

**Валерій ОКУЛІЧ-КОЗАРІН<sup>1</sup>**

Вроцлавський університет природничих наук, м. Вроцлав, Польща

**Катерина МЕЛЬНИК<sup>2</sup>**

Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк, Україна

## Публічні закупівлі як об'єкт аудиту та управління об'єднаними сільськими територіальними громадами в умовах децентралізації

**Анотація.** Об'єднані територіальні громади в умовах децентралізації уповноважені здійснювати публічні закупівлі на власний розсуд, однак додаткова відповідальність посилює необхідність залучення інституту аудиту як гаранта економічної і соціальної доцільності процесу. Мета статті – визначити місце публічних закупівель у складі об'єктів національної системи аудиту для підвищення ефективності управління об'єднаними територіальними громадами. З'ясовано, що не зважаючи на вдосконалення законодавчого регулювання сфери публічних закупівель, незаконне, часто «пролобійоване» використання бюджетних коштів потребує посиленого контролю, як з боку держави та громадськості, так і зі сторони власне управління об'єднаних територіальних громад. Розкрито теоретико-методичні засади державного аудиту публічних закупівель. Запропоновано напрямки вдосконалення державного аудиту процесу публічних закупівель у сільських територіальних громадах з дотриманням пріоритетності цілей сталого розвитку. Критично оцінено можливості електронної платформи публічних закупівель Prozorro, виявлено причини та передумови усунення корупційної складової процесу публічних закупівель на локальному (ОТГ) та глобальному рівнях (національна економіка) задля впровадження ІТ-аудиту у сфері законності та економічної доцільності використання бюджетних коштів в сільських територіальних громадах. Вплив аудиторської перевірки на загальну систему інформаційно-аналітичного забезпечення управління полягає в оцінці ефективності процесів діяльності, інформаційних процесів та контрольних процедур з метою удосконалення управлінської моделі діяльності та відповідно системи прийняття рішень.

**Ключові слова:** публічні закупівлі, державний аудит, електронна платформа публічних закупівель Prozorro, об'єднані сільські територіальні громади, об'єкти аудиту.

**Walery OKULICZ-KOZARYN**

Wroclaw University of Environmental and Life Sciences, Wroclaw, Poland

**Kateryna MELNYK**

Lesia Ukrainka Volyn National University, Lutsk, Ukraine

## Public Procurement as the Object of Audit and Management of the United Rural Territorial Communities in the Context of Decentralization

**Abstract.** United territorial communities in the context of decentralization are authorized to carry out public procurement at their own discretion. However, additional responsibility reinforces the need to involve the institution of audit as a guarantor of the economic and social feasibility of the process. The purpose of the article is to determine the place of public procurement as one of the objects of the national audit system in order to increase the efficiency of management of united territorial communities. It was found that, despite the improvement of legislative regulation in the sphere of public procurement, the illegal, often “lobbied” use of budgetary funds requires increased control, both from the state and the public, and from the actual administration of the united territorial communities. The theoretical and methodological foundations of the state audit of public procurement were revealed. The directions of improving the state audit of the public procurement process in united rural territorial communities were proposed, while observing the priority of sustainable development goals. The capabilities of the electronic public procurement platform Prozorro were critically assessed. The reasons and prerequisites for the elimination of the corruption component of the public procurement process at the local (united territorial communities) and global (national economy) levels were identified.

<sup>1</sup> Валерій ОКУЛІЧ-КОЗАРІН, професор Школи підприємництва Вроцлавського університету природничих наук (м. Вроцлав, Польща), доктор габілітований (Dr. Hab.).

ORCID 0000-0001-6486-1369

<sup>2</sup> Катерина Петрівна МЕЛЬНИК, доцент кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки (м. Луцьк), доктор економічних наук, доцент.

ORCID 0000-0001-9167-5801

*The need for IT-auditing in the field of legality and economic feasibility of using budget funds in rural territorial communities was proved. The impact of the audit on the general system of information and analytical support of management consists in assessing the effectiveness of activity processes, information processes and control procedures in order to improve the management model of activity and, accordingly, the decision-making system.*

**Keywords:** public procurement, government audit, electronic platform of public procurement Prozorro, united rural territorial communities, audit objects.

**Постановка проблеми.** Аудит в якості суспільного інституту обов'язково бере участь в підвищенні ефективності управління об'єктами соціально-економічної значимості в об'єднаних територіальних громадах. В умовах унеможливити існування чистої добросовісної конкуренції в організації процесу публічних закупівель аудит сприяє прозорості та законності документального, інформаційного та методичного забезпечення проведення торгів, тендерів, аукціонів в державній сфері.

Об'єднані територіальні громади в умовах децентралізації уповноважені здійснювати публічні закупівлі на власний розсуд, однак додаткова відповідальність посилює необхідність залучення інституту аудиту як гаранта економічної і соціальної доцільності процесу. Від ефективності здійснення управління у сфері публічних закупівель, з однієї сторони, залежить стан забезпечення державних і суспільних потреб (інтересів), добробут населення, а з іншої сторони, – економічний розвиток суб'єкта господарювання [1, с. 91]. Використання бюджетних коштів суб'єктами державної сфери підпадає під посилений контроль як з боку держави (державний аудит), так і потребує детального нагляду безпосередньо громадами з метою підтвердження економічної доцільності та ефективності формування витрат. Відтак актуальним стає дослідження функцій і повноважень суб'єктів державного і незалежного аудиту у сфері публічних закупівель об'єднаних територіальних громад.

Вирішення проблем узгодження повноважень і функціонального розподілу обов'язків серед суб'єктів аудиту в Україні передбачає, формування надійного забезпечення теоретичного обґрунтування процесу публічних закупівель. Це підтверджено, зокрема, значною кількістю публікацій, оприлюднених як за результатами проведених наукових досліджень, так і практикуючими фахівцями.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми функціонування національної системи аудиту, особливостей застосування їх вимог для вирішення завдань аудиту та врахування в організаційному й методичному забезпеченні аудиту розкривають у своїх публікаціях Т.В. Акімова [2], М.І. Бондар [3], В.П. Бондар [4], В.М. Жук [5], Н.Г. Здирко [1], Б.В. Костюк [6], К.П. Мельник [7], О.В. Мамчук [2], О.С. Салівончик [2], В.Ф. Піхоцький [8], Л.В. Чижевська [9], Н.С. Шалімова [10], С.В. Шульга [11] та ін. Науковці визначають головними об'єктами аудиту зокрема та аудиторських послуг загалом бухгалтерські документи і фінансову звітність (бухгалтерський облік і відповідну звітність). Звідси формується відповідна система методологічного забезпечення. Натомість на практиці об'єктом аудиту вже є інтегрована звітність і публічні закупівлі у державному секторі економіки. Невдовзі

прогнозується розширення об'єктів в частині діяльності ОТГ, публічних закупівель та надання впевненості щодо стратегій (планів) розвитку ОТГ (наприклад, щодо оцінки їх потенціалу, заходів і прогнозів по капіталізації активів тощо). Сучасна практика аудиту виходить за традиційні методи, які в цифровій економіці сталого розвитку приростають ІТ-привнесеннями.

Фундаментальність досліджень вчених формує якісне підґрунтя для вирішення нових проблем практики аудиту, які досі не були достатньо розглянуті. Зокрема, наявність широкого кола питань залучення національної системи аудиту в процес публічних закупівель в об'єднаних територіальних громадах як об'єкта підвищеної ризикованості, що потребує посиленої уваги з боку системи управління потребує окремого дослідження.

**Мета статті** – визначити місце публічних закупівель у складі об'єктів національної системи аудиту для підвищення ефективності управління об'єднаними територіальними громадами.

**Виклад результатів дослідження.** Трансформаційні зрушення в державній політиці актуалізували комплекс важливих питань розвитку сільських територій в умовах децентралізації, що передбачає зміни у розподілі функціональних повноважень у національній системі аудиту, суть чого вміщується в науково-практичне рішення, покликане підвищити економічний потенціал територій та стійкість його соціальних та екологічних структур. У цьому завданні аудит постає як комплексне економіко-правове та соціально-культурне явище, інституціональну модель, методологічний інструментарій якого дозволяє перейти на новий рівень інноваційних перетворень в аудиторській діяльності з основою розвитку органів місцевого самоврядування та сталого розвитку економіки.

Так, розглядаючи аудит як форму державного фінансового контролю, Т.В. Акімова, О.В. Мамчук, О.С. Салівончик визначають функціями аудиту: викривальну, профілактичну, контрольну, каральну та інші [2, с. 378-379]. Б.В. Костюк до основних функцій аудиту відносить контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання, аналіз результативності використання фінансових ресурсів, перевірка ефективності діяльності органів управління під час реалізації цілей фінансової політики в частині витрачання бюджетних коштів [6, с. 194]. В.Ф. Піхоцьким підкреслено, 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 [8].

Державному аудиту властиві незалежність та публічність щодо визначення доцільності та раціональності управління державними ресурсами відповідно до визначеної державної політики, у чому виявляються риси інституту соціального контролю, що регулює інституціональні відносини між суспільством та економічним середовищем з розумінням важливості їх екологічної складової. Це не лише виявлення «вузьких місць», а також

визначення напрямів розвитку, що відповідає загальній державній політиці, у чому виявляється трансформаційний контекст щодо використання коштів з державного та місцевого бюджетів. На підставі державного аудиту здійснюється оцінка економічності, результативності та продуктивності бюджетних коштів, що полягає в визначенні рівня ефективності щодо своєчасності та повноти бюджетних надходжень з подальшим їх використанням за напрямами політики розвитку (рис. 1).



Рис. 1. Концептуальний базис державного аудиту

Джерело: розроблено авторами.

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 електронній системі закупівель потребує перевірки досить широкого спектру первинної та зведеної документації (внутрішніх джерел) в розрізі предметів перевірок [1, с.95]. Не зважаючи на посилення нормативного регулювання та законодавчого забезпечення сфери публічних закупівель залишається найбільш корумпованою у світі.

«Відкати», «улюблені» постачальники та недопуск їхніх конкурентів на торги, прописування умов тендерів винятково під «свою» компанію – це далеко не повний перелік методів, за допомогою яких нечесні гравці можуть привласнити гроші з бюджету. Тож країни намагаються організувати правила й процеси публічних закупівель так, щоб мінімізувати ризики службових зловживань [12]. В Україні для цього створено електронну систему для проведення публічних закупівель (e-procurement system) Prozorro, девіз - «Усі бачать все». Це означає, що будь-хто може безкоштовно подивитися всі деталі будь-якої закупівлі, потрібно лише зайти на сайт і задати параметри пошуку. Інформація про закупівлі потрапляє в центральну базу даних і доступна для всіх громадян України. Однак система не може попереджати абсолютно всі ризики та вершити правосуддя – вона лише інструмент. Тому залучення інституту аудиту до процесу організації публічних закупівель та перевірки його результатів є вимогою громадськості. Реалізація функцій контролю, делегованих суспільством суб'єктам аудиту, може бути визнаним одним із пріоритетних механізмів задоволення суспільних потреб у забезпеченні керованості економічними процесами [7, с. 128].

Ефект аудиту виявляється через акумулювання організаційної, методологічної та практичної складових у формуванні продуктивного діалогу з суб'єктами бізнесової екосистеми, у чому виявляється соціальний феномен взаємозв'язків щодо професійного партнерства в конкретних формах реалізації концепції сталого розвитку. В даному

випадку зростає значення залучення інституту аудиту до процесу публічних закупівель – придбання товарів, робіт, послуг за кошти платників податків.

Особливо потреба загострюється в сільських об'єднаних територіальних громадах, оскільки в такий спосіб забезпечується функціонування їх соціально-економічних та екологічних об'єктів. Через публічні закупівлі проводиться ремонт доріг, що в умовах села часто потребує термінового вирішення; організовується діяльність будинків культури, що для віддалених територій нерідко є єдиний напрямком соціально-культурної сфери; закуповуються продукти харчування в дитячі садочки і школи, якість яких є запорукою здоров'я і розвитку майбутніх поколінь та дозволить забезпечити відновлення людності села. Таким чином, публічні закупівлі є пріоритетним напрямком аудиторської діяльності в об'єднаних сільських територіальних громадах. Тому обґрунтовано здійснити розширення об'єктів аудиту, зокрема, виділити інтегровану звітність, публічні закупівлі об'єднаних територіальних громад, плани (стратегії) розвитку об'єднаних територіальних громад. Наукові основи розвитку методології аудиту в частині врахування змін в об'єктах аудиту (які у сучасних умовах приростають інтегрованою звітністю підприємств і організацій, публічними закупівлями ОТГ, планами (стратегіями) розвитку ОТГ та ін.) дозволяють націлено розвивати методологію аудиту на вирішення найскладніших питань аудиторського забезпечення сталого розвитку.

Комплекс об'єктів аудиторської перевірки на сільських територіях є елементом схеми контрольних процедур, що передбачає низку заходів з кінцевою метою – підвищення ефективності та забезпечення сталого розвитку. Розширення об'єктів аудиту, зокрема, виділення інтегрованої звітності, публічних закупівель ОТГ, планів (стратегій) розвитку ОТГ дозволяє оперувати новим рівнем методичного забезпечення через можливість розгляду різних аспектів діяльності суб'єктів господарювання на сільських територіях, що сприяє якісній реалізації завдання сталого розвитку. Це створення умов для раціонального використання всієї доступної інформації, яка є ресурсом для оцінки стану, визначення першочергових завдань збалансованого розвитку та управління ризиками з мінімальним відхиленням від запланованих показників (рис. 2).

Традиційна методологічна основа аудиту	Розвиток методології аудиту
Об'єкти аудиту	
Фінансова звітність (інформація) підприємств	Фінансова звітність (інформація) суб'єктів господарювання Інтегрована звітність підприємств і організацій <b>Публічні закупівлі ОТГ</b> Плани (стратегії) розвитку ОТГ: <ul style="list-style-type: none"> <li>– оцінка економічного/соціального потенціалу;</li> <li>– оцінка землі, надр;</li> <li>– оцінка потенціалу ребрендингу, сільського туризму</li> </ul>

Рис.2. Виявлені об'єктні основи розвитку методології аудиту

Джерело: розроблено авторами.

Питання щодо ідентифікації об'єкта аудиту виникають на етапі планування аудиторської діяльності, що відповідно дозволяє у подальшому об'єктивно визначити мету та завдання, скоординувати сумісну роботу та налагодити інформаційне забезпечення із внесенням своєчасних змін під час перевірки. Такий стан речей демонструє індивідуальність об'єкта щодо соціальної, екологічного та економічного векторів сталого розвитку. У випадку сільських територій мова йде про інтеграцію цих векторів, що визначає багатоаспектний характер об'єкта аудиту. Місце публічних закупівель у складі об'єктів аудиторської перевірки в сільських об'єднаних територіальних громадах (рис. 3).

Державний аудит публічних закупівель призначений для інформування зацікавлених користувачів (громадськості та держави в особі державних органів) щодо законного, правильного та ефективного використання публічних ресурсів шляхом перевірки відповідності законодавчим вимогам (аудит відповідності), правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності (фінансовий аудит), а також оцінки відповідності досягнутих показників визначеним критеріям ефективності закупівельного процесу (аудит ефективності) на мікро- та макrorівнях з дотриманням принципів незалежності, прозорості та зрозумілості [1, с. 99].

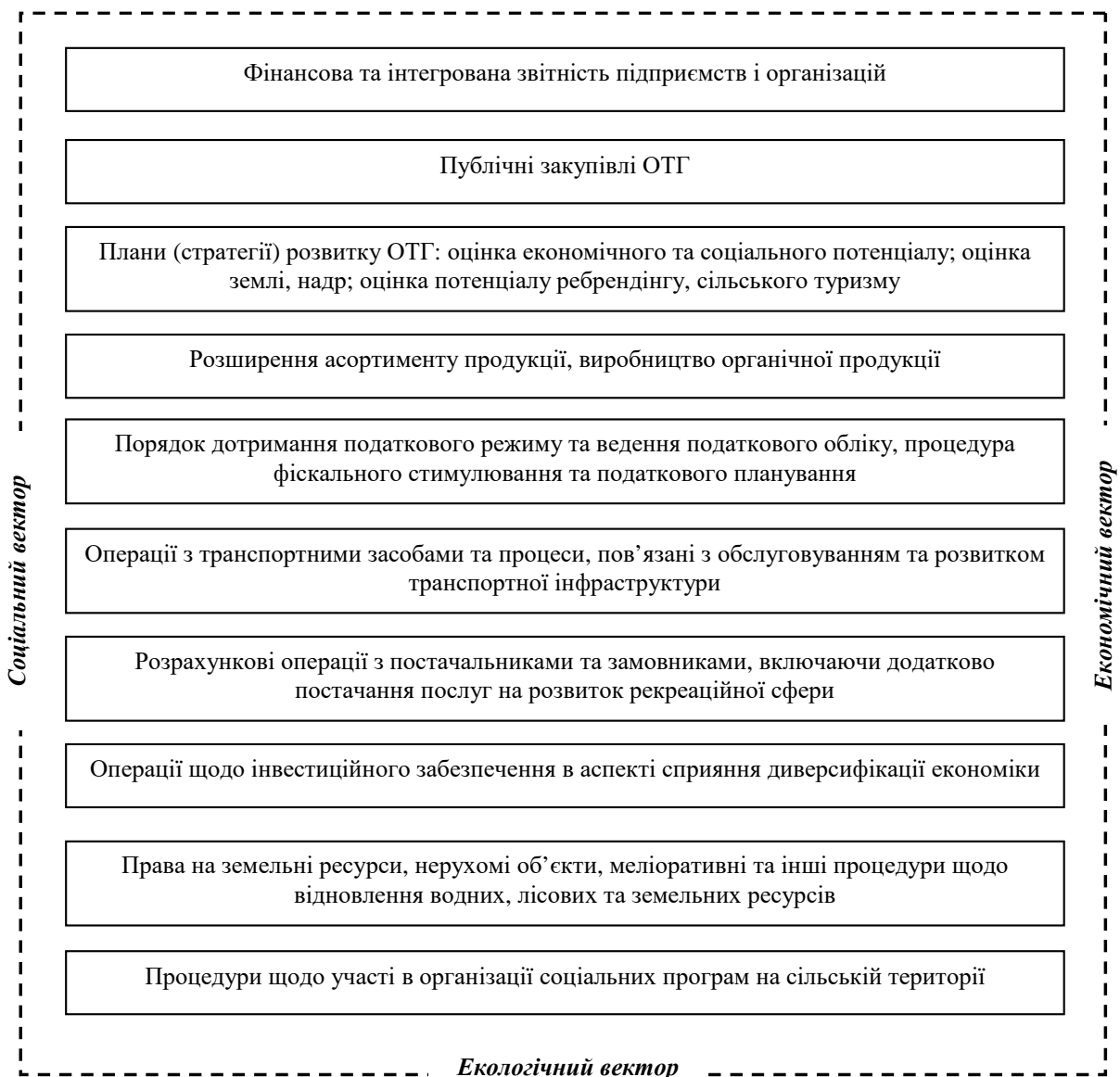


Рис. 3. Публічні закупівлі у складі об'єктів аудиторської перевірки на сільських об'єднаних територіальних громадах

Джерело: розроблено авторами.

Вплив аудиторської перевірки на загальну систему інформаційно-аналітичного забезпечення управління полягає в оцінці ефективності процесів діяльності, інформаційних процесів та контрольних процедур з метою удосконалення управлінської моделі діяльності та відповідно системи прийняття рішень. Такий підхід реалізується при вирішенні завдань, що визначаються для забезпечення ефективності використання коштів, отриманих на забезпечення сталого розвитку сільських територій. Процес децентралізації став поштовхом до нового рівня формування місцевих бюджетів та відповідно до нового формату здійснення видатків, що передбачає розроблення підходів до підвищення їх ефективності. Видатки місцевих бюджетів необхідні для забезпечення соціально-економічних та екологічних завдань розвитку сільських територій, зокрема, благоустрій територій, розвиток інфраструктури села, збереження довкілля, забезпечення культурного збагачення, підвищення рівня якості соціальних послуг, розвиток економіки тощо. Наразі в процесах управління видатками

бюджетів наявним є комплекс заходів, які мають бути врегульовані, зважаючи на необхідність забезпечення ефективності використання місцевих бюджетів.

**Висновки.** У сучасній бізнесовій екосистемі аудитор стає все більш помітним партнером розвитку економіки, що суттєво змінює його роль в забезпеченні реалізації прогресивних реформ, серед яких окреме місце займають політика децентралізації та стратегія сталого розвитку сільських територій. Відповідно сучасна практика аудиту суттєво вийшла за традиційні методологічні рамки, внаслідок чого постало нагальне питання щодо розширення основ об'єктної трансформації методології аудиту. Здійснене розширення об'єктів і методів аудиту, розвиток підходів до оцінки ризиків аудиту та його документального забезпечення дозволили закласти нову основу трансформації методології аудиту, керуючись інноваціями в інформаційному та цифровому управлінні із забезпеченням відповідної реакції інституту аудиту на процес публічних закупівель в об'єднаних територіальних громадах.

#### 4 Список використаних джерел

1. Здирко Н. Г. Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси*. 2021. № 1(91). С. 90-100.
2. Акімова Т. В., Мамчук О. В., Салівончик О. С. Основні теоретичні засади організації контрольно-ревізійної роботи на підприємстві. *Східна Економіка: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 2(12). С. 373-380.
3. Бондар М. І. Аудит в АПК: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 188 с.
4. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1(31). С. 36-64.
5. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
6. Костюк Б. В. Дієвість і ефективність здійснення аудиту для економічної стабілізації держави. *Бізнес Інформ*. 2016. № 6. С. 192-196.
7. Мельник К. П. Функціональний розподіл повноважень суб'єктів аудиту в Україні. *Науковий Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2020. Том 25. Вип. 5(84). С. 128-134.
8. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку. *Менеджмент та підприємництво в Україні етапи становлення і проблеми розвитку*. 2009. № 647. С. 184-190.
9. Чижевська Л. В., Антонюк О. Р. Критерії виконання завдань з надання впевненості: нормативна регламентація та проблематика реалізації на практиці. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 12/3. С. 4-8.
10. Шалімова Н. С. Суб'єкти контролю якості аудиту в Україні. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2009. Вип. 16. Ч. II. С. 300-309.
11. Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2019. № 3. С. 67-75.
12. Публічні закупівлі для новеньких | Трансперенсі Інтернешнл Україна. URL: <https://ti-ukraine.org/blogs/publicni-zakupivli-dlya-novenkyh/>

#### 4 References

1. Zdyrko, N. H. (2021). Audit v idpovidnosti publichnykh zakupivel: teoretychni ta praktychni aspekty [Audit of Compliance of Public Procurement: Theoretical and Practical Aspects]. *Oblik i finansy*, 1(91), 90-100.
2. Akimova, T. V., Mamchuk, O. V., Salivonchik, O. S. (2019). Osnovni teoretychni zasady orhanizatsii kontrolno-reviziinoi roboty na pidpriemstvi [The main theoretical principles of organization of control and audit work at the enterprise]. *Skhidna Ekonomika: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 2(12), 373-380.
3. Bondar, M. I. (2003). *Audit v APK* [Audit in the agro-industrial complex]. Kyiv: KNEU.
4. Bondar, V. P., Bondar, Yu. V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty v upravlinni yakistiu [Quality in audit and some aspects in quality management]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 1(31), 36-64.
5. Zhuk, V. M. (2018). Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]. Kyiv: NNTs "IAE".

6. Kostiuk, B. V. (2016). Diievist i efektyvnist zdiisnennia audytu dlia ekonomichnoi stabilizatsii derzhavy [Effectiveness and efficiency of the audit for economic stabilization of the state]. *Biznes Inform*, (6), 192-196.
7. Melnyk, K. P. (2020). Funktsionalnyi rozpodil povnovazhen subiektiv audytu v Ukraini [Functional division of powers of audit subjects in Ukraine]. *Naukovyi Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomika*, 25(5(84)),128-134.
8. Pikhotskyi, V. F. (2009). Systema derzhavnogo finansovoho kontroliu yak instrument sotsialno-ekonomichnoho rozvytku [The system of public financial control as a tool of socio-economic development]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, (647), 184-190.
9. Chyzhevska, L. V., Antoniuk, O. R. (2018). Kryterii vykonannia zavdan z nadannia vpevnenosti: normatyvna rehlamentatsiia ta problematyka realizatsii na praktytsi [Criteria for performing tasks to provide confidence: regulations and issues of implementation in practice]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, (12/3), 4-8.
10. Shalimova, N. S. (2009). Subiekty kontroliu yakosti audytu v Ukraini [Audit quality control entities in Ukraine]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 16(II), 300-309.
11. Shulha, S. V. (2019). Napriamy udoskonalennia rehuliuвання audytorskoï diïalnosti v konteksti hlobalnykh zmin [Directions for improving the regulation of auditing in the context of global change]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, (3), 67-75.
12. Transperensi Interneshnl Ukraina. (2020). Publichni zakupivli dlia novenkykh [Public procurement for newcomers]. Retrieved from <https://ti-ukraine.org/blogs/publichni-zakupivli-dlya-novenkykh/>