

Л. Ф. Соколенко,
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: sokol1207@ukr.net
ResearcherID: W-1521-2018,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4608-8963>

Виявлення та оцінка шахрайства у ході аудиту публічного сектору

Діяльність установ публічного сектору є сферою, чутливою до ризиків шахрайства. Це зумовлено значним використанням бюджетного фінансування та доступом до державного майна. Застосування міжнародних стандартів і кращих практик державного аудиту дасть змогу виявляти й попереджувати випадки шахрайства, що сприятиме збереженню бюджетних коштів та державного майна. Дослідження базується на результатах наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених, міжнародних стандартах ISSAI (INTOSAI) з питань аудиту державного сектору та національних нормативно-правових документах України. У ході дослідження застосовано кейс-метод до випадків шахрайства з бюджетними коштами за даними звітів Рахункової палати за 2018–2021 рр. Встановлено, що в ході аудиту державного сектору оцінка ризиків шахрайства є невід’ємним елементом оцінки середовища об’єкта аудиту ю на етапі планування аудиторських процедур. У зв’язку з тим, що доказів існування шахрайства може не існувати, аудитор повинен значну увагу приділити виявленню ризиків шахрайства, зокрема на основі свідчень третіх сторін, розглянути результати державного аудиту у попередніх періодах, провести співбесіди з керівниками установи та її працівниками. Запропонований у дослідженні загальний порядок виявлення шахрайства в ході аудиту державного сектору містить такі послідовні кроки: оцінка ризиків шахрайства на етапі планування аудиту; визначення операцій, щодо яких мають бути виконані аудиторські процедури; збір аудиторських доказів, оцінка їх достатності та прийнятності й проведення додаткових процедур (за потреби); розгляд аудиторських доказів та формування думки про факти існування шахрайства; повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на об’єкті аудиту; встановлення компетентних органів, які повинні бути повідомлені про факти існування шахрайства на об’єкті аудиту. Це дозволить структурувати аудиторську роботу в ході аудиту публічного сектору та, відповідно, визначить логіку побудови аудиторської перевірки з огляду на оцінені ризики шахрайства.

Ключові слова: шахрайство, аудит публічного сектору, вищі органи аудиту, публічні фінанси, корупція, неправомірна вигода, оцінка ризиків, планування аудиту.

Постановка проблеми. Публічний сектор державного управління є сферою, яка найбільш чутлива до проблеми шахрайства, адже саме діяльність установ публічного сектору, виконання ними покладених функцій та фінансові відносини, які виникають в ході цього, становлять значний суспільний інтерес. В першу чергу це пов’язується із використанням бюджетного фінансування, державного майна, а також із з винятковим соціально-економічним значенням такої діяльності.

За словами Н. Обушної, вищі органи аудиту в зарубіжних країнах “здійснюють аудит виконання бюджетів, витрачання публічних коштів і використання публічного майна, проводять аудит витрат на утримання органів публічної влади та реалізацію державних програм розвитку, оцінюють обґрунтованість політико-економічних актів, їхній вплив на публічні фінанси, активи, борг та визначають наслідки (хоча самого аудиту політико-економічних актів не проводять)” [12].

Головну роль в аудиті публічного сектору України відіграє Рахункова палата, яка, відповідно до п. 1 ст. 1 Закону України “Про Рахункову палату», “від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням» [6]. Згідно зі Звітом Рахункової палати, за 2020 рік нею проведено 17 заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та надіслано 21 повідомлення правоохоронним органам щодо виявлених ознак кримінальних правопорушень, з яких 14 – до Офісу Генерального прокурора, 3 – до Державного бюро розслідувань та 4 – до Національної поліції [9]. При цьому ознаки дій, які можуть бути кваліфіковані як шахрайські відповідно до Кримінального кодексу України (далі – ККУ), виявлено у таких сферах, як використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів, використання коштів місцевих бюджетів у частині капітальних видатків, упродовження проектів, що підтримуються коштами міжнародних організацій та багатьох інших.

Тому нині побудова дієвої системи державного контролю, яка базуватиметься на міжнародних стандартах та кращих практиках державного аудиту, є одним із першочергових завдань сфери державного управління. При цьому, незважаючи на існування відповідних міжнародних стандартів аудиту публічного сектору, на практиці їх імплементація становить проблему як для фахівців, які здійснюють відповідний аудит, так і для потенційних користувачів його результатів.

Матеріали та методи. Дослідження проблем виявлення та оцінки шахрайства в ході аудиту публічного сектору здійснювалося на основі доробків вітчизняних та зарубіжних учених і дослідників з питань аудиту публічного сектору, серед яких, зокрема: В. Адам [5], С. Бардаш [1], І. Мариніч [14], І. Матієнко-Зубенко [14], Н. Обушна [12], Т. Осадча [1], Н. Сиротенко [14], Ю. Слободяник [5; 13; 14], С. Шимон [5]. У результаті змістовного аналізу публікацій вказаних авторів та узагальнення результатів їх досліджень отримано розуміння потенціалу розвитку окресленої сфери державного контролю та виокремлено сфери авторського наукового інтересу щодо досліджуваної проблематики. Так, у багатьох випадках поза увагою значених науковців лишилися питання виявлення аудитором, що здійснюють заходи державного фінансового контролю (аудиту), ризиків шахрайства та відповідних випадків у діяльності суб'єктів публічного сектору.

Також інформаційний базис дослідження складають міжнародні стандарти ISSAI (INTOSAI) з питань аудиту державного сектору та національні нормативно-правові документи України. Вони становлять методичний каркас розуміння інституційних вимог виявлення та оцінки шахрайства в ході аудиту публічного сектору.

У дослідженні застосовано кейс-метод до випадків шахрайства з бюджетними коштами на основі звітів рахункової палати за 2018–2021 рр.

Результати та обговорення. Почнемо з методологічних засад виявлення шахрайства в ході аудиту публічного сектору. Так, п. 55 ISSAI 400 “Fundamental Principles of Compliance Auditing” (“Фундаментальні принципи аудиту відповідності”), визначає, що аудитор повинні враховувати ризик шахрайства [3]. Разом з тим, згідно з ISSAI 2240 “The auditor’s responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements” («Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»), аудитор має справу з двома типами навмисних викривлень: викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів [2].

За словами Ю. Слободяник, С. Шимон, В. Адама, аудит відповідності зменшує ризик шахрайства та корупції, які заважають прозорості, підзвітнос-

ті та належному управлінню [5, с. 324]. У іншому своєму дослідженні Ю. Слободяник, базуючись на дослідженнях І. Брускі, Ф. Россі, Н. Аверсано та Д. Хілда, робить висновок: “Чим більше відкритої інформації, тим менше суспільство довіряє уряду. <...> завдяки ефективності функціонування вищих органів державного аудиту до інформаційного простору сьогодні потрапляє набагато більше даних щодо виявлених порушень, фактів маніпуляції з бюджетними ресурсами та корупційних діянь. <...> зазначений ефект <...> лише підтверджує наявність запиту суспільства на ефективну та результативну боротьбу з порушеннями й очищення влади від корупції” [13].

Отже, в ході аудиту державного сектору оцінка ризиків шахрайства є невід’ємним елементом оцінки середовища об’єкта аудиту, адже державний сектор публічних фінансів є чутливим до таких загроз. Проте на практиці ідентифікувати ризики шахрайства досить складно, а якщо в ході планування аудиту аудитором встановлено їх існування, він повинен в подальшому оцінити отримані аудиторські докази на предмет того, чи свідчать вони про випадки шахрайства. У цьому випадку насамперед слід керуватися дефініціями шахрайства, які містить національна нормативно-правова база. Так, згідно зі ст. 190 Кримінального кодексу України [10], “шахрайство – заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою”. Конкретизація того, що можна віднести до шахрайства, приведена у ст. 191 ККУ, де визначено типи шахрайства, пов’язаного зі зловживанням службовим становищем: 1) привласнення чи розтрата чужого майна, яке було ввірене особі чи перебувало в її віданні; 2) привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем [10].

Як бачимо з визначення, можливі види шахрайства пов’язані зі зловживанням державними повноваженнями, адже неконтрольований доступ до державного майна посадових осіб або інших осіб, у яких таке майно перебуває у віданні, або неправомірне його використання призводять до значних втрат на рівні держави. Коли йдеться про шахрайство в публічному секторі, як правило, йдеться хабарництво, корупцію та зловживання під час державних закупівель. Саме ці злочинні практики передбачають зловживання владою з боку посадових осіб для набуття певної особистої вигоди або вигоди пов’язаних сторін.

Водночас проблемою є також прихованість шахрайства, адже воно не є випадковою помилкою, яку посадова особа не мала наміру приховати. Шахрайство вчиняється умисно, як і всі подальші дії з його приховування, а отже, явних доказів існування шахрайства може не існувати. Тому аудитор має справу радше з підозрами щодо можливо-

го шахрайства або його значними ризиками (при цьому існування ризиків ще не говорить про вчинення шахрайства, а лише про недоліки системи управління, які в подальшому можуть призвести до порушень).

Крім того, часто про такі злочини стає відомо з третіх джерел (це, наприклад, скарги працівників, анонімні повідомлення на гарячу лінію щодо корупційних діянь або шахрайства) або у результаті раніше проведених внутрішніх чи зовнішніх аудитів. Зважаючи на досліджену практику здійснення аудитів Рахунковою палатою, можна ви-

значити основні випадки вчинення шахрайства у публічному секторі: нецільове використання державного майна або коштів державного чи місцевих бюджетів, особливо шляхом зловживання службовим становищем; введення в оману користувачів фінансової та бюджетної звітності шляхом розкриття недостовірної інформації, фальсифікації облікових документів; шахрайські операції у процедурах публічних закупівель (за участю третіх сторін).

За результатами вивчення змісту Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) нами

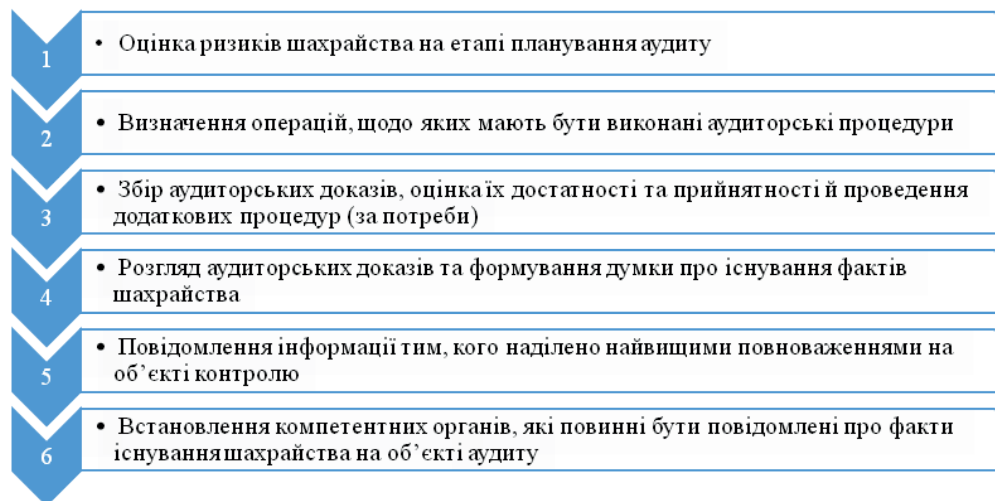


Рис. 1. Загальний порядок виявлення шахрайства в ході аудиту публічного сектору

визначено загальний порядок виявлення шахрайства в ході аудиту державного сектору (рис. 1).

При цьому слід розрізняти шахрайства в державному секторі, зокрема визначати, походить воно із внутрішніх чи із зовнішніх джерел. Внутрішнє шахрайство вчиняється співробітником/ами будь-якого рівня на об'єкті аудиту і може полягати у зловживаннях різного масштабу. Наприклад, це може бути неправомірне використання майна в особистих цілях або завищення певних видів витрат (на відрядження, на оплату праці). Тут слід звернутися до поняття “неправомірна вигода”, що виникає у результаті ігнорування або неналежного виконання повноважень. У трактуванні п. 55 ISSAI 400, неправомірні вигоди є перевагами неекономічного чи економічного характеру, отриманими внаслідок умисних дій однієї або кількох керівних осіб або осіб, які уповноважені на управління, працівників або третіх осіб [3]. Так, відповідно до Звіту про результати фінансового аудиту Державної служби України з питань праці за 2018 рік, встановлено, що “процедури (господарські операції) у сфері оплати праці є недосконалими, складними для сприйняття і специфічними, що створює умови для порушення законодавства і можливого шахрайства. <...> у зв'язку з недоліками програмного забезпечення: двом особам, які працюють неповний робочий день,

переплачено 4,8 тис. грн; трьом особам – 2,3 тис. грн через подвійне нарахування окремих складових оплати праці (надбавки за ранг, за інтенсивність праці; виплати за додаткове навантаження у зв'язку з виконанням обов'язків тимчасово відсутнього працівника)” [8].

Зовнішнє шахрайство, як правило, є значним за масштабами і пов'язане з неправомірно укладеними контрактами високої вартості, їх неналежним виконанням, значними негативними економічними наслідками санкціонованих операцій. Наприклад, за результатами попереднього аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань встановлено факти зайвої сплати КНП “Львівська 1-а міська клінічна лікарня імені Князя Лева” ТЗОВ “Елпіс” коштів у сумі 282,1 тис. грн за лікарські засоби, на які не виписувалися рецепти, наслідком чого стало відкриття кримінального провадження за статтею 191 “Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем” та статтею 222 “Шахрайство з фінансовими ресурсами” ККУ. Повторне встановлення таких фактів свідчить про системність допущення вказаних порушень [7]. Такі шахрайства призводять до значних втрат бюджетних

коштів та майна або їх неефективного використання. У будь-якому разі шахрайства завдають ще й репутаційної шкоди як окремому об'єкту аудиту, так і сектору публічних фінансів загалом, формуючи недовіру суспільства до керівництва установ та організацій публічного сектору.

Зважаючи на принципи аудиту публічного сектору, а також вимоги належної ретельності, рекомендуємо загальний порядок виявлення й оцінки шахрайства в ході аудиту публічного сектору

(рис. 2), який охоплює етапи планування аудиту, виконання аудиторських процедур, оцінки зібраних аудиторських доказів, а також формування думки щодо виявлених випадків шахрайства.

Запропонований порядок може бути базисом формування плану аудиту публічного сектору (за його видами), а також розрахунку трудовитрат на проведення відповідного заходу державного фінансового контролю. Розглянемо детальніше кожен етап.

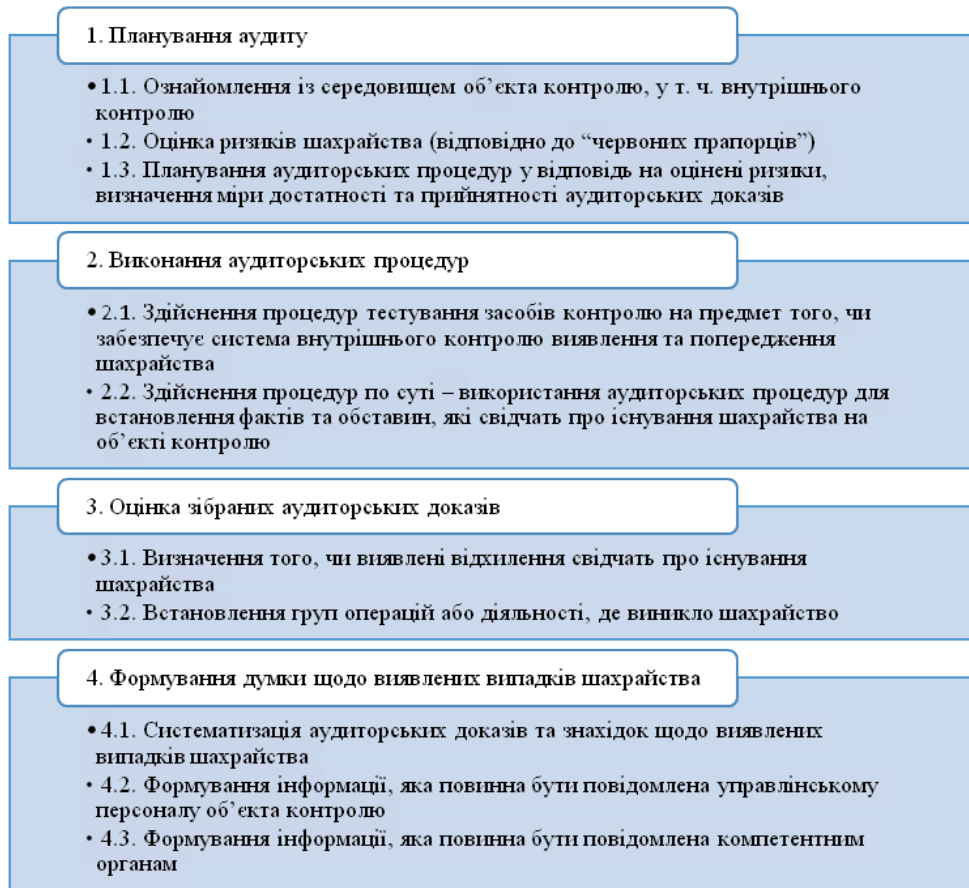


Рис. 2. Порядок виявлення та оцінки шахрайства в ході аудиту публічного сектору

Планування аудиту. Завдання з аудиту публічного сектору у першу чергу повинно бути сплановане відповідно до існуючих ризиків шахрайства. Це означає, що на етапі планування аудиту аудитор зобов'язаний ознайомитися з середовищем існування об'єкта аудиту, а відтак, сформулювати уявлення про притаманні йому ризики діяльності в цілому або обраного предмету державного аудиту. Особливу увагу слід звернути на систему внутрішнього контролю та контрольне середовище, створене на об'єкті аудиту. Це дозволить аудитору з'ясувати, чи можуть впроваджені процедури в цілому забезпечити попередження вчинення шахрайства та чи здатна система внутрішнього контролю виявити такі випадки.

У п. 11 Міжнародного стандарту аудиту 240 визначено поняття “чинники ризику шахрайства”, під

якими розуміють “події чи умови, які свідчать про мотив або тиск щодо скоєння шахрайства, або надають можливість скоїти шахрайство” [11]. Ці чинники шахрайства тісно пов'язані з так званими червоними прапорцями (redflags), які виокремлюються у практиці ідентифікації шахрайських дій. Вивчення практики розуміння чинників ризику шахрайства та його червоних прапорців призвело до потреби систематизації останніх за основними категоріями:

1. Зовнішнє середовище об'єкта аудиту (сюди слід віднести червоні прапорці шахрайства, які походять з недоліків зовнішнього інституційного середовища існування об'єкта аудиту).

2. Внутрішнє організаційно-економічне середовище об'єкта аудиту (сюди слід віднести червоні прапорці шахрайства, які свідчать про окремі явища і процеси в межах об'єкта аудиту та, як прави-

ло, стосуються його окремих господарських механізмів).

3. Недоліки практики діяльності об'єкта аудиту (сюди слід віднести червоні прапорці шахрайства, які пов'язані з існуючими практиками діяль-

ності та ухвалення рішень, а не з функціонуванням окремих підсистем і механізмів).

У табл. 1 (на основі [4]) приведено приклади таких червоних прапорців, які аудитор розглядає, оцінюючи ризики існування шахрайства.

Таблиця 1

Червоні прапорці, які аудитор розглядає в ході оцінки ризиків існування шахрайства

Зовнішнє середовище об'єкта аудиту	Внутрішнє організаційно-економічне середовище об'єкта аудиту	Недоліки практики діяльності об'єкта аудиту
<ul style="list-style-type: none"> • Неправомірний зовнішній тиск (наприклад, політичний, інституційний, корпоративний); • недосконалість механізмів застосування вимог законодавства, політик і процедури (неоднакове застосування у різних об'єктах аудиту); • завищені інституційні вимоги до керівника об'єкта аудиту, що становлять надмірний тиск щодо досягнення цілей діяльності та мотивують до неетичного поведіння 	<ul style="list-style-type: none"> • Недоліки інформаційних систем, відсутність заходів IT-безпеки; • низький або негативний рівень мотивації працівників (у т. ч. через виконувані завдання, які виходять за межі посадових обов'язків, невідповідний рівень оплати праці), що призводить до високої плинності кадрів, звільнення або переміщення ключових працівників; • нерозробленість окремих функціональних політик та процедур, відсутність ефективного контролю окремих функцій об'єкта аудиту 	<ul style="list-style-type: none"> • Відсутність належної системи контролю з боку керівництва та посадових осіб; • надмірна централізація (одноосібність) прийняття рішень на об'єкті аудиту, що нівелює необхідну сегрегацію між управлінськими функціями; • існування значних обсягів діяльності з пов'язаними сторонами, що здійснюється за межами звичайної операційної діяльності; • існування нестандартних операцій, які не мають належного схвалення або не підкріплені відповідною документацією

Цей перелік не є вичерпним та за потреби доповнюється аудитором, зважаючи на його професійний скептицизм та професійне судження, адже предмет аудиту може бути специфічним. Тому обрані аудиторські процедури повинні враховувати зміст червоних прапорців (саме на основі змісту окремих прапорців аудитор може визначити аудиторські докази, прийнятні для формування думки).

Отже, на етапі планування аудиторської перевірки найбільш трудомісткою процедурою є саме ідентифікація й оцінка ризиків шахрайства. Відповідна ідентифікація має бути задокументована, адже оцінка ризиків на етапі планування обумовлює обґрунтування подальших аудиторських процедур при дослідженні фінансової та бюджетної звітності або іншого предмета аудиту (у випадку аудитів відповідності й ефективності).

На етапі виконання аудиторських процедур найголовнішим є дотримання професійного скептицизму. Аудитор повинен здійснити, зокрема, процедури тестування засобів контролю щодо того, чи забезпечує система внутрішнього контролю виявлення та попередження шахрайства (зокрема, слід критично поставитися до аналізу проблем функціонування системи внутрішнього контролю, її слабких місць). Адже саме при існуючих проблемах у системі контролю може з'явитися ймовірність шахрайства. При здійсненні процедур по суті аудитор використовує чинну методика здійснення аудиторських процедур для

отримання аудиторських доказів щодо існування фактів та обставин, які свідчать про шахрайства на об'єкті аудиту. Тобто в ході аудиту публічного сектору увагу аудитора можуть привернути факти й обставини, які викликають підозру щодо умисних порушень чинного законодавства та зловживань шахрайського характеру. В цьому випадку аудитор також розглядає інформацію, отриману на етапі попереднього ознайомлення, зокрема щодо раніше виявлених шахрайських діянь на об'єктах аудиту або навіть ідентичних порушень в аналогічних операціях на інших об'єктах.

Оцінка зібраних аудиторських доказів є важливим етапом процесу аудиту, адже полягає в інтерпретації виявлених доказів та обставин, які можуть свідчити про випадки шахрайства. У п. 3 ISSAI 2240 зазначено, що хоча аудитор може підозрювати або, у рідкісних випадках, ідентифікувати можливість шахрайства, він не робить юридичних визначень, чи дійсно відбулося шахрайство [2]. Разом з тим, згідно з п. 55 ISSAI 400, якщо аудитор зустрічає випадки невиконання вимог, які можуть свідчити про шахрайство, він/вона повинні проявити належну професійну обережність і ретельність, щоб не втручатись у будь-які майбутні судові процедури чи розслідування [3]. Так, аудитор слід оцінити, чи свідчать виявлені відхилення про існування шахрайства, а також встановити ті групи операцій або види (ділянки) діяльності, де виникло шахрайство. Потенційно це дозволить у подальшому проводити відповідні дії щодо отримання

мання доказів для притягнення винних осіб до відповідальності в ході розслідування відповідно до кримінального законодавства.

За результатами цього етапу аудитор повинен перейти до формування думки щодо виявлених випадків шахрайства. На основі систематизації аудиторських доказів та знахідок щодо виявлених випадків шахрайства аудитор формулює думку про такі випадки. Незважаючи на те, що аудитор безпосередньо не ставить собі за мету виявити випадки шахрайства, він несе відповідальність за розгляд відповідних ризиків та внутрішніх механізмів об'єкта аудиту, що в майбутньому можуть запобігти шахрайству. До таких внутрішніх механізмів насамперед належать система внутрішнього контролю та встановлені процедури для зниження ризиків шахрайства, існування внутрішніх політик щодо попередження корупції та шахрайства, а також обізнаність керівництва об'єкта аудиту щодо фактів шахрайства та його реагування на такі факти.

У подальшому аудитор переходить до формування інформації, яка має бути повідомлена управлінському персоналу об'єкта аудиту та компетентним органам. Це важливий етап, оскільки аудитор нестиме відповідальність за власні професійні судження. Відповідно, якщо факт шахрайства виявлений, аудитор повинен повідомити члена Рахункової палати, відповідального за організацію та здійснення конкретного аудиту публічного сектору, для ухвалення остаточного рішення щодо подальших дій та необхідності повідомлення інформації про виявлені випадки з ознаками шахрайства компетентним органам.

Висновки та рекомендації. За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки.

1. Функціонування публічного сектору є сферою, де виникають значні ризики шахрайства, що обумовлено доступом посадових осіб до майна, що перебуває у державній та комунальній власності, існуванням бюджетного фінансування тощо. Удо-

сконалення контролю публічних фінансів і функціонування відповідних установ та організацій публічного сектору можливе на основі упровадження міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту та сучасних практик державного аудиту у розвинених країнах світу. Вважаємо, це уможливить виявлення й попередження випадків шахрайства, сприятиме збереженню бюджетних коштів та державного майна.

2. Вивчення доробку вітчизняних учених і дослідників, які присвятили науковий пошук проблемам аудиту публічного сектору, вимог міжнародних стандартів ISSAI (INTOSAI), а також кейсів шахрайства з бюджетними коштами, розкритих у звітах Рахункової палати, дозволило встановити, що в ході аудиту державного сектору оцінка ризиків шахрайства є невід'ємним елементом оцінки середовища об'єкта аудиту.

3. Запропоновано загальний порядок виявлення шахрайства в ході аудиту державного сектору. Цей порядок включає: оцінку ризиків шахрайства на етапі планування аудиту; визначення операцій, щодо яких мають бути виконані аудиторські процедури; збір аудиторських доказів, оцінку їх достатності та прийнятності й проведення додаткових процедур (за потреби); розгляд аудиторських доказів та формування думки про існування фактів шахрайства; повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями на об'єкті аудиту; встановлення компетентних органів, які повинні бути повідомлені про факти існування шахрайства на об'єкті аудиту. Це дозволить структурувати аудиторську роботу в ході аудиту публічного сектору та, відповідно, визначить логіку побудови аудиторської перевірки з огляду на оцінені ризики шахрайства.

У контексті подальших досліджень автор продовжуватиме здійснення моніторингу публічних фінансів і функціонування відповідних установ задля вдосконалення аудиту публічного сектору та збереження бюджетних коштів і державного майна.

Список використаних джерел

1. Bardash S., Osadcha T. Current Status of State Financial Control of Ukraine and Ways of Its Improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. Vol. 6 (2). URL: <https://ideas.repec.org/a/bal/journal/2256-07422020623.html>
2. Financial Audit ISSAI Implementation Handbook. Version 1. Oslo: INTOSAI Development Initiative, 2020. URL: <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>
3. ISSAI 400. Compliance Audit Principles. INTOSAI, 2019. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/ISSAI_400_en_2019.pdf
4. Public Sector Internal Audit: Focus on Fraud. Centre for Financial Reporting Reform. World Bank Group. 2017. URL: https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/public_sector_internal_audit_fraud_pages.pdf
5. Slobodianyuk, Y., Shymon, S., Adam V. Compliance auditing in public administration: Ukrainian perspectives. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. № 4 (5). P. 320–331. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-5-320-331>

6. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII, станом на 24.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
7. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для лікування хворих на цукровий та нецукровий діабет: затверджено рішенням Рахункової палати від 26.01.2021 р. № 1-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/1-1_2021/Zvit_1-1_2021.pdf
8. Звіт про результати фінансового аудиту Державної служби України з питань праці за 2018 рік: затверджено рішенням Рахункової палати від 25.06.2019 р. № 14-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5_2019/Zvit_14-5_2019.pdf
9. Звіт Рахункової палати за 2020 рік: затверджено рішенням Рахункової палати від 08.04.2021 р. № 7-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2020/ZVIT_RP_2020.pdf
10. Кримінальний кодекс України: Кодекс від 05.04.2001 р. № 2341-III, станом на 05.01.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
11. Міжнародний стандарт аудиту 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності”. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 року. Частина I. Київ: Аудиторська палата України, 2018. С. 182–229. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf (дата звернення: 04.12.2021).
12. Обушна Н. І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. № 51. С. 229–240. URL: <https://doi.org/10.33990/2070-4011.51.2017.149641>
13. Слободяник Ю. Б. Імплементация міжнародних стандартів державного аудиту в умовах розвитку цифрової економіки та суспільства. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 111–123. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/35526/Fu_2019_2_10.pdf?sequence=1&isAllowed=y
14. Державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції / Слободяник Ю. Б. та ін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2020. № 3(34). С. 158–166. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/34418/486825-1-РВ.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
15. Соколенко Л. Ф. Організація аудиту діяльності керуючих компаній у сфері житлово-комунального господарства: орієнтація на стейкхолдерів. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=849>

References

1. Bardash, S., & Osadcha, T. (2020). Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*, 6 (2), 17–24. Retrieved from <https://ideas.repec.org/a/bal/journal/2256-07422020623.html>
2. *INTOSAI Development Initiative*. (2020). Financial Audit ISSAI Implementation Handbook. Retrieved from <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1118-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english-light-touch-review-2020/file>
3. *ISSAI 400. Compliance Audit Principles*. (2019). INTOSAI. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/ISSAI_400_en_2019.pdf
4. Public Sector Internal Audit: Focus on Fraud. (2019). Centre for Financial Reporting Reform. *World Bank Group*. Retrieved from https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/public_sector_internal_audit_fraud_pages.pdf
5. Slobodanyk, Y., Shymon, S., & Adam V. (2018). Compliance auditing in public administration: Ukrainian perspectives. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4 (5), 320–331. Retrieved from <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-5-320-331>
6. Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy vid 02.07.2015 No. 576-VIII, stanom na 24.11.2021 [On Accounting Chamber. Low of Ukraine of July 2, 2015, No 576-VIII as of November 24, 2021]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> [in Ukrainian].
7. Zvit pro rezultaty audytu efektyvnosti vykorystannia koshtiv medychnoi subventsii z derzhavnoho biudzhetu mistsevym biudzhetam dlia likuvannia khvorykh na tsukrovyy ta netsukrovyy diabet: zatverdzheno rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 26.01.2021 No. 1-1 [Report on the results of the effectiveness audit of the use of medical subvention funds from the state budget to local budgets for the treatment of patients with diabetes and diabetes insipidus: approved by Decision of the Accounting Chamber of January 26, 2021, No. 1-1]. *rp.gov.ua*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/1-1_2021/Zvit_1-1_2021.pdf [in Ukrainian].

8. Zvit pro rezultaty finansovoho audytu Derzhavnoi sluzhby Ukrainy z pytan pratsi za 2018 rik: zatverdzheno rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 25.06.2021 No. 14-5 [Report on the results of the financial audit of the State Labor Service of Ukraine for 2018: approved by Decision of the Accounting Chamber of June 25, 2019, No. 14-5). *rp.gov.ua*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5_2019/Zvit_14-5_2019.pdf [in Ukrainian].

9. Zvit Rakhunkovoi palaty za 2020 rik: zatverdzheno rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 08.04.2021 r. № 7-2 [Report of the Accounting Chamber: approved by Decision of the Accounting Chamber of April, 08, 2021]. *rp.gov.ua*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2020/ZVIT_RP_2020.pdf [in Ukrainian].

10. Kryminalnyi kodeks Ukrainy: Kodeks vid 05.04.2001 r. No 2341-III, stanom na 05.01.2022 r. [Criminal Code of Ukraine. Code of April 5, 2001, No 2341-III as of January 05, 2022). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> [in Ukrainian].

11. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [International Standard on Auditing 240 “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”]. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I. (2018). *www.apu.net.ua*. Retrieved December 04, 2021 from https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf [in Ukrainian].

12. Obushna, N. I. (2017). Mizhnarodni standarty INTOSAI yak instrument pidvyshchennia efektyvnosti audytu v systemi publichnoho upravlinnia [International standards INTOSAI as audit efficiency improvement tool in the public administration system]. *Efektyvnist derzhavnoho upravlinnia – Efficiency of public administration*, 51, 229–240. Retrieved from <https://doi.org/10.33990/2070-4011.51.2017.149641> [in Ukrainian].

13. Slobodyanik, Yu. B. (2019). Implementatsiia mizhnarodnykh standartiv derzhavnoho audytu v umovakh rozvytku tsyfrovoy ekonomiky ta suspilstva [Implementation of the international standards of supreme audit institutions in conditions of digital economy and society development]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 2, 111–123. Retrieved from https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/35526/Fu_2019_2_10.pdf?sequence=1&isAllowed=y [in Ukrainian].

14. Slobodianyuk, Yu. B., Matiienko-Zubenko, I. I., Marynich, I. O., & Syrotenko, N. A. (2020). Derzhavnyi audyt yak suchasnyi instrument poperedzhennia koruptsii [Public audit as a modern instrument for preventing corruption]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky – Financial and credit activities: problems of theory and practice*, 3 (34), 158–166. Retrieved from <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/34418/486825-1-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [in Ukrainian].

15. Sokolenko, L. F. (2021). Auditing organization in managing companies in the field of housing and communal services: stakeholders orientation”, *Efektyvna ekonomika*, 1. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8495> [in Ukrainian].

L. F. Sokolenko,

DSc in Economics, Associate professor,

Professor of Department,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit,

E-mail: sokol1207@ukr.net

ResearcherID: W-1521-2018,

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4608-8963>

Detection and Evaluation of Fraud During the Public Sector Audit

The activities of public sector institutions are an area, which is sensitive to the fraud risks. This is due to the significant use of budget funding, the existence and access to state property. Fraud and corruption are serious threats to the functioning of the public sector because of the potential financial and reputation damage and consequences from fraud for the institution. The application of international standards and best practices of public sector audit will allow to detect and prevent cases of fraud. It will help to save budget funds and state property. The research is based on the results of scientific works of domestic and foreign scientists, texts of international auditing standards on public sector audit (ISSAI) and national regulations of Ukraine. The study used cases of fraud with budget funds basing the information from the reports of the Accounting Chamber of Ukraine for 2018-2021. Therefore, there may be no direct visible evidence of fraud, and the auditor should pay attention to identifying fraud risks, including third parties’ testimonials, to consider the results of previous

public audits, to provide interviews with management and employees of organization. The general procedure for detecting fraud during a public sector audit is determined in paper. It includes the range of steps, that should be done by public sector auditor: fraud risk assessment at the audit planning stage; identification of transactions for which audit procedures should be performed; audit evidence gathering, assessment of their sufficiency and acceptability and conducting additional procedures (if necessary); consideration of audit evidence and the formation of an opinion on the existence of fraud facts; communication on the information to those who are endowed with the highest authority at the object of audit; consideration of competent authorities to be informed of the existence of fraud at the object of audit. This will help to structure the audit work during the public sector audit and to determine the logic of the auditing process based on the assessed risks of fraud, and to achieve results of auditor procedures, that could be evaluated.

Key words: *fraud, public sector audit, supreme audit institutions, public finance, corruption, illicit gain, risk assessment, audit planning.*

Бібліографічний опис для цитування:

Соколенко Л. Ф. Виявлення та оцінка шахрайства у ході аудиту публічного сектору. *Статистика України*. 2022. № 2. С. 95–103. Doi: 10.31767/su.2(97)2022.02.10

Bibliographic description for quoting:

Sokolenko, L. F. (2022). Vyiavlennia ta otsinka shakhraystva u khodi audytu publichnoho sektoru [Detection and Evaluation of Fraud During the Public Sector Audit]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 2, 95–103. Doi: 10.31767/su.2(97)2022.02.10 [in Ukrainian].