

## ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ ЗАКУПОК ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

Лариса Сергеевна КОРОБЕЙНИКОВА <sup>a,\*</sup>,  
Галина Вячеславовна ЧЕРНИКОВА <sup>b</sup>

<sup>a</sup> кандидат экономических наук, заведующая кафедрой экономического анализа и аудита,  
Воронежский государственный университет (ВГУ),  
Воронеж, Российская Федерация  
korobeinikova@vsu.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-4290-9880>  
SPIN-код: 6084-7980

<sup>b</sup> старший преподаватель кафедры экономического анализа и аудита,  
Воронежский государственный университет (ВГУ),  
Воронеж, Российская Федерация  
belya-art8@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 7507-8573

\* Ответственный автор

### История статьи:

Рег. № 252/2021  
Получена 10.05.2021  
Получена в доработанном виде 18.05.2021  
Одобрена 02.06.2021  
Доступна онлайн  
15.06.2021

УДК 657.6

JEL: H57, H83, M42

### Ключевые слова:

аудит закупок,  
аналитические процедуры,  
контрактная система,  
закупка товаров, работ,  
услуг, бюджетные  
организации

### Аннотация

**Предмет.** Более широкое использование информации Единой информационной системы в сфере закупок (ЕИС) способствует оценке достоверности статистической отчетности в сфере закупок товаров, работ, услуг и эффективности осуществления закупочной деятельности. Применение аналитических процедур в аудите служит для анализа результативности закупочной деятельности с использованием количественных оценочных критериев и неформальных методов путем выявления особенностей использования базовых положений статистической отчетности.

**Цели.** Исследование вопросов применения аналитических процедур в аудите закупок, позволяющих выявить причины сложившейся ситуации в области закупочной деятельности экономического субъекта, оценить возможности ее изменения и развития, определить индикаторы коррупционного риска в сфере закупок.

**Методология.** В процессе исследования использованы приемы динамического, структурного, коэффициентного анализа, сравнения, группировки, способы систематизации, аналитической обработки экономической информации и изложения полученных результатов.

**Результаты.** Обоснована роль применения аналитических процедур в аудите, исходя из его направленности на обеспечение пользователей статистической отчетности в области закупок необходимой информацией при обосновании управленческих решений в области управления закупками. Подтверждение данных статистической отчетности может быть ограничено применением таких методов анализа, как коэффициентный, когда рассматриваются соотношения между достигнутым уровнем добросовестной конкуренции, согласно предварительной оценке, с действующими нормативами, установленными в нормативно-правовых документах, регулирующих функционирование контрактной системы.

**Выводы.** В рамках аудита закупок есть потенциал для достаточно широкого применения аналитических процедур на основе полученных отклонений от планового уровня и уровня предыдущих периодов. Выявляя причины указанных отклонений, возможно оценить динамику закупочной деятельности в долгосрочном периоде и достоверность статистической отчетности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

**Для цитирования:** Коробейникова Л.С., Черникова Г.В. Использование аналитических процедур в аудите закупок товаров, работ, услуг // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 6. – С. 624 – 639.  
<https://doi.org/10.24891/ia.24.6.624>

В условиях цифровизации экономики, реформирования порядка функционирования контрактной системы РФ повышается роль достоверной, прозрачной и полной отчетности, позволяющей заинтересованным пользователям принимать экономические решения в области управления закупками товаров, работ, услуг. Информация, раскрываемая в отчетности о закупках товаров, работ, услуг, должна соответствовать требованиям, сформулированным в нормативных документах, регламентирующих учет фактов хозяйственной жизни в сфере закупок товаров, работ, услуг, характеризовать полноту раскрытия состояния удовлетворения потребности в закупках и результативности ее достижения, определять уровень финансовой устойчивости, подтверждая способность выполнения контрактных обязательств за период финансового планирования<sup>1</sup>.

В соответствии со ст. 98 Федерального закона № 44-ФЗ определено, что в рамках аудита закупок осуществляется «анализ и оценка результатов закупок, достижения целей осуществления закупок»<sup>2</sup>, что позволяет оценить уровень результативности и эффективности закупочной деятельности конкретного заказчика на всех этапах ее осуществления – от планирования до исполнения контрактных обязательств.

Основными контрольными органами, осуществляющими контрольные мероприятия в области аудита закупок, выступают Счетная палата РФ и региональные контрольно-счетные органы, полномочия которых закреплены в части 1 ст. 98 Федерального закона № 44-ФЗ<sup>3</sup>. Отметим, что это направление контрольной деятельности в сфере закупок как аудит выступает разновидностью внешнего государственного аудита. Оценке подвергается как система организации закупочной деятельности, включая соблюдение правовых аспектов создания контрактной службы заказчика, так и эффективность расходования денежных средств на основании фактического исполнения контрактных обязательств [1, 2]. Проверке могут подвергаться как вся совокупность закупок товаров, работ, услуг, так и определенная выборка закупок в зависимости от характера закупок, предмета и объекта закупки, определенного периода их осуществления.

В ходе проведения контрольного мероприятия аудиторы анализируют размещенную заказчиком информацию в Единой информационной системе в сфере закупок (ЕИС). Осуществляя контрольные процедуры в рамках закупки товаров, работ, услуг, аудитор должен разбираться в специфике осуществления закупочных процессов проверяемого экономического субъекта, оценить уровень закупочных рисков, выявить особенности стратегии функционирования контрактной службы заказчика<sup>4</sup>. В ходе проверки необходимо дать оценку обоснованности положений учетной политики в области учета фактов хозяйственной жизни в сфере закупок и ее соответствия интересам учредителей. В рамках осуществления контрольных действий

<sup>1</sup> Сапожникова Н.Г., Панина И.В., Гальчина О.Н., Коробейникова Л.С. *Бухгалтерский учет и отчетность: учебное пособие* / под ред. Д.А. Ендовицкого. М.: КНОРУС, 2015. 360 с.

<sup>2</sup> О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ (в ред. от 08.12.2020 № 429-ФЗ).  
URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144624/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/)

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Васильева К.Н., Головин С.В., Коробейникова Л.С. *Контроль и ревизия: учебное пособие*. Воронеж: ВГУ, 2019. 190 с.

необходимо оценить эффективность использования финансовых ресурсов, направленных на обеспечение потребности заказчика в закупке товаров, работ, услуг. Следовательно, особую значимость приобретают аналитические процедуры, применение которых позволяет оценить эффективность и результативность закупочной деятельности, выявить причины сложившейся ситуации в проверяемом субъекте хозяйствования, оценить потенциальные возможности ее развития, что и повышает значение проведения аналитической составляющей контрольных проверок.

Стремясь обеспечить полную отражения в отчетности причин изменения финансового состояния в ходе осуществления закупочной деятельности, экономический субъект должен провести детализацию показателей внешних форм отчетности заказчика в сфере закупок товаров, работ, услуг, пояснений к ним. Расширение информационной прозрачности представления результатов закупочной деятельности повышает значение аналитических процедур на различных этапах контрольной проверки, что позволяет наполнить методику проведения аудита закупки товаров, работ, услуг расчетно-аналитическими аспектами [3].

Таким образом, важна постановка проблемы систематизации приемов и методов в рамках аудиторской проверки закупок, формирования методик использования аналитических процедур на различных этапах аудита закупки товаров, работ, услуг. Оценка специфики осуществления закупочной деятельности и адекватности внешнего конкурентного окружения позволяет оценить риски закупочной деятельности, выявить степень их коррупционной составляющей<sup>5</sup>.

В аудите закупок товаров, работ, услуг применяются традиционные методы экономического анализа, что преимущественно касается ориентации закупочной деятельности на соблюдение принципов функционирования контрактной системы РФ и достижение результативности удовлетворения потребности заказчиков в закупках товаров, работ, услуг. В рамках применения традиционных методов анализа отчетности можно использовать и специфические приемы и методы экономического анализа, такие как «логический контроль качества экономической информации, интуитивные методы диагностики и прогнозирования деятельности организации, экспертная оценка показателей и другие методы»<sup>6</sup>. Мы понимаем, что применение аналитических процедур не может раскрыть информации о наличии искажений и фальсификации данных статистической отчетности в сфере закупок товаров, работ, услуг. При их проведении аудитору необходимо оценить возможность искажения данных о закупках товаров, работ, услуг, предупредить коррупционную составляющую в сфере закупок, проконтролировать степень игнорирования искажений внешней отчетности в сфере закупок товаров, работ, услуг со стороны пользователей указанной отчетности.

К наиболее востребованным методам экономического анализа для оценки достоверности данных статистической отчетности в сфере закупок, позволяющим оценить степень соблюдения принципов функционирования контрактной системы на долгосрочный период и эффективности осуществления закупок [4], относятся такие методы, как сравнение, элементы структурно-динамического анализа, балансового, коэффициентного, факторного анализа, метод экспертных оценок, логический контроль качества экономической информации, прогнозирование и ситуационный анализ.

<sup>5</sup> Ендовицкий Д.А., Полухина И.В., Коробейникова Л.С. Корпоративный анализ: учебник для вузов. М.: Юрайт, 2019. 214 с.

<sup>6</sup> Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите: учебное пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 543 с.

*Метод сравнения* позволяет использовать финансовые, маркетинговые индикаторы эффективности закупочной деятельности. При использовании данных Единой информационной системы (ЕИС) возможно определить показатели оценки результативности закупочной деятельности по аналогичным организациям, что позволяет сравнить уровень обеспеченности товарами, работами, услугами организаций, занятых в этой области экономической деятельности. Метод сравнения получил широкое применение в аудите закупок, начиная с предварительной оценки организации закупочной деятельности и заканчивая оценкой результативности и эффективности ее осуществления заказчиком.

Путем *горизонтального анализа* определяются абсолютное отклонение, темпы роста, прироста показателей закупочной деятельности. К наиболее распространенным показателям можно отнести изменение количества и стоимости заключенных контрактов, в том числе по всем источникам финансирования закупочной деятельности, изменение количества поданных заявок по конкурентным способам определения поставщика, подрядчика, исполнителя, динамику экономии финансовых ресурсов по различным источникам финансирования закупок товаров, работ, услуг в рамках использования конкурентных способов определения поставщика, подрядчика, исполнителя. Благодаря указанному методу анализа аудитор выявляет рискованные зоны возможного искажения статистической отчетности в сфере закупок товаров, работ, услуг, что позволяет выявить степень сбалансированности закупочной деятельности экономического субъекта, в том числе и для оценки динамики показателей отдельных направлений закупочной деятельности. Например, в рамках применения конкурентных или неконкурентных способов определения поставщика, подрядчика, исполнителя [5].

Применение *вертикального анализа* позволяет акцентировать внимание на структуре заключенных контрактов по способам закупок, источникам финансирования закупочной деятельности, объектам и предметам закупок. *Структурно-динамический анализ* служит для выявления наиболее существенных соотношений и закономерностей для оценки качества закупочной деятельности. Наиболее яркими примерами применения вертикального анализа является анализ структуры контрактов, заключенных по основным статьям расходов, способам определения поставщика, подрядчика, исполнителя.

К числу наиболее распространенных аналитических процедур следует отнести *метод коэффициентов*. Он востребован в аудите закупок, так как выявляет соотношения между отдельными показателями закупочной деятельности, что позволяет эффективнее выявлять проблемные зоны осуществления закупочной деятельности, обосновать причины существенных отклонений от эталонных значений (значений конкурентов, рекомендуемых показателей в области закупок)<sup>7</sup>. Наиболее ярким примером использования метода коэффициентов стоит считать аналитический инструментарий оценки уровня добросовестной конкуренции закупки товаров, работ, услуг, в рамках которого применяются показатели, характеризующие добросовестность осуществления процессов на функционирующих рынках в соответствии с основными направлениями развития и совершенствования конкурентной политики в сфере закупок РФ. Проведение оценки уровня конкуренции закупки товаров, работ, услуг производится на основе выявления доли участия поставщиков (подрядчиков,

<sup>7</sup> Коробейникова Л.С. Аудит закупочной деятельности образовательной организации / Актуальные вопросы развития конкурентной политики, совершенствование правоприменительной практики пресечения недобросовестной конкуренции и ненадлежащей рекламы: сборник статей Международной научно-практической конференции. Воронеж: Воронежский ЦНТИ – филиала ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2014. С. 40–43.

исполнителей) в отдельных конкурентных закупках, формирования ценового предложения с позиции качества и эффективности их осуществления, что способствует вовлечению неограниченного числа участников в закупку, повышает уровень конкуренции и способствует обоснованному снижению начальной (максимальной) цены контракта.

Следовательно, считаем необходимым предложить показатели, которые будут служить для оценки уровня конкуренции в ходе проведения аудита закупок. Расчет и интерпретация значений соответствующих показателей позволят оценить уровень добросовестной конкуренции<sup>8</sup> [6]. К таким показателям относятся коэффициенты допуска/отклонения заявок, коэффициенты поданных/неподанных заявок, коэффициенты состоявшихся/несостоявшихся закупок. Формулы расчета и раскрытие их экономической сущности представлены в *табл. 1*.

Таким образом, показатели, предложенные в *табл. 1*, могут служить для оценки уровня свободной конкуренции, определения степени несоответствия заявок, поданных субъектами закупочной деятельности для участия в закупке, предъявленным требованиям законодательства и содержанию документации по конкурентным способам закупок, оценки уровня риска применения конкурентных способов определения поставщика. Они также помогут выделить этапы оценки уровня конкуренции товаров, работ, услуг.

При проведении аналитических процедур необходим значительным объем информации для выявления нетипичного поведения отдельных субъектов закупочной деятельности в части организации закупочных процессов. Считаем необходимым использовать статистические данные, представленные в Единой информационной системе в сфере закупок (ЕИС), на электронной торговой площадке АО «ЕЭТП» за период с 2011–2020 гг.

К важнейшим показателям, используемым в рамках коэффициентного метода, следует отнести среднее количество заявок, поданных на участие в конкурентной закупке. Показатель количества поданных заявок для участия в конкурентной закупке (на примере электронного аукциона) отражает количественный состав поставщиков (подрядчиков, исполнителей), способных поставить требуемый товар, выполнить работы, оказать услуги, а следовательно, обеспечить уровень добросовестной конкуренции в соответствующем сегменте товарного рынка, что представлено на *рис. 1*.

Анализ динамики показателя, проведенный графическим методом, показывает, что наиболее высоких значений средний показатель достигал в 2011 г. (4,44 заявки), самых низких – в 2013 г. (2,26 заявки). Относительно высокий показатель среднего количества заявок приходится на 2018 г. Таким образом, самый высокий уровень конкуренции был достигнут в результате проведения конкурентных закупочных процедур в 2011 г., а самый низкий уровень конкуренции был в 2013 г. Описанная ситуация обусловлена действием единого нормативно-правового акта, регулирующего закупочную деятельность заказчиков<sup>9</sup>, корректно разработанной заказчиком закупочной документацией, большим количеством участников закупки. Если уровень свободной конкуренции оценивается как низкий, аудиторам следует изучить действующие положения нормативно-правовых актов, проанализировать качество

<sup>8</sup> Коробейникова Л.С., Кондрашова Н.В. Анализ результативности закупочной деятельности образовательной организации / Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы II Международной заочной научно-практической конференции. Воронеж: ВГУ, 2015. Ч. 2. С. 81–84.

<sup>9</sup> О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд: Федеральный закон от 21.07.2005 № 94-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_54598/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54598/)

подготовленных заявок со стороны участников конкурентных закупок, которые не отвечают требованиям действующего законодательства и положениям закупочной документации.

Аудитору следует уделить существенное внимание оценке распределения заявок в зависимости от состояния их допуска (отклонения). Ключевыми показателями оценки допуска участников к закупке выступают количество отклоненных и допущенных заявок на участие в закупке<sup>10</sup>. Причиной отклонения заявок является несоответствие документов заявки требованиям законодательства и закупочной документации, утвержденной заказчиком. Расчет и интерпретация указанных показателей дает возможность аудитору оценить в полном объеме позитивную тенденцию повышения квалификации участников закупок в рамках функционирования контрактной системы, соответствие предложений установленным в документации требованиям. Также имеет значение представленное на *рис. 2* распределение количества заявок, поданных участниками электронного аукциона за период с 2011 по 2020 г., в зависимости от того, допущена ли заявка, отклонена либо отменена.

Мы видим, что в 2011 г. было отклонено 11% от общего количества заявок. Больше всего заявок было отклонено в 2012 г., что составило 25,2% от общего количества заявок. В 2013 г. количество отклоненных заявок составило 18,1% от общего количества заявок. Очевидно, что за весь рассматриваемый период наблюдается уменьшение количества отклоненных заявок по отношению к общему количеству поданных заявок, что свидетельствует о позитивной тенденции повышения уровня квалификации участников закупок товаров, работ, услуг, а также о совершенствовании законодательства РФ в сфере закупок.

Процентное соотношение количества закупок, проведенных за период с 2011 по 2020 г., в зависимости от числа участников таких закупок представлено на *рис. 3*.

Согласно данным на диаграмме (*рис. 3*), в 2011 г. процент закупок, в которых отсутствовали участники, составил 13,2%; принял участие только один участник – 21,7%; два участника – 16%; три и более участников – 49,1%. В 2012 г. процент закупок, в которых отсутствовали участники, составил 5,8%; принял участие только один участник – 24,3%; два участника – 9,7%; три и более участников – 60,2%. В 2018 г. процент закупок, в которых отсутствовали участники, составил 9,2%; один участник – 39,1%; два участника – 10,3%; три и более участников – 41,4%. Таким образом, видно, что самый высокий уровень конкуренции (участие трех и более участников) наблюдается в период 2011–2012 гг. Наиболее высокий уровень отсутствия участников выявлен в 2013, 2014, 2016 и 2020 гг. Доли процедур с тремя и более участниками в 2011 и 2012 гг. составили 49,1% и 60,2% соответственно. В остальные периоды показатель не поднимается выше 42%. Проведение электронных аукционов с единственным участником и без участников (отсутствие заявок) свидетельствует об отсутствии конкуренции при проведении закупок товаров, работ, услуг.

Анализ распределения закупок в зависимости от их результатов (состоялась, не состоялась) также следует проводить с использованием коэффициентного метода, что представлено на *рис. 4*.

<sup>10</sup> Прокопчук Г.В. Аудит эффективности системы государственных закупок бюджетной организации / Актуальные вопросы развития конкурентной политики, совершенствования правоприменительной практики пресечения недобросовестной конкуренции и ненадлежащей рекламы: материалы Международной научно-практической конференции. Воронеж: ВГУ, 2015. С. 52–54.

За рассматриваемый период (*рис. 4*) было отменено 4,7% заявок только в 2011 г. Если судить по количеству проведенных закупок, можно увидеть, что количество несостоявшихся торгов больше количества состоявшихся. За период с 2011 по 2020 г. количество несостоявшихся торгов колеблется от 42,7% до 70,8%. В свою очередь, за этот же период количество состоявшихся торгов варьируется от 28,3% до 57,3%. Такая тенденция может быть вызвана недостаточным урегулированием закупочной деятельности со стороны законодателя, несовершенством инфраструктуры в сфере закупок, а также неправильным подходом заказчика к описанию приобретаемых товаров, работ, услуг.

Таким образом, сравнивая данные на *рис. 3* и *4*, можно сделать вывод о том, что большинство несостоявшихся торгов связано с тем, что на участие в закупке была подана одна заявка. Доля состоявшихся электронных аукционов характеризует реальный уровень рыночной конкуренции, которая выражается в снижении участниками начальной (максимальной) цены контракта.

Одним из важнейших показателей оценки уровня добросовестной конкуренции выступает средняя экономия, полученная в результате проведения конкурентных закупочных процедур. В целях выявления суммы экономии, полученной конкурентными способами (электронный аукцион) определения поставщика (подрядчика, исполнителя), проанализируем данные о проведенных закупках за период с 2011 по 2020 г. Согласно диаграмме (*рис. 5, табл. 2*) в 2012 г. общий объем размещенных денежных средств составил 514,6 млн руб., что значительно больше, чем общий объем денежных средств в 2020 г. (178,7 млн руб.).

В свою очередь, объем сэкономленных средств в 2012 г. составил 49,1 млн руб., а в 2020 г. – 11,6 млн руб. В среднем доля сэкономленных средств по отношению к общему объему денежных средств составила в 2011 г. 15,1%, в 2012 г. – 9,5%, в 2013 г. – 10%, в 2014 г. – 8,1%, в 2015 г. – 10,9%, в 2016 г. – 7,5%, в 2017 г. – 7,3%, в 2018 г. – 4,5%, в 2019 г. – 4,6%, в 2020 г. – 6,5%.

Согласно *рис. 5, табл. 2* мы наблюдаем тенденцию снижения общего объема средств, как и количества закупок с каждым годом, а также доли сэкономленных средств.

Таким образом, средняя экономия по итогам проведения электронных аукционов за период с 2011 по 2020 г. составила около 8,5%, что, с одной стороны, свидетельствует о наличии конкуренции при проведении закупочных процедур, и, с другой стороны, не является оптимальным значением экономии, которую возможно получить.

Из проведенной оценки показателей уровня конкуренции закупки товаров, работ, услуг очевиден относительно невысокий показатель среднего количества участников проведенных электронных аукционов. При этом существенную долю закупок (в среднем около 40%) составляют закупки, в которых принял участие только один участник. Это обстоятельство также является основной причиной того, что закупки признаются несостоявшимися. По итогам проведенной оценки уровня конкуренции закупки товаров, работ, услуг в совокупности с другими причинами признания закупок несостоявшимися доля несостоявшихся закупок в среднем составляет 60%. Анализируя показатель количества отклоненных заявок (в среднем порядка 15%), можно судить о достаточно высоком качестве подготовки заявок участниками

электронных аукционов и о соответствии в большинстве случаев заявок требованиям закупочной документации.

Следует отметить, что при исследовании текущего состояния закупочной деятельности заказчика применение аналитических процедур в аудите закупок позволяет не только оценить достоверность отчетности в сфере закупок товаров, работ, услуг, размещаемой в Единой информационной системе, но также прогнозировать развитие организации-заказчика в рамках закупочной деятельности.

Экономический анализ эффективности и результативности закупок товаров, работ, услуг способствует снижению рисков коррупционной деятельности в сфере закупок, выступает основой для принятия управленческих решений, обеспечивает разработку рекомендаций по улучшению закупочной деятельности организации, повышению качества поставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, получению большей величины экономии финансовых ресурсов в результате применения конкурентных процедур.

Разрабатывая программу применения аналитических процедур, аудитор должен определить интересы основных групп пользователей статистической отчетности, сформулировать цели и задачи применения аналитических процедур в аудите, выявить факторы, сдерживающие результативность осуществления закупок.

Повышение эффективности аудита закупок невозможно без применения аналитических процедур в аудите. Назовем причины возрастания роли аналитических процедур в аудите:

- недостаточная информированность поставщиков (подрядчиков, исполнителей) о проведении закупок;
- несовершенство инфраструктуры, созданной для проведения конкурентных способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей);
- некорректная подготовка технических заданий и завышение требований к участникам и к закупаемым товарам, работам, услугам.

Таким образом, применение аналитических процедур в аудите позволит выявить проблемы, связанные с оценкой уровня свободной конкуренции в рамках осуществления конкурентных закупок, которые могут сказаться на завышении цен заключаемых контрактов и отсутствии экономии финансовых ресурсов, что противоречит экономическому содержанию применения конкурентных способов определения поставщика (подрядчика, исполнителя).

Проведение аналитических процедур в аудите способствует повышению квалификационного уровня осуществления закупочной деятельности, выявляет закономерности ее осуществления, снижает трудоемкость аудиторских проверок, позволяет решить вопросы повышения эффективности и результативности закупочной деятельности. Предложенные показатели служат для оценки уровня свободной конкуренции в ходе проведения конкурентных закупок, определения возможных путей повышения конкуренции при проведении конкурентных закупок (на примере электронных аукционов) бюджетными учреждениями.

Таблица 1

Показатели, характеризующие уровень свободной конкуренции закупки товаров, работ, услуг

Table 1

Indicators of the free competition level in procurement of goods, works, and services

№ п/п	Наименование показателя	Экономическая сущность	Формула расчета
<b>1. Коэффициенты допуска/отклонения заявок</b>			
1.1.	Доля отклоненных заявок в общем количестве поданных заявок	Показатель позволяет оценить долю отклоненных заявок в общем количестве поданных заявок для участия в конкурентных способах определения поставщика, подрядчика, исполнителя, что позволяет уточнить степень несоответствия заявок, поданных субъектами закупочной деятельности для участия в закупке, предъявленным требованиям в документации по конкурентным способам закупок. Аудитор (как и для контрольных органов в сфере закупок) может ориентироваться на информацию об отклоненных заявках для оценки правомерности их отклонения, что позволит измерить уровень риска применения конкурентных способов определения поставщика	$A_{reject} = \frac{N_{reject}}{N_a}, \quad (1)$ <p>где <math>A_{reject}</math> – значение показателя «Доля отклоненных заявок»/«Доля допущенных заявок»;  <math>N_{reject}</math> – общее количество отклоненных/допущенных заявок; шт.;  <math>N_a</math> – общее количество поданных заявок, шт.</p>
1.2.	Доля допущенных заявок в общем количестве поданных заявок	Показатель дополняет первый показатель указанного блока, позволяет оценить степень соответствия заявок, поданных субъектами закупочной деятельности для участия в закупке, предъявленным требованиям в документации по конкурентным способам закупок. Показатель характеризует качество документации, подаваемой участниками конкурентных способов определения поставщика, подрядчика, исполнителя, позволяет оценить уровень свободной конкуренции	
<b>2. Коэффициенты количества поданных/неподанных заявок</b>			
2.1.	Доля закупок, в которых не было участников, от общего количества поданных заявок	Показатель позволяет оценить долю закупок, при проведении которых отсутствуют участники, в совокупном количестве поданных заявок. Показатель позволяет говорить об отсутствии конкуренции по различным причинам, в том числе и по причине низкого качества документации заказчика, необоснованной величины начальной (максимальной) цены контракта, выступающих факторами риска применения конкурентных способов закупки	$P_{0,1,2,3} = \frac{N_{0,1,2,3}}{N_p}, \quad (2)$ <p>где <math>P_0</math> – значение показателя «Доля закупок, в которых не было участников»;  <math>P_1</math> – значение показателя «Доля закупок с 1 участником»;  <math>P_2</math> – значение показателя «Доля закупок с 2 участниками»;  <math>P_3</math> – значение показателя «Доля закупок с 3 и более участниками»;  <math>N_0</math> – общее количество закупок, в которых не было участников, ед.;  <math>N_1</math> – общее количество закупок с 1 участником, ед.;  <math>N_2</math> – общее количество закупок с 2 участниками, ед.;  <math>N_3</math> – общее количество закупок с 3 и более участниками, ед.;</p>
2.2.	Доля закупок с единственным участником в общем количестве поданных заявок	Показатель позволяет определить уровень конкуренции, который при участии одного субъекта признается низким	
2.3.	Доля закупок с двумя участниками в общем количестве поданных заявок	Показатель позволяет определить уровень конкуренции, который может быть определен как средний	
2.4.	Доля закупок с тремя и более участниками в общем количестве поданных заявок	Показатель позволяет определить уровень конкуренции, в случае участников закупки более трех, уровень характеризуется как высокий	

			$N_p$ – общее количество анализируемых закупок, ед.
<b>3.</b>	<b>Коэффициенты состоявшихся/несостоявшихся закупок</b>		
3.1.	Доля состоявшихся закупок в общем количестве проводимых закупок конкурентными способами	Показатель характеризует долю состоявшихся закупок от общего количества закупок, проводимых с использованием конкурентных способов определения поставщика, подрядчика, исполнителя, что позволяет оценить реальный уровень рыночной конкуренции, который способствует снижению участниками конкурентных закупок начальной (максимальной) цены контракта (НМЦК)	$P_{h,f} = \frac{N_{h,f}}{N_p}, \quad (3)$ <p>где <math>P_h</math> – значение показателя «Доля состоявшихся закупок»;  <math>P_f</math> – значение показателя «Доля несостоявшихся закупок»;  <math>N_h</math> – общее количество состоявшихся закупок, ед.;  <math>N_f</math> – общее количество несостоявшихся закупок, ед.;  <math>N_p</math> – общее количество анализируемых закупок, ед.</p>
3.2.	Доля несостоявшихся закупок в общем количестве проводимых закупок конкурентными способами	Показатель характеризует долю закупок, на участие в которых не было подано ни одной заявки, подана одна заявка, к участию в которых был допущен единственный участник, от общего количества закупок, проводимых конкурентными способами определения поставщика, подрядчика, исполнителя. Аудитор может использовать данные, применяемые в расчете, для выявления причин несоответствия действующего законодательства в сфере закупок (недостаточное урегулирование отдельных вопросов закупочной деятельности) и усовершенствовать требования, предъявляемые в закупочной документации заказчиком	

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2**

**Динамика экономии денежных средств, полученной в рамках осуществления конкурентных закупок (электронный аукцион) за 2011–2020 гг.**

**Table 2**

**The dynamics of money saved as part of competitive procurement (electronic auction), 2011–2020**

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Общий объем размещенных средств, млн руб.	180,3	514,6	181,7	368,6	192,8	213,5	84,8	242,4	182,7	178,7
Объем сэкономленных средств, млн руб.	27,2	49,1	18,2	29,8	20,9	16	6,2	10,8	8,4	11,6
Доля сэкономленных средств, %	15,1	9,5	10	8,1	10,9	7,5	7,3	4,5	4,6	6,5

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 1**

Динамика среднего количества заявок, поданных на участие в конкурентной закупке за период с 2011 по 2020 г., ед.

**Figure 1**

The dynamics of total applications lodged for competitive bidding, 2011 to 2020



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2**

Анализ распределения количества заявок в зависимости от состояния допуска за период с 2011 по 2020 г.

**Figure 2**

The analysis of the number of applications broken down by their authorization, 2011 to 2020



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 3**

Динамика распределения закупок в зависимости от числа участников за период с 2011 по 2020 г.

**Figure 3**

The dynamics of bidding by number of participants, 2011 to 2020



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 4**

Динамика распределения закупок в зависимости от их результатов за период с 2011 по 2020 г.

**Figure 4**

The dynamics of bidding by result, 2011 to 2020



Источник: авторская разработка

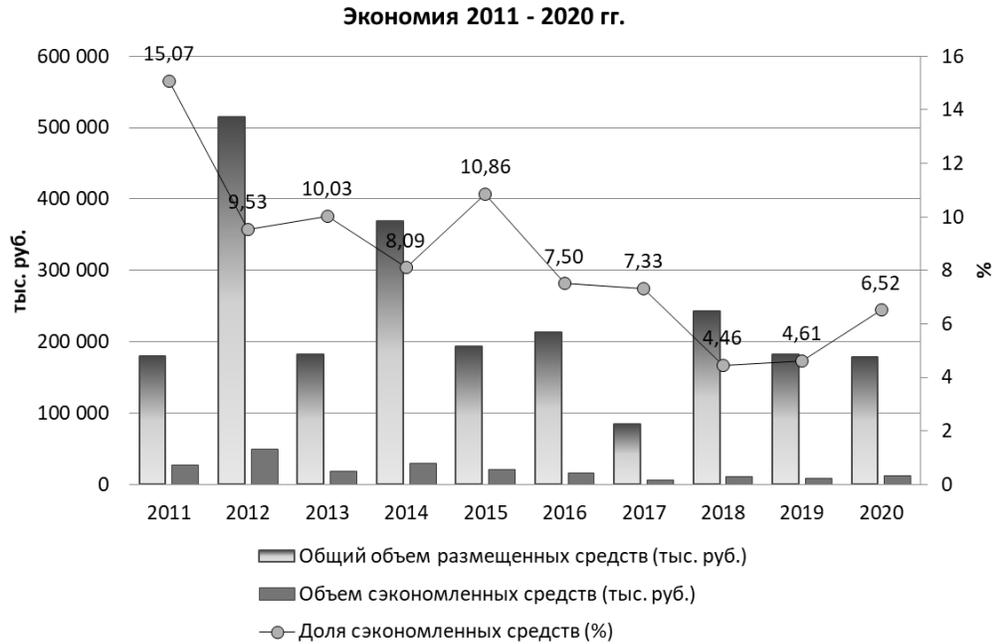
Source: Authoring

**Рисунок 5**

**Динамика экономии денежных средств, полученной в рамках применения конкурентных процедур (электронный аукцион) за 2011–2020 гг.**

**Figure 5**

**The dynamics of money saved as part of competitive bidding (electronic auction), 2011–2020**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. *Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э.* Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 5. С. 543–566. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
2. *Костюкова Е.И., Герасимов А.Н., Ендовицкий Д.А. и др.* Вызовы современности: проблемы, возможности, решения: монография. Ставрополь: АРГУС, 2015. 136 с.
3. *Ендовицкий Д.А., Бреставцева Н.А., Звягин С.А. и др.* Учет, анализ и контроль в корпорациях: монография. Воронеж: ВГУ, 2018. 332 с.
4. *Ендовицкий Д.А., Кривошеев А.В., Черникова Г.В. и др.* Закупка товаров, работ, услуг: регулирование, анализ и контроль: монография. Воронеж: ВГУ, 2019. 155 с.
5. *Коробейникова Л.С., Прокочук Г.В.* Экономический анализ закупки товаров, работ, услуг на этапах проведения электронного аукциона // *Современная экономика: проблемы и решения*. 2017. № 2. С. 26–39. URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2017.2/1602>
6. *Коробейникова Л.С.* Анализ результативности закупочной деятельности в рамках обоснования способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) // *Финансовый вестник*. 2016. № 2. С. 109–117.

## Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## THE USE OF ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT OF PROCUREMENT OF GOODS, WORKS, AND SERVICES

Larisa S. KORBEINIKOVA <sup>a,\*</sup>,  
Galina V. CHERNIKOVA <sup>b</sup>

<sup>a</sup> Voronezh State University (VSU),  
Voronezh, Russian Federation  
korobeinikova@vsu.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-4290-9880>

<sup>b</sup> Voronezh State University (VSU),  
Voronezh, Russian Federation  
belya-art8@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 252/2021  
Received 10 May 2021  
Received in revised form  
18 May 2021  
Accepted 2 June 2021  
Available online  
15 June 2021

**JEL classification:** H57,  
H83, M42

### Keywords:

procurement audit,  
analytical procedures,  
contractual system,  
purchase of goods, works,  
and services, State-financed  
organization

### Abstract

**Subject.** The more intensive use of the Unified Information System in Procurement data helps evaluate the reliability of statistical reports in procurement of goods, works, and services and ensures the efficiency of the procurement process. Used for auditing, analytical procedures allow to analyze the feasibility of procurement, make some quantification, and apply informal methods by identifying the specifics of basic provisions of statistical reports.

**Objectives.** We investigate the use of analytical procedures in procurement audit so as to evaluate the existing procurement situation of a business entity, possible solutions and development paths, and determine the corruption risk indicators in procurement.

**Methods.** The study relies upon methods of trend, structural and coefficient analysis, comparison, grouping, methods for systematization, analytical processing of economic data and presentation of findings.

**Results.** We justify the use of analytical procedures in audit as they are supposed to provide users of statistical reports with relevant information to explain their administrative decisions on procurement management. The verification of statistical reporting data can be hampered with, for example, the coefficient method, since it focuses on the correlation of the expected *bona fide* competition level, which has been attained, and the effective standards in regulatory documents on the contractual system.

**Conclusions and Relevance.** As part of procurement audit, analytical procedures may apply to the deviation from target and previous indicators. Scrutinizing causes of such deviation, it is possible to evaluate the dynamics of procurement in the long time horizon and the reliability of statistical reporting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

**Please cite this article as:** Korobeinikova L.S., Chernikova G.V. The Use of Analytical Procedures in Audit of Procurement of Goods, Works, and Services. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 6, pp. 624–639. <https://doi.org/10.24891/ia.24.6.624>

## References

1. Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. [Developing internal control at social budgetary institutions: Some peculiarities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 5, pp. 543–566. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>

2. Kostyukova E.I., Gerasimov A.N., Endovitskii D.A. et al. *Vyzovy sovremennosti: problemy, vozmozhnosti, resheniya: monografiya* [Challenges of our time: Problems, opportunities, solutions: a monograph]. Stavropol, ARGUS Publ., 2015, 136 p.
3. Endovitskii D.A., Breslavtseva N.A., Zvyagin S.A. et al. *Uchet, analiz i kontrol' v korporatsiyakh: monografiya* [Accounting, analysis and control in corporations: a monograph]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2018, 332 p.
4. Endovitskii D.A., Krivosheev A.V., Chernikova G.V. et al. *Zakupka tovarov, rabot, uslug: regulirovanie, analiz i kontrol': monografiya* [Procurement of goods, work, services: Regulation, analysis and control: a monograph]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2019, 155 p.
5. Korobeinikova L.S., Prokopchuk G.V. [Economic analysis of purchase of goods, works, services at the stages of electronic auction]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economics: Problems and Solutions*, 2017, no. 2, pp. 26–39. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2017.2/1602>
6. Korobeinikova L.S. [Analysis of the procurement activity in the study of particular vendors (contractors, performers)]. *Finansovyi vestnik = Financial Vestnik*, 2016, no. 2, pp. 109–117. (In Russ.)

#### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.