізу стану системи публічних закупівель ми дійшли висновку, що в останні роки спостерігається покращення функціонування системи публічних закупівель та підвищення рівня довіри бізнесу до неї.

Кількість процедур звітування про укладені договори у 2020 році у порівнянні з 2017 р. була більша на 2486485 процедур, у порівнянні з 2018 р. – на 2278831 процедуру, а у порівнянні з 2020 р. – на 2103631 процедуру.

На кінець 2020 року в системі ProZorro зареєстровано 45393 замовників і 347 567 учасників, що є більшим, ніж в 2018 та 2019 роках і вказує на значне зменшення бар'єрів для участі у публічних закупівлях та поступове зростання довіри юридичних осіб та підприємців до системи публічних закупівель.

Сума укладених договорів за результатами закупівель у 2023 році становить понад 794 млрд грн та вказує на значний приріст порівняно з 2022 роком, яка попри триваючий воєнний стан наближається до суми 2021 року.

У період з 01.01.2023 р. по 31.12.2023 р. відслідковується збільшення кількості учасників у порівнянні з 2022 роком на 13%, що становить 208 480 суб'єктів, однак даний показник все ще є нижчим довоєнного 2021 року. Згідно з даними системи переважна більшість успішних закупівель товарів, робіт та послуг здійснювалася без використання ЕСЗ з подальшим оприлюдненням в ЕСЗ звіту про договір про закупівлю, укладеного без використання ЕСЗ, та становить 92,32% від усіх успішних закупівель 2023 року.

Попри значний внесок вчених у розвиток теорії та практики фінансового аудиту, особливої уваги потребує розвиток методології його здійснення саме в частині публічних закупівель, актуальність удосконалення системи яких набуває сьогодні особливого значення.

Аналіз нормативно-правового регулювання сфери публічних закупівель Рахунковою палатою свідчить, що на сьогодні існує низка правових прогалин, які мають бути законодавчо врегульовані з метою покращення функціонування системи публічних закупівель, її ефективності та прозорості.

Вважаємо, що основним провідним елементом для якісного формування інформаційного простору має бути електронний документ, дані якого будуть узагальнені за різними аналітичними розрізами в межах обраних замовників, закупівель, процедур в залежності від потреб заінтересованих користувачів.

Організація є важливою функцією управління, і з огляду на її вплив в розрізі різних процедур закупівель на порядок та методи державного аудиту, автором здійснений детальний розгляд особливостей організації всіх видів публічних закупівель: конкурентних (допорогових, надпорогових) та неконкурентних (переговорної процедури). Встановлено, що організація закупівельного процесу відбувається шляхом призначення Уповноваженої особи або функціонування Централізованих закупівельних організацій.

Крім перевірки правильності організації процедур закупівель, аудитором обов'язково перевіряються об'єкти на етапі планування та використання предметів закупівель, що забезпечує повноту оцінки та дозволяє оцінювати ефективність публічних закупівель на всіх етапах життєвого циклу предметів закупівель.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

3.1. Оцінювання ефективності державного аудиту публічних закупівель

Важливим для ефективності та дієвості державного аудиту є визначення його функцій. У зарубіжних країнах контроль від імені суспільства здійснює спеціальний конституційний орган, який представлений державним аудиторським інститутом, до функцій якого входять як регулятивні, так і конструктивні функції.

Піхоцький Ю.В. виокремлює такі функції державного аудиту, як планування, організації, стимулювання та контролю [54].

Здійснивши дослідження щодо функцій державного аудиту в цілому, вважаємо за доцільне, враховуючи специфіку та особливості здійснення публічних закупівель, вважаємо за доцільне адаптувати їх та виокремити такі функції державного аудиту публічних закупівель: контрольна, аналітична, інформаційна, соціальна, превентивна, профілактична, синтетична, стимулююча, прогностична (додаток Б).

Відмітимо, що на сьогодні відсутні законодавчо затверджені функції державного аудиту, що на нашу думку, перешкоджає забезпеченню його ефективності та дієвості.

В умовах сьогодення державний аудит повинен виконувати не лише завдання виявлення помилок і порушень, тобто завдання ретроспективного характеру. Державні аудитори повинні бути творцями, які виявляють неефективність і визначають шляхи усунення проблем і ризиків, з якими зустрічається цей підконтрольний суб'єкт. Тому крім ретроспективного характеру, функції державного аудиту повинні бути направлені на запобігання

передкризових явищ, помилок і порушень, оцінки стратегії розвитку підконтрольної установи, обґрунтування оптимальної або пропозицію альтернативної стратегії і перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання, оцінку прогнозів і напрямів розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави в цілому [83].

Важливим для визначення організаційно-методичних положень державного аудиту публічних закупівель є чітке окреслення його принципів.

Відповідно до Кодексу етики вищих органів фінансового контролю (ISSAI 30 «Code of Ethics») до фундаментальних принципів віднесено: доброчесність (Integrity); незалежність та об'єктивність (Independence and Objectivity); компетентність (Competence); професійна поведінка (Professional behavior); конфіденційність та прозорість (Confidentiality and Transparency) [91].

Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» [64] принципами здійснення державного аудиту є:

незалежність,
законність,
повнота,
об'єктивність,
достовірність,
обґрунтованість.

Діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості.

Також важливим при визначенні принципів державного аудиту публічних закупівель врахувати і принципи здійснення самих закупівель, до яких, у відповідності до Закону України «Про публічні закупівлі» належать: «добросовісна конкуренція серед учасників; максимальна економія та ефективність; відкритість та прозорість на всіх стадіях закупівель; недискримінація учасників; об'єктивна та неупереджена оцінка тендерних пропозицій; запобігання корупційним діям і зловживанням» [63].

Основними і доповнюючими для державного аудиту є відкритість,

прозорість та неупередженість.

Тому, виходячи з проведених досліджень, виокремимо фундаментальні та спеціальні принципи державного аудиту публічних закупівель (рис. 3.1).

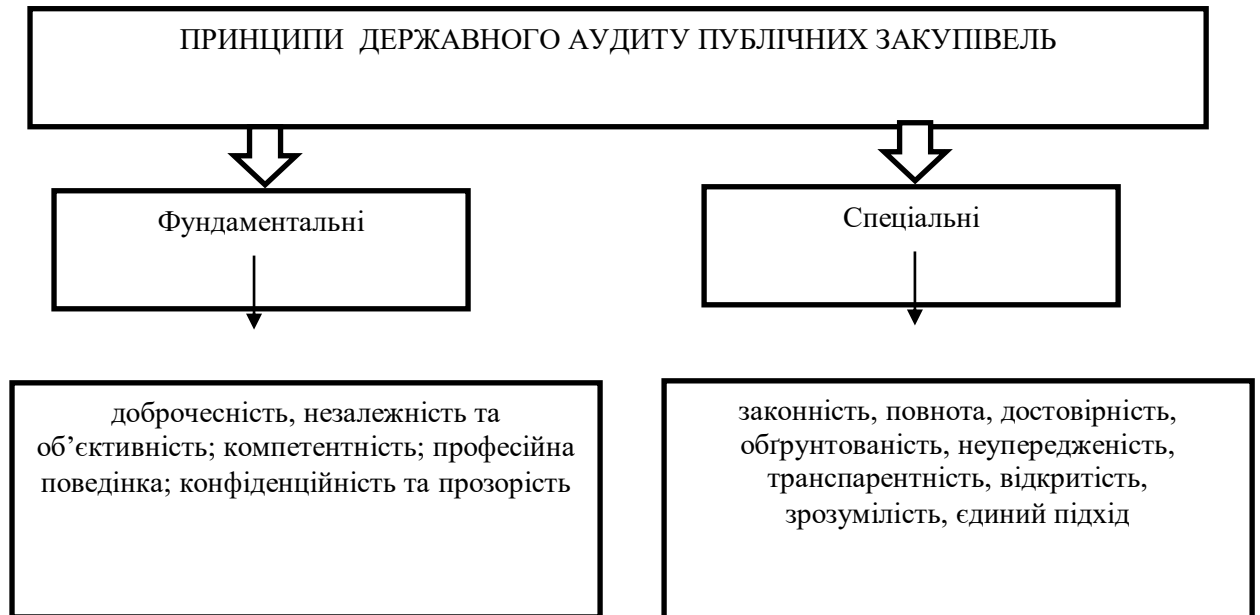


Рис. 3.1. Принципи державного аудиту публічних закупівель

Для реалізації функцій державного аудиту публічних закупівель використовують загальнонаукові і власні методичні прийоми:

- загальнонаукові: аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія, моделювання, системний підхід;
- власні: оцінка законодавчої бази та показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; порівняння, інтерв'ювання, анкетування (процес опитування замовників, учасників та інших суб'єктів закупівельного процесу), тестування (при запровадженні додаткових модулів в електронних системах (платформах, майданчиках)).

Складовою державного аудиту публічних закупівель повинен бути і аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

Пархоменко О.П. визначає аудит ефективності як оцінку належного співвідношення ціни та якості досягнення поставленої мети завдяки економічному, ефективному й результативному прийняттю управлінських

рішень щодо використання державних коштів [49].

Однозначному трактуванню сутності поняття «performance audit» перешкоджають різні переклади Лімської декларації та інших нормативів і стандартів INTOSAI: «аудит (контроль) ефективності», «аудит виконання», «аудит діяльності», «аудит дій», «аудит продуктивності», «аудит адміністративної діяльності».

Батьківщиною аудиту ефективності вважається Швеція, де в сер. 60-х рр. XX ст. аудит виник на основі теорії «трьох Е», які характеризували стан управління публічними ресурсами: економію, ефективність та результативність. Саме тому, й до сьогодні в основі аудиту ефективності закріплена тріада критеріїв: економності (economy), ефективності (продуктивності) (efficiency) та результативності (effectiveness) (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Тріада критеріїв здійснення аудиту ефективності

Аудитор, який проводить аудит ефективності використання бюджетних коштів, повинен відповісти на три послідовних запитання:

1) Чи досягнута запланована мета використання бюджетних коштів? (критерій результативності);

2) Чи використаний обсяг коштів є мінімально можливим для досягнення поставленої мети? (критерій економності);

3) Чи достатньо оптимальним був спосіб досягнення встановленої мети за наявного обсягу виділених бюджетних коштів? (критерій ефективності або продуктивності) [5].

Метою аудиту ефективності публічних закупівель є оцінка економності, продуктивності та результативності використання публічних ресурсів (бюджетних коштів, матеріальних та нематеріальних закуплених ресурсів, а також природних ресурсів) з дотриманням принципів незалежності, прозорості та гласності [10].

Узагальнення результатів досліджень дозволяють дійти висновку, що питання аудиту ефективності публічних закупівель повинні включати:

1) загальні питання - застосовуються для оцінки ефективності державного закупівельного процесу на рівні держави, галузей, регіонів, замовників та учасників. До них належать:

- стратегічні (прагматичні) питання – економічна оцінка досягнення стратегічної мети, завдань і цілей, що здійснюється після отримання кінцевих фінансових результатів сфери закупівель за 3-5 років. Наприклад, оцінка ефективності виконання Стратегії в сфері публічних закупівель після завершення терміну її реалізації (2016-2022 р.р);

- поточні питання – економічна оцінка досягнення мети, завдань і цілей, що здійснюється у сфері закупівель за результатами поточного року. Наприклад, оцінка реалізації та виконання поставлених Стратегією завдань, які передбачені на кожен рік;

- галузеві економічні питання – оцінка впливу закупівельного процесу на ефективність будь-якої галузі (сільськогосподарського виробництва, промисловості, транспорту, медицини, освіти і т.д). Наприклад, закупівля школами шкільних автобусів сприяла підвищенню ефективності машинобудівних заводів;

- соціальні питання – оцінка наявності скарг з боку населення та

громадських організацій щодо закупівельного процесу (інформація отримується в результаті попередньої чи наступної оцінки публічних закупівель через електронну систему «Prozorro»);

- екологічні питання – оцінка впливу закупівельного процесу на покращення екологічних показників та ефективності природоохоронних заходів за рахунок здійснення закупівельного процесу.

2) індивідуальні питання – застосовують для оцінки ефективності окремої закупівлі на рівні будь-якого замовника.

Отже, базовими критеріями для оцінки ефективності в державному аудиті публічних закупівель мають бути економність, продуктивність та результативність.

Згідно Закону України «Про Рахункову палату України» [64], оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету [8].

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам [14].

Вважаємо, що оцінка загальної ефективності неможлива без існування додаткових критеріїв та їх комплексного застосування з базовими.

Наприклад, проблемним для публічних закупівель є занадто довгий період здійснення процедур закупівель, що, в цілому призводить до виникнення ризику втрати потреби в тому чи іншому предметі закупівлі. Саме тому,

важливим є критерій своєчасності.

Наприклад, при загрозі життю чи здоров'ю певної категорії хворих, в умовах Covid-пандемії без наявності медичного обладнання чи препаратів, та здійсненні такої закупівлі протягом кількох місяців, держава повинна нормативно врегульовувати такі аспекти, забезпечуючи і своєчасність, і результативність здійснення закупівель. Разом з тим, ігнорування критерієм якості та його неврахування призводить до понесення замовником додаткових витрат в майбутньому, що ніяким чином не може підтверджувати критерій економності.

З метою оцінки критерію економності публічних коштів та ресурсів Здирко Н.Г. пропонує «оцінку критерію доцільності, що здійснюватиметься на основі аналізу відповідності заявленої потреби в плані закупівель реальній потребі замовника» [24].

Таким чином, визначимо базові та додаткові критерії аудиту ефективності публічних закупівель (рис. 3.3):



Рис. 3.3. Критерії аудиту ефективності публічних закупівель

Системність аналізу в процесі здійснення аудиту ефективності має забезпечуватися завдяки розрахунку та моніторингу таких показників:

- 1) абсолютні - виражаються в грошових або натуральних вимірниках;
- 2) відносні - характеризують співвідношення результатів діяльності та

рівня бюджетного фінансування, темпи зростання чи падіння за ряд років;

3) кількісні - відображають розмір господарських явищ, величину кількісних змін, що в них відбуваються, величину ресурсів;

4) якісні - характеризують суттєві особливості і властивості досліджуваних явищ, рівень їх розвитку, використання ресурсів, ефективність діяльності.

Види показників за відповідними критеріями відображено на рис. 3.4.

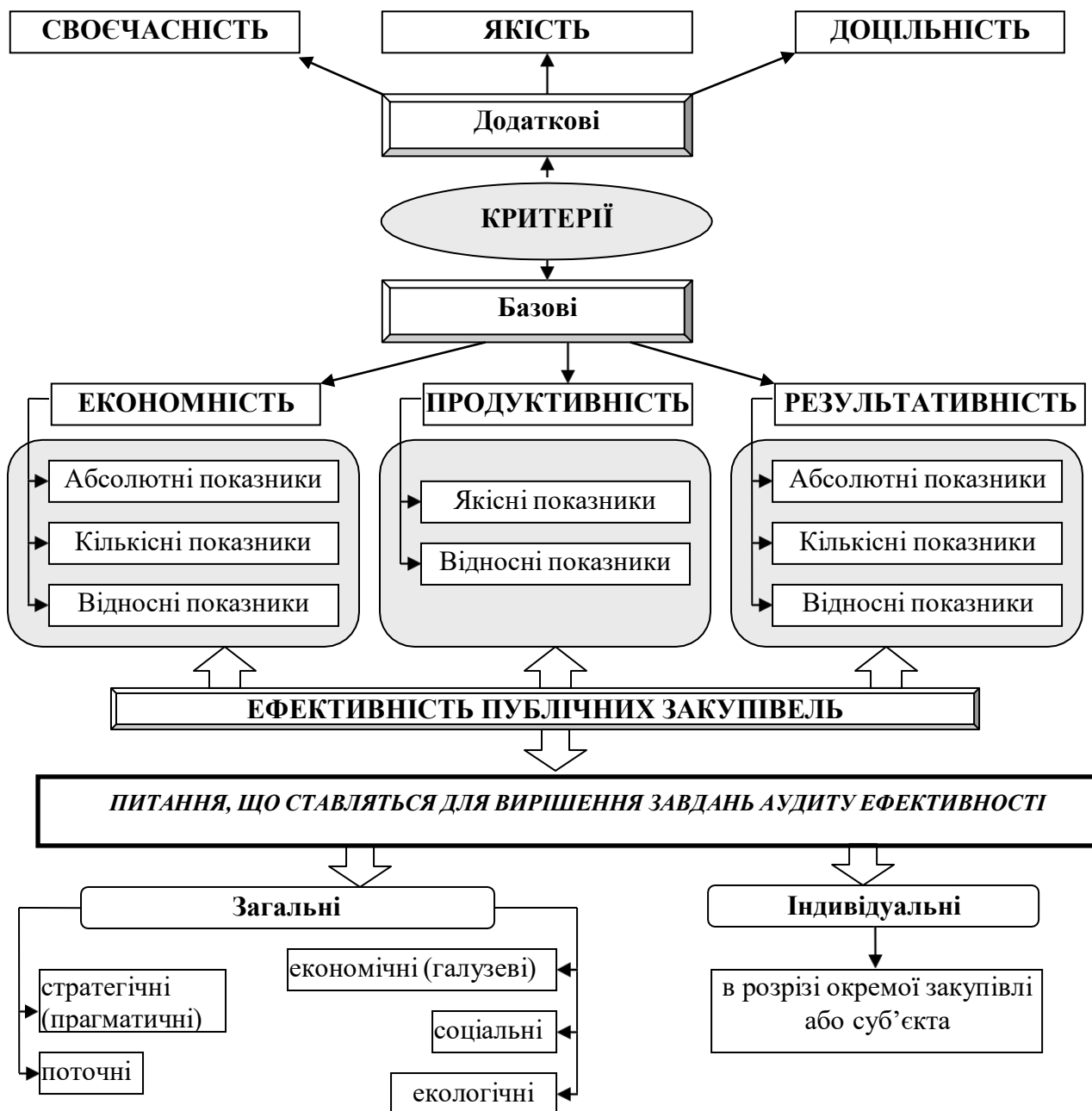


Рис. 3.4. Критерії ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель

Підходи до оцінки ефективності використання бюджетних коштів, пропонувані різними науковцями узагальнені нами в додатку В.

Найбільш прийнятною для оцінки ефективності державного аудиту публічних закупівель вважаємо системи показників, розроблених авторами Хомутенко А. та Пашурою А. [81], якими запропоновано оцінка показників: коефіцієнт економічної ефективності діяльності органу контролю, коефіцієнт інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора, коефіцієнт якості контрольних заходів, коефіцієнт результативності контролю, коефіцієнт реалізації контролю, коефіцієнт дієвості контролю.

На основі проведеного дослідження сформуємо систему показників для оцінки діяльності Державної аудиторської служби в цілому та роботи окремого державного аудитора (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Система показників для оцінки діяльності Державної аудиторської служби в цілому та роботи окремого державного аудитора

Показник	Характеристика показника
1. Критерій продуктивності	
1.1. продуктивність праці (Кпп)	визначає обсяг встановлених порушень 1-им державним аудитором (розраховується, як відношення загального обсягу встановлених порушень на фактичну чисельність працівників);
1.2. інтенсивність праці (Кіп)	свідчить про кількість заходів, що здійснена 1-им державним аудитором (розраховується, як відношення загальної кількості проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів до фактичної чисельності працівників)
2. Критерій результативності	
2.1. Коефіцієнт результативності контролю (Крзк)	свідчить про частку виявлених порушень з усіх перевірених коштів (розраховується, як обсяг встановлених порушень до загального обсягу перевірених коштів)
2.2. Коефіцієнт узагальнення контролю (Кук)	свідчить про частку підготовлених і затверджених звітів в частині усіх проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів (розраховується, як відношення кількості звітів до загальної кількості проведених заходів)
2.3. Коефіцієнт реалізації контролю (Крк)	– свідчить про частку документів відповідного реагування (адміністративні стягнення, кримінальні провадження) з усіх проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів (розраховується, як відношення кількості документів до загальної кількості заходів);
3. Критерій економності	

Продовження табл. 3.1

Показник	Характеристика показника
3.1. Коефіцієнт економії (Кек)	свідчить про частку економії бюджетних коштів, що досягнута шляхом попередження та уникнення порушень (розраховується, як відношення обсягу попереджених порушень та можливих втрат фінансових ресурсів до загальних витрат на утримання апарату контролюючого органу)
3.2. Коефіцієнт дієвості контролю (Кдк)	свідчить про частку відшкодованих до бюджету коштів з виявлених порушень (розраховується, як відношення повернутих бюджетних коштів до загального обсягу встановлених порушень)
3.3. Термін окупності контролю (Ток)	свідчить про період (кількість місяців), за який перекриваються витрати на утримання апарату контролюючого органу (відношення обсягу витрачених бюджетних коштів на утримання апарату контролюючого органу до суми відшкодованих коштів та попереджених втрат)
4. Узагальнюючі показники ефективності державного контролю (аудиту)	
4.1. Ефективність діяльності контролюючого органу (Кеф.д.о)	показує, скільки відшкодованих коштів та попереджених втрат припадає на 1 грн бюджетних коштів, спрямованих державою на утримання всього апарату контролюючого органу (розраховується, як відношення загального обсягу відшкодованих коштів та попереджених втрат до загального обсягу кошторисного фінансування)
Ефективність роботи аудитора (Кеф.р.а)	показує, скільки відшкодованих коштів та попереджених втрат припадає на 1 грн. витрат, пов'язаних з оплатою праці державного контролера (аудитора) (розраховується, як відношення обсягу відшкодованих коштів та попереджених втрат за виявленими одним працівником порушеннями до середнього значення витрат на оплату праці)

Отже, аудит у сфері публічних закупівель передбачає проведення комплексу аудиторських процедур і оціночних заходів, спрямованих на підтвердження даних про здійснювані закупівлі, оцінку ефективності проведених закупівельних операцій і витрачання бюджетних коштів, обґрунтованості та законності дій сторін, пов'язаних з укладенням та виконанням державного закупівельного контракту. Тому оцінка ефективності здійснення державного аудиту публічних закупівель є надзвичайно важливою для визначення якості роботи Державної аудиторської служби.

Частиною наглядового аудиту у сфері публічних закупівель є фінансовий аудит, тому у наступному питанні розглянемо особливості його здійснення.

3.2. Особливості здійснення фінансового аудиту та аудиту відповідності публічних закупівель

Державний аудит в Україні здійснюється через аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності.

На сьогодні відсутнє динне визначення фінансового аудиту.

Одна група науковців (Знаменський Г.Л., Ігонін Р.В.) вважають, що фінансовий аудит є різновидом державного контролю.

Дікань Л.В. говорить про те, що фінансовий аудит це перевірка та аналіз законності та ефективності.

Як інститут державного аудиту фінансовий аудит розуміє Жирна Ж.А.

Формою державного фінансового контролю державний аудит вважають Немченко В.В., Шевченко О.І., Блакитна Г.С.

У фінансовому аудиті Процун К.С. виокремлює три основні напрями аналітичних досліджень:

1) аналіз нормативно-правової бази регулювання економічних відносин з точки зору повноти, коректності, ефективності впливу на реалізацію бюджетної політики держави, раціональне використання її економічного потенціалу, економічне зростання як господарюючих суб'єктів, так і національної економіки в цілому;

2) аналіз доцільності та обґрунтованості бюджетних проектів і програм як стосовно сформованої структури інститутів бюджетного фінансування, так і створення нових, що декларується умовами ринкового середовища, світової економічної інтеграції, гарантіями національної безпеки;

3) аналіз наслідків виконання бюджетних програм і проектів та оцінка ефективності використання майна [66].

Брадул О.М. визначає, що фінансовий аудит може здійснюватися як процедура:

1) аудиту фінансової звітності (цей аудит покликаний забезпечити гарантії в межах розуміння того, що фінансова звітність об'єкту аудиту чітко відображає

його реальне фінансове становище);

2) аудиту пов'язаних з фінансами аспектів (такий аудит проводиться з метою встановлення наступного: чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог; чи дотримується установа конкретних фінансових вимог; чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів) [8].

Міжнародний стандарт вищих органів фінансового контролю ISSAI 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі» визначає, що фінансовий аудит є одним з трьох основних видів аудиту. Він вивчає, чи представлено фінансову інформацію суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів, що дадуть змогу аудитору зробити висновок щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень, пов'язаних з шахрайством або помилками.

Відповідно до ст. 4 Закону «Про Рахункову палату» [64], фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів та дотримання законодавства щодо операцій з ними.

У 2015 році Рахунковою палатою затверджено Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [39], якими визначається порядок та її повноваження щодо здійснення фінансового аудиту.

Незалежно від об'єктів та цілей фінансового аудиту, під час його здійснення перевірці підлягає бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані з використанням нормативно-правових актів, розпорядчих та інші документів, що регламентують порядок надходження та використання публічних ресурсів.

Основними критеріями, які встановлюються при проведенні фінансового

аудиту є: достовірність, відповідність, повнота, цільове використання коштів та законність.

Отже, фінансовий аудит нероздільно з аудитом відповідності здійснюється Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою.

Опишемо особливості фінансового аудиту за визначеними напрямками та розглянемо основні види порушень, які встановлені Рахунковою палатою при здійсненні фінансового аудиту.

Аналіз нормативно-правової бази засвідчив, що процес реформування у сфері публічних закупівель триває, оскільки законодавство гармонізується та адаптується у відповідності до правил і ключових концепцій Європейського Союзу, що передбачено Стратегією реформування системи публічних закупівель («дорожньої карти») та Планом заходів щодо її реалізації.

Аналіз внесених змін до законодавства у 2020-2021 роках свідчить, що вони спрямовані, в першу чергу, на додаткове виведення з-під дії Закону України «Про публічні закупівлі» певних товарів, робіт, послуг та іноді цілих галузей.

В частині вирішення проблеми відсутності інформації про технічне забезпечення, фінансову стабільність та досвід роботи учасника щодо надання робіт, послуг варто зазначити про їх законодавче закріплення лише із змінами і доповненнями, які були внесені до Закону України [63] з 19.04.2020 року, однак протягом двох попередніх років система функціонувала без даних уточнень, що на нашу думку призводило до зниження рівня її ефективності та якості придбаних державними замовниками предметів закупівель. Так, з набранням чинності змін до Закону України «Про публічні закупівлі» ст. 16 передбачено, що «замовник вимагає від учасників процедури закупівлі подання ними документально підтвердженої інформації про їх відповідність кваліфікаційним критеріям наступні кваліфікаційні критерії процедури закупівлі:

наявність в учасника процедури закупівлі обладнання, матеріально-технічної бази та технологій;

наявність в учасника процедури закупівлі працівників відповідної

кваліфікації, які мають необхідні знання та досвід;

наявність документально підтвердженого досвіду виконання аналогічного (аналогічних) за предметом закупівлі договору (договорів);

наявність фінансової спроможності, яка підтверджується фінансовою звітністю» [63].

Щодо відсутності контролюючих функцій у Державної казначейської служби у сфері публічних закупівель, варто зазначити, що в Положенні про Державну казначейську службу України [58] інформація щодо її повноважень залишилася без змін і визначена, як «контроль за дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів». Однак, вважаємо, що з розвитком та постійним удосконаленням порядку та механізму здійснення публічних закупівель, повинні бути уточнені зміни до законодавства в частині контрольних функцій і контрольних повноважень.

Аналіз нормативно-правового регулювання сфери публічних закупівель Рахунковою палатою свідчить, що на сьогодні існує низка правових прогалин, які мають бути законодавчо врегульовані з метою покращення функціонування системи публічних закупівель, її ефективності та прозорості.

Ще одним напрямом фінансового аудиту публічних закупівель, який здійснюється Рахунковою палатою України є аналіз технічної та експлуатаційної роботи інформаційно-телекомунікаційної системи «PROZORRO» та веб-порталу Міністерства. При цьому виявляється ряд порушень та висувуються пропозиції щодо удосконалення системи Prozorro (додаток Д).

Рахунковою палатою при фінансовому аудиті публічних закупівель було встановлено численні випадки звернень до Комісії учасників процедур закупівель зі скаргами щодо збоїв в електронній системі під час проведення аукціону, основні з них такі:

1. Під час аукціону (коли треба було діяти) система не реагувала;

2. Під час перебігу торгів інформація в інтерактивному ціновому вікні не змінювалась (майданчик Prom.ua). За інформацією скаржника, після аукціону у відповідних інтерактивних інформаційних вікнах з'явилась інформація про завершення аукціону, після чого неможливо робити ставки.

3. Нemoжливiсть зняття з оприлюднення або деактивації помилково завантажених документів, які не мають відношення до закупівлі.

4. Можливість стороннього втручання в особистий кабінет замовника та внесення змін до процедури закупівлі.

5. Технічна функціональність електронної системи закупівель не відповідає законодавству України. Так, у випадку коли торги не відбулися (пропозицію подав один учасник), ІТС «Prozorro» розкриває найменування учасника та всі документи, які ним подавались згідно з тендерною документацією, внаслідок чого вони стають доступні для перегляду та учасник не має змоги брати участь у повторній процедурі, оскільки його тендерна пропозиція вже розкрита. У такому разі повинна відображатися лише ціна пропозиції без зазначення її найменування та інформації про учасника.

6. Пропозиції учасника торгів, необхідні для участі у закупівлях, не були завантажені майданчиком, як наслідок, відмінено торги.

З метою удосконалення фінансового аудиту публічних закупівель Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою є зменшення паперового документообігу і збільшення кількості електронних документів, дані яких будуть узагальнені за різними аналітичними розрізами в межах обраних замовників, закупівель, процедур в залежності від потреб заінтересованих користувачів.

З метою інформаційного наповнення та «витягування» даних щодо кожної закупівлі пропонуємо до впровадження Аналітичну картку предмета публічної закупівлі (Додаток Е).

Аналітична картка формується автоматично після укладення договору та внесення його в систему ІТС «Prozorro». Відповідно, інформація заповнюється в розрізі стадій життєвого циклу предметів закупівель на основі ідентифікатора

публічних закупівель, який є основним ключем щодо інформацію про закупівлю (в т.ч. в органах Держказначейства).

Передбачається, що назва, місцезнаходження та код ЄДРПОУ вводиться автоматично, оскільки замовник працює в персональному кабінеті.

Ідентифікатор закупівлі дозволяє заповнити дані щодо планування закупівель (предмет, код закупівлі за CPV, деталізація предмета закупівлі, очікувана вартість) та здійснення процедур закупівель у ЕСЗ (вид закупівлі (за предметом придбання, за кодами CPV, за результатом проведення процедур, за виконанням договору, за наявністю конкуренції, за вартісною межею, за походженням), договірна вартість, середня вартість пропозиції, перелік учасників закупівлі, реальна економія).

Варто уточнити, що заповнення даних за видами закупівель вимагає обов'язкового передбачення їх введення при формуванні Звіту про проведення публічних закупівель

Вважаємо, що інформація щодо використання предметів закупівель є обов'язковою для відображення, узагальнення та накопичення, оскільки вона може використовуватися в якості аналітичних джерел для аналізу та державного аудиту.

При існуючій системі бухгалтерського обліку в державному секторі, інформація щодо використання предметів закупівель підлягатиме ручному введенню. Однак, Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року передбачено, що « для забезпечення обміну фінансовою інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і розпорядниками бюджетних коштів та у зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення виникає необхідність в удосконаленні та модернізації системи бухгалтерського обліку, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів з

інтеграцією до облікової системи Казначейства і системи подання фінансової звітності в електронному форматі, що спрощує обробку, зберігання, вилучення та відтворення накопиченої інформації для проведення аналізу і підтримки прийняття рішень [65].

Саме тому, в перспективі, з метою узагальнення та аналізу даних щодо ефективності та економності використання державного майна, при умові впровадження уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, Аналітична картка предмета публічної закупівлі заповнюватиметься автоматично та слугуватиме для проведення державного аудиту.

Аналітична картка дозволяє формувати Реєстр предметів публічних закупівель за їх видами, в розрізі рахунків та стадій життєвого циклу. Отже, запропонована Аналітична картка даватиме можливість узагальнення та систематизації даних щодо проходження предметами закупівель стадій життєвого циклу за видами в розрізі різних класифікаційних ознак та слугуватимуть якісним джерелом аналізу та державного аудиту.

Ще однією складовою аудиту публічних закупівель є аудит на відповідність, який не набув належного розвитку в Україні.

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

Об'єктами аудиту на відповідність є:

- діяльність замовника (учасника) на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель;
- публічні ресурси (публічні кошти, спрямовані на закупівлю та закуплені замовниками предмети закупівель (товари, роботи, послуги);
- діяльність відповідальних державних органів – уповноваженого органу (Міністерство економіки), підпорядкованих йому державних підприємств, установ у сфері публічних закупівель.

Запропоновані об'єкти аудиту відповідності відповідають визначеним міжнародними стандартами - діяльність, фінансові операції або інформація

(ISSAI 400/12; ISSAI 400/33).

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 або Держаудитслужби (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).

Взаємодія об'єктів аудиту наведена на рис. 3.5.

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 заінтересованих користувачів щодо оцінки законності здійснення підконтрольним суб'єктом діяльності у сфері публічних закупівель

Вважаємо, що аудит відповідності неможливо відокремлено проводити від інших форм аудиту. Він проводиться на різних стадіях життєвого циклу предметів закупівель.

Аудит відповідності в процесі планування публічних закупівель проводиться за такими напрямками: перевірка законодавчих вимог щодо визначення потреби замовника, параметрів закупівлі, затвердження та публікації Річного плану (рис. 3.6).

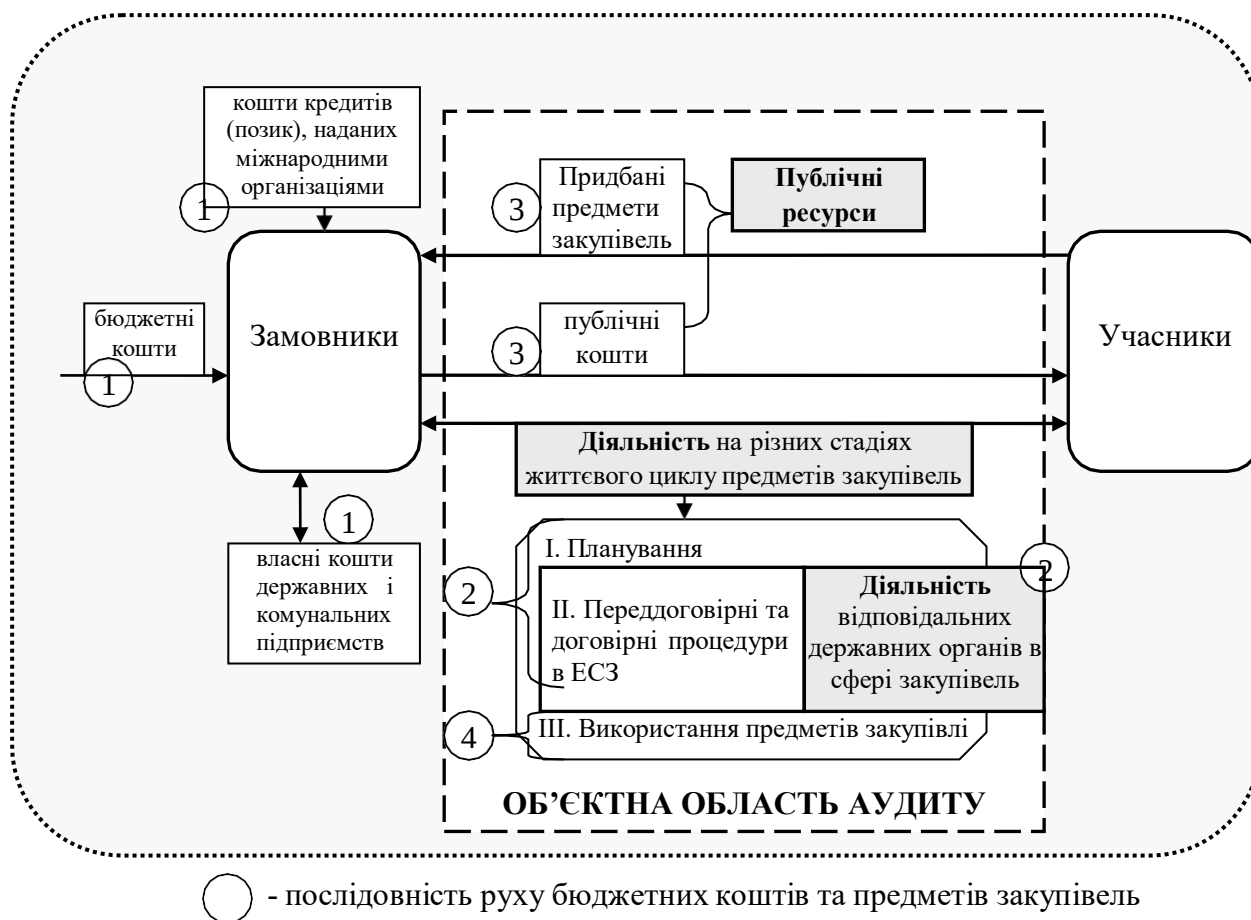


Рис. 3.5. Об'єкт перевірки в аудиті відповідності публічних закупівель

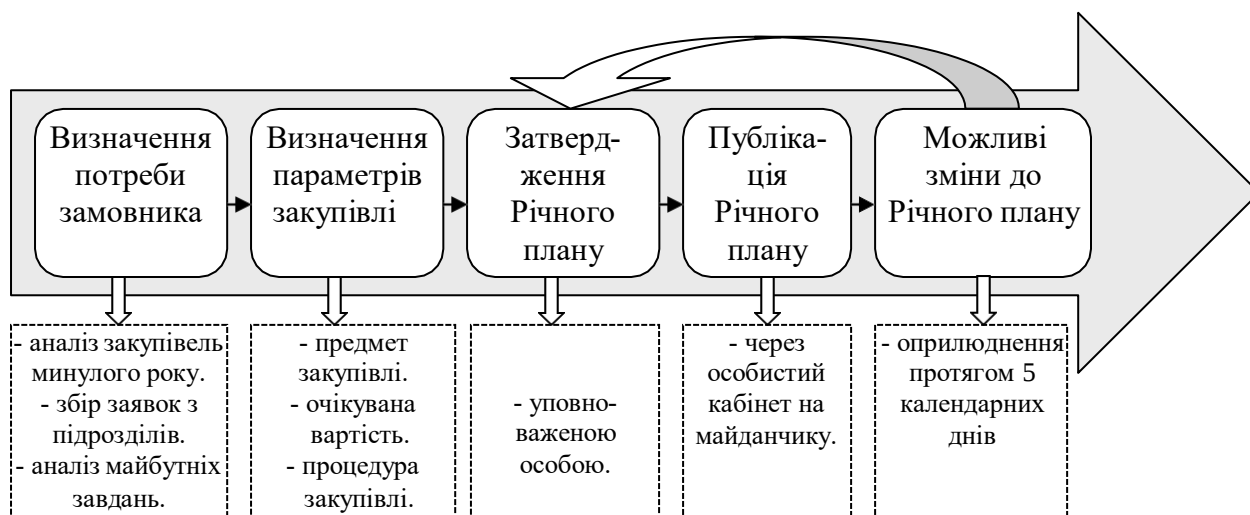


Рис. 3.6. Напрямки аудиту відповідності процесу планування публічних закупівель замовниками

Аудитор обов'язково повинен враховувати той факт, що різні замовники мають свій власний алгоритм визначення потреб в закупівлях, виходячи з низки факторів (джерела фінансування, розмір та особливості діяльності замовника).

Важливим для аудиту є законність включення в План закупівель власних коштів бюджетних установ (коштів спецфонду) та їх цільове спрямування. Планування та використання власних надходжень бюджетних установ здійснюють за групами та підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України та Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ.

Розпорядник бюджетних коштів здійснює перерозподіл обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями зі спеціального фонду бюджету. Так, першою групою є надходження від плати за послуги, що надаються замовником (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аудит відповідності перерозподілу надходжень від плати за послуги замовником на здійснення публічних закупівель

Підгрупа та виднадходжень	Напрями використання для публічнихзакупівель
підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю	на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю
підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	на організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ; на господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оренду державного майна»	на утримання, облаштування, ремонт і придбання майна бюджетних установ
підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів і матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; на господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв

Держаудитор перевіряє правильність формування замовником проекту

кошторису, розрахунків за кожним джерелом доходів та/або фінансування доходів, а також правомірність зазначення джерела фінансування в річному плані закупівель.

Інші джерела власних надходжень бюджетних установ також можуть плануватися для здійснення закупівель та підлягають аудиту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Аудит відповідності перерозподілу інших джерел власних надходжень
бюджетних установ на здійснення публічних закупівель**

Підгрупа та вид надходжень	Напрями використання для публічних закупівель	Планування показників надходжень
підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки	на організацію основної діяльності замовника	на підставі договорів
підгрупа 2 - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, зокрема заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок і розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб	на виконання відповідних цільових заходів	на підставі договорів календарних планів проведення централізованих заходів та інших документів, якими передбачено отримання таких внесків, грантів, дарунків та/або коштів
підгрупа 3 - надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні та комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектора для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти	на організацію основної діяльності бюджетних установ	за видами надходжень, які передбачається розміщувати на депозитах і поточних рахунках

Іншим напрямком аудиту відповідності є перевірка діяльності відповідальних осіб замовника законодавчим вимогам. Особливу увагу аудитор

приділяє наявності Уповноваженої особи у замовника, яка має виключні повноваження щодо організації та проведення спрощених закупівель.

Основним критерієм при аудиті відповідності запланованої потреби є її обґрунтованість та доцільність в запланованих до придбання предметів закупівель. Особливу увагу аудитор повинен звернути на дотримання замовником ч. 10 с.3 Закону України «Про публічні закупівлі», яким забороняється ділити предмет закупівлі на частини з метою проведення процедур відкритих торгів.

Особливу увагу аудитор повинен звертати на законність та правильність визначення процедур відповідно до видів закупівель. Відповідно до ч. 2 ст. 4 базового Закону, замовник у річному плані вказує вид закупівлі та орієнтовний початок проведення.

На цьому етапі планування аудитори також перевіряють правильність визначення предмета закупівлі. Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом, із застосуванням Єдиного закупівельного словника (CPV), затвердженого у встановленому законодавством порядку.

На етапі проведення процедур публічних закупівель аудитори повинні здійснювати перевірку як замовників, так і учасників. При цьому можуть бути виявлені різні помилки та порушення як у замовників, так і у учасників публічних закупівель, основні з яких ми систематизували в табл. 3.4.

До основних загроз з боку учасників, які можуть бути причиною неуспішних торгів належать:

- демпінг цінової пропозиції під час аукціону та відмова від підписання договору з метою затягування проведення тендера та спонукання замовника до закупівлі до/без проведення процедур закупівлі;

- «тендерний тролінг», оскарження процедур закупівлі з метою затягування її проведення та спонукання замовника до закупівлі до/без проведення процедур закупівлі;

- невиконання зобов'язань перед замовником після підписання договору

про закупівлю з вимогою необґрунтованого збільшення ціни за одиницю товару або загроза розірвання договору, що призведе до необхідності проведення нової процедури закупівлі;

Таблиця 3.4

**Основні помилки та порушення учасників, виявлені під час аудиту
відповідності публічних закупівель**

№ з/п	Помилка, порушення	Зміст порушення
1	Подача неповного пакету документів в складі тендерної пропозиції	Громізка та погано структурована тендерна документація інколи стає причиною недооцінення учасником затребуваного обсягу документації. Тендерна пропозиція має містити всі документи за переліком, що вимагається тендерною документацією.
2	Ігнорування вимог замовника	Подача учасниками одних і тих самих документів для різних закупівель. Наприклад, при потребі скан копії аналогічного договору, постачальник надає відгук від контрагента, оскільки обидва документи підтверджують його досвід. Надання учасником «подібних» документів є підставою для його дискваліфікації.
3	Завантаження документів після аукціону	З метою економії часу постачальники лише частину документів своєї тендерної пропозиції, розраховуючи додати решту документів після аукціону. Однак, відповідно до законодавства, всі документи, подані після аукціону, не вважаються його тендерною пропозицією.
4	Подача документів в останні хвилини завершення прийому тендерної пропозиції	Функціонування в системі ProZorro більше 20 майданчиків для проведення закупівель інколи призводить до її перенавантаження і створення черги файлів до центральної бази даних, що призводить до відсутності реєстрації системою тендерної пропозиції.
5	Застосування КЕП/ЕЦП особами зі сторони учасника, які не уповноважені на підпис документів	Існують випадки, коли учасники використовують КЕП/ЕЦП бухгалтера, якщо в нього немає права підписувати документи тендерної пропозиції. Важливим для перевірки є не сам факт наявності такого підпису, а право особи на підпис.
6	Участь у закупівлях при невідповідності товару вимогам	Інколи учасник настільки впевнений в своєму товарі, що не зважає на вимоги тендерної документації та задоволення всіх технічних параметрів. Що є причиною відхилення замовником такої пропозиції.
7	Подання банківської гарантії без КЕП банку	Існує перелік вимог до видачі банківських гарантій (сума, посилання на тендерну документацію, окремим файлом). Помилкою зі сторони учасників є завантаження не всіх файлів, наданих банком, або зміна їх назви, розширення.

- невиконання зобов'язань перед замовником після підписання договору про закупівлю з вимогою прийняти товари, роботи та послуги, які не

відповідають технічним, якісним характеристикам предмета закупівлі, або загроза розірвання договору, що призведе до необхідності проведення нової процедури закупівлі.

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.

В процесі державного аудиту на цьому етапі 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).

При проведенні аудиту відповідності показників, які характеризують дотримання законності використання бюджетних коштів, аудитором встановлюються обсяги нецільового та незаконного використання бюджетних коштів, розміри нанесених державі збитків, витрачання бюджетних коштів з порушенням бюджетного законодавства.

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.

Законом України «Про публічні закупівлі» [63] передбачено, що Уповноважений орган (Міністерство економіки) здійснює регулювання та реалізує державну політику у сфері закупівель у межах своїх функцій та повноважень.

Тому аудитор повинен оцінити діяльність Міністерства економіки та підпорядкованих йому підприємств і установ відповідно до їх функцій та завдань в сфері закупівель.

Аудитором визначаються критерії аудиту в залежності від предмету аудиту, які повинні бути актуальними, надійними, повними, об'єктивними, зрозумілими, співставними та доступними.

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 відповідальних сторін 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:

- очікування держави та суспільства щодо управління публічними ресурсами в частині створення і функціонування ефективної системи

внутрішнього контролю;

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

- вимога прозорого розпорядження публічними ресурсами.

Характеристики визначених критеріїв аудиту відповідності з врахуванням законодоцільності та обґрунтованості наведені в додатку Ж.

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.

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: характер, терміни та перелік запланованих процедур аудиту; оцінку ризиків і системи внутрішнього контролю (аудиту) підконтрольного суб'єкта; 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 були проведені на етапі переддоговірних та договірних процедур в ЕСЗ потребує перевірки досить широкого спектру первинної та зведеної документації (внутрішніх джерел) в розрізі предметів перевірок (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

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

№ з/п	Предмет публічних закупівель	Первинні документи	Зведені реєстри, звітність
1	Товари	Тендерна документація. Тендерні пропозиції Звіт про результати проведення процедури закупівель При передоплаті: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; рахунок. При післяоплаті: - договір; акт виконаних робіт / поставки товарів; - накладна; - акт приймання-передачі наданих послуг; - акт придбання матеріальних цінностей.	Меморіальні ордери №2, №3, №4, №6, №11. Книга Журнал-Головна. Форми фінансової, бюджетної та оперативної звітності

Продовж. табл. 3.5

№ з/п	Предмет публічних закупівель	Первинні документи	Зведені реєстри, звітність
2	Роботи	Тендерна документація. Тендерні пропозиції. Звіт про результати проведення процедури закупівель У разі здійснення попередньої оплати: - 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. При післяоплаті: - 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	Меморіальні ордери №2, №3, №4, №6, №11. Книга Журнал-Головна. Форми фінансової, бюджетної та оперативної звітності
3	Послуги	Тендерна документація. Тендерні пропозиції. При передоплаті: - рішення головного розпорядника бюджетних коштів; - договір; рахунок. При післяоплаті: - договір; накладна; акт приймання-передачі наданих послуг; - акт виконаних робіт; кошторис на виконання робіт з поточного ремонту; зведений реєстр звітів	

Насамперед, аудитор перевіряє відповідність тендерних пропозицій тендерній документації, а також правомірність визначення найбільш вигідної пропозиції та переможця торгів.

В залежності від форми розрахунків (передоплата, післяоплата) аудитор може здійснювати перевірку в залежності від предметів закупівель.

Крім первинних документів (договори, рахунки, накладні, акти виконаних

робіт, акти придбання матеріальних цінностей), перевірки 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. 3.6.

Таблиця 3.6

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	Акт списання основних засобів. Акт списання транспортних засобів, Акт списання вилучених об'єктів з бібліотечного фонду Меню-вимога на видачу продуктів харчування Накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування, Книга Журнал-Головна	1) Меморіальні ордери 2) №9, №10, №12, 3) №13, №17, 4) Книга Журнал- Головна 5) Форми фінансової, бюджетної та оперативної 6) 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).	7) Меморіальний ордер №17 8) Книга Журнал-Головна 9) Фінансова, бюджетна та оперативна звітність
3	Послуги	Акт виконаних робіт	

Для проведення аудиторських перевірок за специфічними галузями,

аудиторами можуть долучатися зовнішні експерти, які наділені необхідними компетентностями, навиками та професіоналізмом.

До зовнішніх джерел держаудиту 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 держаудитора 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).

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 методів (ISSAI 4000/160):

- 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 (додаток Р).

Основну відповідальність за виявлення і запобігання недобросовісній діяльності у сфері публічних закупівель несуть замовники та відповідальні органи. Для цього вони повинні впроваджувати і підтримувати необхідну систему внутрішнього аудиту.

Отже, визнаючи аудит відповідності окремим самостійною формою державного аудиту, вважаємо, що його результативність в частині перевірки сфери публічних закупівель може бути підвищена лише шляхом нероздільного поєднання з аудитом ефективності та фінансовим аудитом.

3.3. Шляхи підвищення ефективності публічного управління в сфері закупівель

Український соціальний досвід звертає увагу на необхідність демократизації громадського розвитку, де провідною функцією управління суспільством є найбільш повне включення в управлінську діяльність всього населення. Головне завдання цієї функції - створення простору для саморозвитку. Окрім того, ця функція формує почуття загального інтересу і відповідальності конкретної людини і місцевої громади, які звикають не лише самостійно вирішувати свої справи, але й здійснювати контроль за ходом суспільного розвитку.

Протягом багатьох історичних епох влада завжди впливала на життєдіяльність людей. Характерною рисою сучасної влади є те, що відбуваються не тільки зміни у владних відносинах, а й якісне реформування.

Однією зі специфічних ознак влади є перехід від кількісних змін до якісних. Саме тому, суспільство XXI ст. намагається створити «владу високої якості», побудовану на принципах: ефективності; владного простору; необмеженості влади над територією, ефективного функціонування сучасної влади.

Принцип ефективності передбачає є, що характеристикою відповідальної влади є ефективність можливість досягнення цілей з найменшими втратами, вміння не лише долати кризи, а й запобігати їх появі. Е. Тоффлер, описує особливості влади, що закладені на знаннях, вказує на таку її якість як невичерпність. Усі ресурси, на які спиралася попередня влада, були доволі обмеженими, а знання є безмежними [34].

Принцип владного простору визначає дисципліну як ефективний інструмент формування громадянської єдності, спрямований на організацію простору та поділ часу. Будь-які рухи, жести, операції людини повинні бути підпорядковані принципу найбільшої ефективності, який виражається не тільки в ефективному розподілі часу, але і в прагненні «вичерпати час». Активні процеси трансформації влади призводять до різних варіантів простору і часу. В сучасних високотехнологічних державах відбувається «стиснення простору і часу». Таке явище простежується в тому, що будь-які точки простору стають все більш доступнішими і, відповідно, освоєними. Час переважно відводиться на досягнення і освоєння нових процесів, але він теж скорочується.

Принци необмеженості влади над територією є важливим, оскільки умовами для інвестування капіталу є певна територія (фізичний простір), ресурси, розвинута інфраструктура, продуктивність людей, то специфічність такої ситуації полягає в тому, що «вливання інвестицій» не спрямоване на поліпшення умов для виробництва, навпаки, вкладення капіталу здійснюється у вже існуючі, найбільш сприятливі умови [32]. Влада не прагне переобтяжити себе побудовою системи суцільного контролю, вона все більше не потребує тотальних режимів управління.

Зміна територіальних характеристик створює умови, за яких змінилися всі форми суспільної взаємодії, включаючи владні. Необхідність в існуванні

різних форм контролю майже відсутня, влада майже перестала встановлювати правила і вимагати суцільного їх виконання. Відбулася «детерриторизація влади», яка сприяє пошуку нових ресурсів для підпорядкування, серед них «відчуття ризику, що є основою підпорядкування, специфічною та надійною гарантією, оскільки в умовах, коли люди поставлені перед необхідністю впоратися зі своїми проблемами власними силами, є недостатніми для встановлення контролю над нинішньою ситуацією, важко уявити можливість виникнення у них думок про майбутні зміни свого становища» [81].

Принцип ефективного функціонування сучасної влади пояснюється тим, що від часу виникнення стародавніх державних утворень, влада намагалась демонструвати власну могутність і силу. Формами демонстрації влади були: публічні страти, виїзди державних осіб, спорудження палаців тощо. Влада демонструвала свою велич, підкреслюючи власну обізнаність, повсюдність і ефективність. В умовах сучасних процесів глобалізації, влада проявляється у високошвидкісному режимі існування, яка є рухливою і спрямовує свої зусилля не на утвердження власних настанов, а на позбавлення інших людей можливості ухвалювати важливі організаційні рішення [90]. Влада не ставить собі за мету самоствердження через встановлення порядку, шляхом організації, встановлення контролю і дисципліни.

Сучасна форма існування влади утворює своєрідні символи благополучного життя, стає прикладом для більшості. На жаль, однією з найважливіших рис, яка є притаманною владі і сприймається більшістю – це небажання брати на себе відповідальність.

Отже, можна зробити висновок, що сутність влади в умовах сучасних глобалізаційних процесів простежується в зовсім інших формах і ставить перед собою інші цілі і завдання, ніж у попередні часи.

По-перше, влада стала ефективнішою, активно розвиваються знання, що є основним засобом влади, що сприяє з одного боку, демократизації різних форм управління і способів організації, а з іншого, встановленню суцільних форм підпорядкування. Ухвалюючи певні рішення, керуючись спеціальними

знаннями людина з власної волі, на основі прийнятих нею рішень стає «одновимірним», запрограмованим індивідом. Поведінка, що певним чином не відповідає раціональним нормам визначається як певне відхилення від норми. Процеси гуманізації і демократизації влади стають підставою для закріпачення людей, дозволяючи не просто управляти, а «продукувати слухняні тіла».

По-друге, традиційні завдання і функції влади, які полягають у встановленні контролю, порядку, заснованого на певних нормах, замінюються повною відмовою від контролю, влада усувається (відмежовується від наслідків фізичного та соціального порядку) від необхідності вирішувати важливі соціальні проблеми, надаючи людині повну свободу вибору в пошуку стратегій виживання.

Індивідуалізм і свобода вибору незмінно пов'язані з ризиком, який стає провідною функцією управління. По-третє, посилюються процеси знеособлення, як об'єктів, так і суб'єктів влади, що в кінцевому рахунку призводять до відсутності відповідальності за вибрані і здійснювані стратегії управління.

Особливості сучасного світу, міжнародний досвід з урахуванням національних особливостей, потреба у відповідальному ставленні до здійснення владних повноважень стали у нашому дослідженні підґрунтям для створення цілісної моделі управління публічними закупівлями.

Оцінка процесу публічних закупівель показує, що в діючій системі занадто багато уваги приділяється дотриманню встановлених правил, а не впровадженню інструментів, націлених на підвищення ефективності та конкурентоспроможності.

Основні складові закупівельного циклу вимагають поліпшень, зокрема, мова йде про планування, дослідження ринку, розробку технічних специфікацій і доступ іноземних постачальників до веб-порталу публічних закупівель [92].

Робота в цих напрямках допоможе скоротити частоту закупівель та забезпечить зростання конкуренції в певних категоріях закупівель.

Шляхами підвищення ефективності публічного управління в сфері

закупівель є чітке розуміння, організація та впровадження всіх стадій закупівельного процесу, представлених на рис. 3.7.



Рис. 3.7. Організація закупівельного процесу

Розроблена поетапна модель організації управління процесом закупівель формує комплексне уявлення щодо цього процесу та дає можливість у повній мірі сприяти усуненню прогалин у системі.

Однак, у сучасному світі будь-яка система апріорі є відкритою та повинна бути гнучкою в залежності від потреби суспільства.

Одним із дієвих інструментів, що сприятиме підвищенню ефективності системи публічних закупівель, на нашу думку, є створення нового органу – Консалтингове Бюро у структурі Міністерства економіки.

Метою такого органу є забезпечення комунікації всіх учасників закупівельного процесу, включаючи всі органи, що задіяні у цьому процесові, зокрема: Державна аудиторська служба, Антимонопольний комітет України, Державна Казначейська служба, Прокуратура, Поліція.

Оскільки додатковий орган потребуватиме значного фінансового ресурсу постає питання його доцільності та можливої бюрократизації апарату. У відповідь на це, на нашу думку, можливі витрати на функціонування такого органу повністю покриваються за умови ефективного функціонування системи публічних закупівель з відсутніми корупційними ризиками, за належної професіоналізації та відповідальності, за належного планування та ефективного виконання контрактних зобов'язань.

Отже, створення додаткового органу, на заміну існуючому неефективному Департаменту з питань закупівель, пояснюється нами ефективністю цілісної системи, об'єднання якої стає першочерговим завданням Бюро.

Основними завданнями пропонованого Бюро будуть:

- забезпечення реалізації державної політики у сфері публічних закупівель задля сталого розвитку суспільства та держави у цілому;
- організація моніторингу всіх етапів закупівельної діяльності від планування до реалізації замовлення;
- методологічний супровід діяльності і замовників і постачальників, що провадять закупівельну діяльність;
- забезпечення комунікації учасників закупівельного процесу з державними органами;
- контроль за дотриманням українського законодавства.

Функціями Консалтингового Бюро будуть:

- консультативна – надає консультативну допомогу всім учасникам закупівельного процесу
- аналітична – здійснює збір даних стосовно всіх етапів закупівельного процесу (проблеми планування, визначення предмету закупівлі, реалізації замовлення тощо)
- юридична – проводить роз'яснювальну роботу серед учасників закупівельного процесу
- комунікативна – постає єдиним майданчиком для вироблення діалогу

між усіма учасниками закупівельного процесу, шляхом спільних нарад, круглих столів, майстер-класів і т.п.

- навчальна – надає інформацію щодо можливих шляхів отримання кваліфікації (платформа «Прометеус», академічні програми у ЗВО, програми обмінів досвідом), організовує курси підвищення кваліфікації, проводить онлайн-тестування

- організаційна – на основі зібраних аналітичних та узагальнених даних розробляє проекти законів, постанов, рекомендацій з метою вдосконалення існуючого законодавства, відслідковує ефективність прийнятих законів, постанов, рекомендацій

- стимулююча – збирає, аналізує та адаптує світовий досвід щодо закупівлі екологічних та інноваційних товарів

- контролююча – проводить планові та позапланові перевірки, надає рекомендації щодо усунення виявлених порушень, подає зібрані матеріали щодо порушень у відповідні органи.

Відносно прав такої організації можна пропонувати наступне: відповідно до мети, завдань та функцій збирати інформацію та готувати аналітичні матеріали щодо публічних закупівель, надавати консультації, комунікувати з усіма учасниками закупівельного процесу. Разом з правами необхідно визначити і відповідальність. Пропонуємо викласти її у наступному вигляді: відповідальність робітників Консалтингового Бюро здійснюється відповідно до посадових інструкцій, за порушення трудової дисципліни робітники Бюро несуть відповідальність згідно чинного законодавства.

Отже, спираючись на наявну структуру управління системою публічних закупівель, здійснивши аналіз чинного законодавства та особливостей його реалізації, нами запропоновано системний підхід до управління сферою публічних закупівель.

Так, визначено три стадії управління публічними закупівлями: стадія планування, стадія визначення постачальника, стадія контролю за організацією закупівель та ефективністю здійсненої закупівельної діяльності.

Проаналізований матеріал щодо структури системи публічних закупівель довів, що управління публічними закупівлями носить фрагментарний характер, жодний орган не має цілісного бачення всього процесу публічних закупівель.

Крім того відсутня співпраця між органами публічного управління, що задіяні в управлінні закупівельним процесом. Як вихід із ситуації що склалася, нами запропоновано утворити Консалтингове Бюро, підпорядковане Міністерству економічного розвитку і торгівлі України. Визначені мета, завдання, функції, права та відповідальність такого органу.

Присутність такого органу у структурі публічних закупівель вкрай важлива, оскільки на стадії реформування системи, саме цей орган спроможний виявити та сприяти усуненню прогалин, проблемних питань, системних порушень, забезпечуючи цілісність функціонування системи.

Висновки за розділом 3

Державний аудит у сфері публічних закупівель - це форма державного фінансового контролю, що застосовується відповідними суб'єктами (Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою) для моніторингу та перевірки (правильності, законності, доцільності), а також аналізу (ефективності, результативності та економії) використання публічних ресурсів з метою належного інформування зацікавлених користувачів та забезпечення ефективного управління на мікро- та макрорівнях. Застосування такого визначення державного аудиту дасть можливість узгодити термінологічний апарат та усунути суперечності та розширити предметно- об'єктну область його проведення.

Аудит у сфері публічних закупівель передбачає проведення комплексу аудиторських процедур і оціночних заходів, спрямованих на підтвердження даних про здійснювані закупівлі, оцінку ефективності проведених

закупівельних операцій і витрачання бюджетних коштів, обґрунтованості та законності дій сторін, пов'язаних з укладенням та виконанням державного закупівельного контракту.

Предметом державного аудиту сфери публічних закупівель є причинно-наслідкові зв'язки, які характеризують закупівельний процес на всіх його стадіях. Об'єктом державного аудиту публічних закупівель є публічні ресурси. Метою державного аудиту публічних закупівель є оцінка та інформування зацікавлених користувачів (громадськості, бізнесу та держави в особі державних органів) щодо законного, правильного та ефективного використання публічних ресурсів шляхом перевірки відповідності законодавчим вимогам (аудит відповідності), правильності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності (фінансовий аудит), а також оцінки відповідності досягнутих показників критеріям ефективності закупівельного процесу (аудит ефективності) на мікро-, мезо та макрорівнях з дотриманням принципів незалежності, прозорості та зрозумілості.

Запропоновані напрямки державного фінансового аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою: аналіз стану публічних закупівель; аналіз діяльності Уповноваженого органу у сфері публічних закупівель; аналіз діяльності інших органів у сфері публічних закупівель та аналіз виконання Плану стратегічних заходів. В межах згрупованих напрямків здійснена деталізація та групування основних недоліків, порушень і прогалин, встановлених Рахунковою палатою, що вимагають покращення фінансової дисципліни всіх учасників ринку публічних закупівель.

Визначено групи показників для оцінки ефективності Рахункової палати та інших контролюючих органів у сфері публічних закупівель. До таких показників віднесено такі групи: 1) продуктивності (продуктивність праці (Кпп); інтенсивність праці (Кіп)); 2) результативності (коефіцієнт результативності контролю (Крзк); коефіцієнт узагальнення контролю (Кук); коефіцієнт реалізації контролю (Крк)); 3) економності (коефіцієнт економії (Кек); коефіцієнт дієвості контролю (Кдк); термін окупності контролю (Кок));

4) узагальнюючі показники (ефективність діяльності контролюючого органу (Кеф.д.о) та ефективність роботи аудитора (Кеф.р.а)).

Визначено три стадії управління публічними закупівлями: стадія планування, стадія визначення постачальника, стадія контролю за організацією закупівель та ефективністю здійсненої закупівельної діяльності. Проаналізований матеріал щодо структури системи публічних закупівель довів, що управління публічними закупівлями носить фрагментарний характер, жодний орган не має цілісного бачення всього процесу публічних закупівель. Крім того відсутня співпраця між органами публічного управління, що задіяні в управлінні закупівельним процесом. Запропоновано утворити Консалтингове Бюро, підпорядковане Міністерству економічного розвитку і торгівлі України. Визначені мета, завдання, функції, права та відповідальність такого органу.

ВИСНОВКИ

У проведеному дослідженні вирішена актуальна науково-практична проблема щодо удосконалення державного аудиту у сфері публічних закупівель. Отримані в процесі дослідження результати дають можливість сформулювати такі загальні висновки

1. На основі характеристики систему публічних закупівель як об'єкту наглядного аудиту було уточнено теоретичні засади управління системою публічних закупівель з метою створення конкурентного, транспарентного, не дискримінаційного та відкритого економічного простору, виявлення світових тенденцій реформ публічних закупівель. Під публічними закупівлями запропоновано розуміти процес реалізації публічного замовлення, який полягає в придбанні державними замовниками товарів, робіт, послуг за найбільш вигідними ринковими умовами з метою задоволення публічного інтересу (суспільних потреб).

Так як існуюча класифікація публічних закупівель не задовольняє інформаційні потреби зацікавлених користувачів через неможливість формування аналітичних розрізів, необхідних для ефективного управління у сфері публічних закупівель, нами додатково до існуючих запропоновано виокремити наступні класифікаційні ознаки для класифікації публічних закупівель: за кодами CPV; за походженням; за вартісною межею; за джерелами фінансування.

2. Дослідження особливостей державного аудиту у сфері публічних закупівель дозволило запропонувати механізм державного регулювання публічних закупівель, що дозволяє удосконалити процес публічних закупівель на основі поєднання інтересів всіх суб'єктів даного процесу із урахуванням принципів, методів, інструментів та взаємодії регулюючої, регульованої, цільової та забезпечуючої складової механізму.

3. Досліджено роль аудиту в управлінні публічними закупівлями, що дозволило підтвердити його важливість для підвищення ефективності

публічних закупівель та їх державного регулювання. Було встановлено, що з метою підвищення ефективності наглядового аудиту у сфері публічних закупівель він повинен складатися з фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності.

Контрольна функція управління у сфері публічних закупівель реалізується через здійснення державного аудиту (аудиту ефективності та фінансового аудиту) Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою (перевірка та моніторинг)

4. Дослідження сучасного стану системи публічних закупівель в Україні дозволило підтвердити покращення функціонування системи публічних закупівель в Україні в останні роки, про що свідчить зростання ринку закупівель (долі закупівель у ВВП країни; збільшення організаторів та учасників електронних торгів, наближення до норм ЄС в цій сфері). Разом з тим було ідентифіковано недоліки в системі публічних закупівель, зокрема проблеми нерівномірності розподілу областей за ступенем активності у публічних закупівлях; переважання неконкурентних методів реалізації процедур; збільшення частки процедур із незадоволеними скаргами та вимогами; незначна питома вага іноземних учасників.

5. На основі детальної характеристики порядку проведення спрощеної закупівлі та конкурентних процедур закупівель було визначено основні контрольні точки, яким повинна бути приділена особлива увага при проведенні наглядового аудиту публічних закупівель.

6. Вивчено особливості оцінювання ефективності державного аудиту публічних закупівель, що дозволило підтвердити відсутність затвердженої методики та розроблених показників для оцінки діяльності контролюючих органів. Це спричинює формування звітів за результатами вивчення стану публічних закупівель за різними формами, стилями та структурою, а також завантаження їх у різних форматах. Все це ускладнює повноцінну оцінку діяльності державних органів, які регулюють та контролюють публічні закупівлі. Тому було запропоновано методичні положення оцінки показників

діяльності контролюючих органів шляхом розробки нових та адаптації існуючих показників. Це дозволить оцінити продуктивність; результативність; економність та ефективність (як роботи всього апарату органу контролю, так і окремих аудиторів) роботи контролюючих органів у цілому та в сфері публічних закупівель зокрема.

7. На основі вивчення особливості здійснення фінансового аудиту та аудиту відповідності публічних закупівель було встановлено, що фінансовий аудит у сфері публічних закупівель проводиться Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою.

Звіти про укладені договори та їх виконання, які завантажуються замовником в ІТС «Prozorro», не формують вичерпної інформації про закупівельну діяльність замовника, необхідної для якісного аналізу та державного аудиту. З метою забезпечення достовірної та повної інформації, розроблено електронну Аналітичну картку предмета публічних закупівель, яка узагальнює дані за всіма видами закупівель по стадіях життєвого циклу предметів закупівель, дозволяє сформувати Реєстр предметів публічних закупівель, перевірити достовірність даних окремих форм фінансової та бюджетної звітності й систематизувати інформацію за різними аналітичними розрізами в межах обраних замовників, закупівель, процедур залежно від потреб заінтересованих користувачів.

Визначено напрями та етапи аудит відповідності в процесі планування публічних закупівель та запропоновано джерела аудиторських доказів при проведенні аудиту, що дозволить підвищити його ефективність.

8. Визначено можливі шляхи підвищення ефективності публічного управління в сфері закупівель за рахунок створення Консалтингового Бюро. Його необхідність пояснюється тим, що сьогодні управління публічними закупівлями носить фрагментарний характер, жодний орган не має цілісного бачення всього процесу публічних закупівель. Крім того відсутня співпраця між органами публічного управління, що задіяні в управлінні закупівельним процесом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Альциванович О. В., Цимбаленко Я. Ю. Теоретико-категоріальний аналіз поняття публічних закупівель та корупційних ризиків при їх здійсненні в Україні. *Аспекти публічного управління*. 2018. Т. 6, № 9. С. 92- 103.
2. Аналітичне дослідження про можливості розвитку політики ЄС з агрегування, з акцентом на центральних закупівельних органах (ЦЗО).URL: <http://www.oecd-ilibrary.org>
3. Бази́ка С. К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 1. С. 24-38.
4. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Поняття і склад публічних фінансів якоб'єкта державного фінансового аудита. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6(1). С. 34-37.
5. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Вісн. Сум. держ. ун-ту. Серія: Економіка*. 2004. № 6(65). С. 149-156.
6. Білобровенко Т. В. Перевірка державних закупівель як ефективна форма державного фінансового контролю. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 21-29
7. Богач Ю. А., Овсянюк-Бердадіна О.Ф. Інституційні проблеми державних закупівель у системі функціонування державного сектору. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. № 7. С. 100-104.
8. Брадул О. М., Юнацький М. О. Державний фінансовий аудит в Україні. *Вісн. Криворізь нац. ун-ту*. 2012. Вип. 32. С. 286-290.
9. Будник Л. А., Голіш І. Д. Класифікація державного аудиту. *Економіка та суспільство*. 2016. № 2. С. 661-665.
10. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб

підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України // *Науковий вісн. Ужгород. нац. ун-ту. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Ужгород, 2019. Вип. 25, ч. 1. С. 44-48.

11. 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.

12. Вороніна В. В. Історія виникнення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки*. 2015. Вип.3(2). С. 67-72.

13. Гордєєва Т. А., Петришина О. В. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю. *Вісн. Хмельн. Нац. ун-ту. Серія: Економічні науки*. 2015. № 3(3). С. 32-34.

14. Гуцаленко Л. В., Мулик Т. О. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 31-45.

15. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного фінансового аудиту в Україні та перспективи його розвитку. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 328-334.

16. Дрозд І. К., Письменна М. С. Аналіз альтернативності процедур публічних закупівель для фінансування державних програм. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2019. Вип. 2. С. 216-225.

17. Заєць Н.М. Аналіз та контроль процедур закупівель за державні кошти: дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / Н.М. Заєць; Житомирський державний технологічний ун-т. Житомир, 2019. 243 с.

18. Заєць Н. М. Порівняльний аналіз вимірників застосування процедур закупівель. *Вісн. Житомир. держ. технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки*. 2017. № 1. С. 72-79.

19. Звіт що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та

узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель за 2019 р. / Офіційний сайт Міністерства економіки, торгівлі та сільського господарства України URL:

<https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=ca5d0012-c7f9-4750-b1f8-cf5550ecb270&tag=Zviti>

20. Звіт, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель за 2020 рік. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. 2020. 45 с.

21. Звіт, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель за 2023 рік. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. 2023. 44 с.

22. Здирко Н.Г. Аналіз та державний аудит публічних закупівель: теорія, методологія, організація: дис. док. екон. наук: спец. 08.00.09– «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності)». Вінниця, 2020. 536 с.

23. Здирко Н. Г. Контроль публічних закупівель в Україні: проблеми та шляхи вирішення. *Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектору економіки в умовах інтеграційних процесів*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 90-річчю екон. освіти в ХНАУ ім. В.В. Докучаєва (м. Харків, 3-4 жовт. 2019 р.). Харків: ХНАУ, 2019. С. 152-156.

24. Здирко Н. Г., Остапчук С. М. Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель. *Облік і фінанси*. 2020. № 1. С. 146-157

25. Зубар В. В. Концепція Електронних закупівель: засади побудовив Україні. Редукціон. 2014. № 8-9. URL: <http://www.procurement.in.ua/ru/pages/4973>

26. Івашова Л. М., Івашов М.Ф. Квеліашвілі І.М. Методологія наукових досліджень та системного підходу у сфері публічного управління: механізми, важелі, методи, інструменти. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. №2 (25). С. 11-19.

27. Ігонін Р. В. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки*. 2017. Т. 28(67). № 1. С. 35-39.
28. Інноваційні підходи та моделі в управлінні економікою: монографія. За заг. Пед Клименюка М.М., Горника В.Г. Херсон: Гельветика, 2018. 353 с.
29. Калетнік Г. М., Здирко Н. Г. Державний контроль публічних закупівель: оцінка стану та напрями вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №6. С. 142-155
30. Квач В. Ю., Афанасієв Р. В. Загальнотеоретичні положення про публічні закупівлі: поняття та призначення. *Молодий вчений*. 2017. № 11. С. 884-887.
31. Кміть В. М., Ступак Т. Ю. Проблеми проведення фінансового аудиту державних підприємств в Україні. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 6(2). С. 67-70.
32. Концепція ефективності в аудиті: монографія / В.А. Абасов, І.К. Дрозд, Н.А. Волкова, Н.М. Заєць, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, М.С. Письменна, Н.В. Погрібна, Ю.Б. Слободяник, Н.С. Шалімова / за редакцією І.К. Дрозд. К.: «ТОВ Видавництво «СОВА», 2019. 320 с.
33. Кощинець М. І. Оцінка стану та проблеми функціонування внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора. *БізнесІнформ*. 2019. № 4. С. 268-273.
34. Критенко О. О. Державні закупівлі як важлива складова міжнародного співробітництва. *Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України на сучасному етапі: III Міжнародна науково-практична конференція молодих учених*. Дніпропетровськ: Академія митної служби України, 2010. Т. 1. С. 177-178.
35. Критенко О.О. Теоретичні підходи до визначення поняття «державні закупівлі». *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 1. С. 67-78.
36. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977. ВВР. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

37. Марова С.Ф., Федоровський Л.І. Сталій розвиток: сталі закупівлі як показник відповідальності влади. Електронне наукове видання «Публічне адміністрування та національна безпека». 2019. №5. С. 98-104
38. Мельников О. С. Особливості публічних закупівель як об'єкта державного регулювання економіки. Теорія та практика державного управління. 2016. Вип. 1. С. 129-135.
39. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішенням Рахункової палати від 22 верес. 2015 р. № 5-5. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=09TTL1BBD3>.
40. Мілька Алла. Економічна сутність державного аудиту. Правові, економічні та соціокультурні засади регулювання суспільних відносин: сучасні реалії та виклики часу: зб. матеріалів III Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 7-8 груд. 2021 р.). Полтава : ПІЕП, 2022. 374. С. 270-271.
41. Мулик Т. О., Здирко Н. Г. Методичний інструментарій аналізу публічних закупівель. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. С/ 76-84.
42. Науменко С.М. Система тендерних закупівель: теоретико-методологічні підходи до дефініції і класифікації. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2014. Вип. 1. С. 242-247.
43. Обушна Н. І. Роль вищих органів аудиту в забезпеченні прозорості та підзвітності державного управління: міжнародний досвід. *Теорія та практика державного управління*. - 2017. Вип. 2. С. 176-184.
44. Овсянюк-Берданіна О.Ф. Організаційно-економічний механізм державних закупівель послуг: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.03 – «економіка та управління національним господарством». Тернопіль, 2009. 22 с.
45. Павлик-Михайлик Н. О., Мілька А. І. Законодавчі зміни у сфері публічних закупівель. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 5-6 жовтня 2021 р.). Полтава: ПУЕТ, 2021. 273 с. С. 123-125.
46. Пантелеймоненко, А., Мілька, А., & Павленко, О. (2023). ПУБЛІЧНІ ЗАКУПІВЛІ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ. Економіка та

суспільство,

(51).

URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2476/2395>

47. Педченко Н. С. ПУБЛІЧНІ ЗАКУПІВЛІ В УКРАЇНІ: ПЕРЕВАГИ НА НЕДОЛІКИ /Н.С.Педченко, О.М. Кудачький, М.Г.Педченко Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2023. - №2 (108). С. 31-35.
48. Письменна М. С. Концептуальні основи аудиту державних закупівель як різновид контролю. *Вісн. Одес. нац. ун-ту. Серія: Економіка*. 2016. Т. 21, вип. 10. С. 129-133.
49. Письменна М.С. Державний аудит та аналіз публічних закупівель: теорія, методологія та практика: монографія. Київ: «Центр учбової літератури». 2017. 452 с.
50. Письменна М.С. Методологія та організація аналізу та контролю закупівель за державні кошти : дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / М.С. Письменна ; Одеський національний економічний ун-т. Одеса, 2018. 503 с.
51. Пінькас Г. І. Фінансово-економічний механізм конкурентоспроможного ринку державних закупівель : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Суми, 2010. 19 с.
52. Пінькас Г.І. Система ефективного державного фінансового контролю і координації у сфері державних закупівель. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 2 (92). С. 57-69.
53. Пінькас Г.І. Фінансово-економічний механізм формування конкурентоспроможного ринку державних закупівель: дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2009. 221с.
54. Піхоцький В. В., Рисін В. В., Любенко А. М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово- економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. № 28, т. 1. С. 205-215.
55. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового контролю – через державний аудит. *Бізнес Інформ*. 2016. № 2. С. 306-311.

56. Половинчак Л. А. Особливості етичних норм і принципів діяльності державних аудиторів. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2018. № 6. С. 120-125.
57. Положення про Державну аудиторську службу України / затв. Постановою КМ України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
58. Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>.
59. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2165-2016-%D0%BF#Text>.
60. Про електронне інвойсування у сфері державних закупівель: Директива 2014/55/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16.04.2014. URL: <http://eupublicprocurement.org.ua>.
61. Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету. Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2017 р. № 793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0793201-17>
62. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
63. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>
64. Про Рахункову палату : Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576- VIII : зі змінами та допов. на 04.03.20 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
65. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (
66. Процун К. С. Оцінка та аналіз ефективності використання державних

ресурсів як елементи державного фінансового аудиту. *Вісн. Криворіз. нац. ун-ту*. 2012. Вип. 30. С. 307-310.

67. Публічний модуль аналітики BI.Prozorro. URL: <https://bi.prozorro.org/>

68. Пустовіт А. І., Єфременко В. В. Аналіз факторів впливу на показники економічної ефективності публічних закупівель управління капітального будівництва та перспективного розвитку Краматорської міської ради. *Зб. наук. пр. Донбас. нац. акад. будівництва і архітектури*. 2019. № 2. С. 85-91.

69. Реформації соціально-економічного розвитку України: монографія. За ред. Горника В.Г., Корнєєва В.В., Царенко О.В. Київ.: Гельветика, 2018. 449 с.

70. Рябчук О. Г. Аналітичні процедури та їх виконання у процесі державного фінансового аудиту. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 178-183.

71. Севостьянова Г.С. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення публічних закупівель в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 10. С. 91-96.

72. Слободяник Ю. Б. Розвиток теорії державного аудиту. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 2. С. 342-355.

73. Ткаченко Н. Б. Управління державними закупівлями: монографія. К.: Книга, 2007. 296 с.

74. Ткаченко Н.Б., Уманців Ю.М. Макроекономічні аспекти державних закупівель. *Фінанси України*. 2009. № 8. С. 82-88.

75. Тосько Р.Р. Кластерний аналіз корупційних ризиків публічних закупівель на макро-, мезо-, мікрорівнях для стабілізації економічної безпеки України. *Державно-управлінські студії*. 2017. № 1. С. 46-57.

76. Турченко О.Г. Правове регулювання державних закупівель товарів, робіт та послуг Європейського Союзу (зближення законодавства України з правом ЄС): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.11 «Міжнародне право». К., 2008. 21 с.

77. 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
78. Фалко Ю. Удосконалення управління системою державних закупівель в умовах модернізації економіки України. *Вісн. Нац. акад. держ. управління при Президентіві України*. 2012. Вип. 3. С. 133-139.
79. Федоровський Л.І. Удосконалення механізмів управління системою публічних закупівель в умовах цифровізації економіки України: дис. док. філос. наук: спец. 074— «Публічне управління та адміністрування». Маріуполь, 2021. 221 с.
80. Харченко Г.А. Шляхи вдосконалення управління державними закупівлями в Україні. *Держава та регіони. Серія «Державне управління»*. 2012. № 2. С. 136-139.
81. Хомутенко А., Пашура А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України. *Науковий вісн. Одес. нац. економіч. ун-ту*. 2016. № 8. С. 150-163.
82. Чумакова І. Зміна ідеології контролю або перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 28-36.
83. Щодо застосування санкцій: Лист МЕРТУ від 07.06.2017 р. № 3304-06/18970-06. URL: <http://me.gov.ua/Documents/List>
84. Boykin D.B. What Performance-based Contracting Really Means for Procurement Goals. *Government Procurement*. 2005. № 13(2). P. 6-9.
85. Brammer S., Walker H. Sustainable Procurement in the Public Sector: An International Comparative Study. *International Journal of Operations and Production Management*. 2011. № 31(4) P. 452-476.
86. Fedorovsky L. Environmental friendliness of procurement activities of the modern state. *The scientific heritage*. 2020. № 48. Vol. 5. P. 56-58.
87. Kerzner H. Project Management; A Systems Approach to Planning, Scheduling

and Controlling. Hoboken, NY: John Wiley & Sons, 2006. 167 p.

88. Kumar A., Nair A., Piecha J. Measuring Efficiency in International Procurement. *Journal of Public Procurement*. 2015. № 15 (3). P. 365-389.

89. Kvitka S., Borodin E., Koval V., Yemelyanov V., Ivashova L. Innovative mechanisms of the cross-sectoral interaction between business and public authorities in conditions of information society's transformation. *Contemporáneos: Educación, Política y Valores*. 2019 Special Issue, Vol. 7. pn.133.

90. Ministerie van Infrastructuur en Milieu. Handleiding duurzaam inkopen voor overheidsinkopers. The Hague, the Netherlands, 2010. 125 p.

91. Murray J. G. Public procurement strategy for accelerating the economic recovery. *Supply Chain Management: An International Journal*. 2009. Vol. 14. Iss. 6. P. 429-434.

92. Myoken Y. Demand-Orientated Policy on Leading-Edge Industry and Technology: Public Procurement for Innovation. *International Journal of Technology Management*. 2010. № 49(1). P. 196-219.

93. Patil S.S., Molenaar, K.R. Risk Associated with Performance Specifications in Highway Infrastructure Procurement. *Journal of Public Procurement*. 2011. № 11(4). P. 482-508.

94. Procurement of Innovation Platform. Guidance for Public Authorities on Public Procurement of Innovation. Freiburg, Germany, 2014 217 p.

95. Rolfstam M. Public Procurement as an Innovation Policy Tool: The Role of Institutions. *Science and Public Policy*. 2009. № 36(5). P. 349-360.

96. Smith P. Evaluating Bids and Tenders - The Scoring Trap. *Danish Purchasing and Logistics Forum*. 2010. № 47. P. 34-39.

97. Walker H., Brammer S. Sustainable Procurement in the United Kingdom Public Sector. *Supply Chain Management: An International Journal*. 2009.