

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2022-1-22>**Шмиголь Н.М.**

*доктор економічних наук,
професор кафедри менеджменту
Національного університету «Запорізька політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5932-6580>*

Гальцова О.Л.

*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри національної економіки, маркетингу та
міжнародних економічних відносин
Класичного приватного університету
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0012-0371>*

Shmygol Nadiia

*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of Management,
«Zaporizhzhia Polytechnic» National University*

Galtsova Olga

*Doctor of Economics, Professor,
Head of the Department of National Economy,
Marketing and International Economic Relations
Classical Private University*

СУЧАСНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

MODERN APPROACHES TO PUBLIC PROCUREMENT EFFICIENCY AUDIT

АНОТАЦІЯ

У статті представлено огляд сучасних аспектів аудиту державних закупівель. Доведено, що сьогодні на озброєнні науковців наявні переважно практичні рекомендації щодо здійснення такого аудиту і моніторингу. Установлено, що відсутні суттєві ґрунтовні теоретико-методичні напрацювання вчених щодо аудиту державних закупівель в умовах циркулярної економіки, сталого розвитку. Доведено, що особливу увагу на сучасному етапі становлення аудиту публічних закупівель слід приділити такому напрямку, як моніторинг їх «сталості». Обґрунтовано, що серед критеріїв сталості (економічних, екологічних та соціальних) червоною стрічкою проходить оцінювання можливих зловживань, корупції, хабарництва, нечесності адміністрації. Досліджено зв'язок нечесності адміністрації зі стилем керівництва та перекручуваннями у звітності.

Ключові слова: сталі державні закупівлі, аудит державних закупівель, мінімізація ризиків зловживань, аудиторські служби.

ANNOTATION

The article presents an overview of current aspects of public procurement audit. It is proved that today the scientists have mostly practical recommendations for such an audit and monitoring. It is established that there are no significant, thorough theoretical and methodological developments of scientists on the audit of public procurement in a circular economy, sustainable development. It is proved that special attention at the current stage of formation of the audit of public procurement should be paid to such an area as monitoring their "sustainability". The article identifies economic, environmental and social criteria in the audit of public procurement. Economic factors affect the state of the markets on which trade depends now and in the future. Environmental factors affect the natural systems on which life depends now and in the future. Social factors affect the social systems on which the community depends now and in the future. Among the economic criteria are: fair agreements, innovative research, investment, open competition, open information, use of different suppliers, use of HUB zones, use

of local suppliers, conflicts of interest, zoning, dumping, exclusive agreement, seller's conspiracy, buyer's conspiracy, abuse patent, pricing, product typing, refusal of the agreement, corruption (bribery, extortion). Among the ecological criteria are the following: biodiversity conservation, climate adaptation, resource optimization, soil fertility concern, acidification, desertification, eutrophication (waterlogging), fresh water pollution, greenhouse gas emissions, environmental depletion, human health impact, land use change, marine pollution, pollution layer, radiation pollution, depletion of resources, smog, waste. To the social criteria it was included: anti-discrimination, community involvement, equal opportunities, employee involvement, equal pay, fair agreement, freedom of association, grievance and redress processes, human rights, indigenous rights, labour protection and safety, the right to bargain collectively, education and training, workers' rights, child labour, forced labour, trafficking in human beings, choice of suppliers. It is substantiated that among the criteria of sustainability (economic, environmental and social) the red ribbon is the assessment of possible abuses, corruption, bribery, dishonesty of the administration. So, also it has been investigated the relationship between administrative dishonesty and leadership style and reporting distortions.

Keywords: sustainable public procurement, audit of public procurement, minimization of risks of abuse, audit services.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання Держаудитслужба України виконує багато функцій, серед яких – контроль дотримання бюджетного законодавства, ведення бухгалтерського обліку та низка інших питань. Також вона відповідає за контроль усіх процедур публічних закупівель. Держаудитслужба може виявляти порушення, вимагати усунути їх, прийти з перевіркою на склади до замовника та виписати штраф. Саме тому коли замовник у додаткових угодах безпідставно збільшив ціну на товар, відхиляє учасників або не опри-

люднює якусь інформацію, першою з'являється думка звернутися саме до Держаудитслужби. Таким чином, і від роботи аудиторів залежить, чи ощадливо та ефективно держава використовує податки громадян, чи довго протримається асфальт на вулиці та чи буде бізнес довіряти ProZorro, що, своєю чергою, на пряму впливає на економічний розвиток держави. Моніторинг публічних закупівель аудиторі проводять уже більше двох років. Вони отримали такі повноваження з прийняттям Закону № 2265 [7], згідно з яким Держаудитслужба та її територіальні органи мають проводити моніторинг публічних закупівель на всіх стадіях закупівлі – від оголошення до укладення договору та під час його виконання. До цього Закону вже було прийнято декілька поправок. Утім, вважаємо доцільним розглянути певні сучасні аспекти щодо вдосконалення даного напрямку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У зв'язку з тим, що аудит у сфері державних закупівель є достатньо молодим напрямом, серед публікацій на цю тематику є багато різних роз'яснень фахівців-практиків, пояснень урядовців щодо поправок до законодавчих актів. Проте щодо наукових підходів, систематизованих та обґрунтованих теоретично та методологічно, напрацювань щодо аудиту державних закупівель в умовах циркулярної економіки, сталого розвитку, можна виділити небагато сучасних науковців, які досліджують цей напрям, серед яких – Н.Г. Здирко, Г.М. Калетнік, Ю. Лупенко, Ю. Пасічник [2; 3] (дослідження економічних, енергетичних та екологічних складників публічних закупівель). В. Псьота та Л. Чижевська [4] розглядають методи запобігання корупції під час публічних закупівель. Дж. Пальгута і Ф. Пертольд [5] розглядають маніпуляції під час укладання контрактів на публічні закупівлі. Праці Л. Стофова, П. Шаризова, Л. Беднарова, А. Котнер [6] присвячено екологічним моментам забезпечення публічних закупівель.

Але вважаємо за доцільне доповнити наявні дослідження розвитку наукової думки щодо аудиту державних закупівель у напрямі сталого розвитку економіки з урахуванням «сталих» державних закупівель, оцінки чесності адміністрації під час здійснення аудиту державних закупівель.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розгляд суттєвих аспектів розвитку аудиту державних закупівель стосовно встановлення його взаємозв'язку зі сталим розвитком економіки, а саме запровадження аудиту «сталості» державних закупівель, розгляд чесності адміністрації під час аудиту державних закупівель.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит державних закупівель повністю запрацював починаючи з 2019 р. Моніторинг проводять переважно он-лайн через систему електронних закупівель ProZorro. Практично інформація від

замовника до територіального органу Держаудитслужби та в зворотному порядку надходить в електронному вигляді через особистий кабінет на електронному майданчику. Необхідність запровадження даного моніторингу викликана тим, що публічні закупівлі мають величезну купівельну спроможність і в середньому становлять 12% валового внутрішнього продукту (ВВП) у країнах ОЕСР і до 30% ВВП у багатьох країнах, що розвиваються. Публічні закупівлі є найбільшим єдиним ринком у світі, вартість якого становить близько 13 трлн дол. на рік. Щороку державні органи ЄС витрачають на них близько 2 трлн дол. (14% ВВП ЄС). Публічні закупівлі в Україні становлять близько 600 млрд грн.

Одним із сучасних напрямів державного аудиту є оцінка «сталості» державних закупівель. Як відомо, органи державної влади є споживачами певних товарів і послуг, під час закупівлі яких, використовуючи свою купівельну спроможність для вибору екологічних товарів, послуг та робіт, вони можуть зробити важливий внесок у стале споживання та виробництво.

Останнім часом усе більше приділяється уваги саме оцінюванню «сталості» публічних закупівель. Сталі публічні закупівлі (СПЗ) – це процес, за допомогою якого органи державної влади прагнуть закупити товари, послуги та роботи з меншим впливом на довкілля протягом усього їхнього життєвого циклу порівняно з товарами, послугами та роботами з тією самою основною функцією, але були б закуплені інакше [8].

Фахівцями програми ООН із довкілля (ЮНЕП, англ. UNEP – United Nations Environment Programme), міжурядової програми, яка створена для допомоги країнам у визначенні та розв'язанні проблем стабільності та безпеки з екологічних питань, на сучасному етапі глибоко досліджується напрям організації ефективного аудиту сталих державних закупівель. Було виокремлено критерії оцінювання товарів і послуг щодо їх сталості під час здійснення державних закупівель (рис. 1).

Як видно з рис. 1, окрім економічних критеріїв, Йоханес Фреснер виокремлює також екологічні та соціальні. Економічні чинники впливають на стан ринків, від яких залежить торгівля зараз і в майбутньому. Екологічні чинники впливають на природні системи, від яких залежить життя зараз і в майбутньому. Соціальні чинники впливають на соціальні системи, від яких залежить громада зараз і в майбутньому. Утім, на нашу думку, червоною стрічкою через усі критерії проходить негативний вплив корупції, хабарництва, злості. Це чинник, який може зруйнувати всю систему аудиту державних закупівель.

Отже, необхідно звернути особливу увагу на можливу нечесність адміністрації, відсутність чітко відпрацьованого стилю управління, що мо-

Економічні	Екологічні	Соціальні
<ul style="list-style-type: none"> + чесні угоди + інноваційні дослідження/інвестиції + відкрита конкуренція + відкритість інформації + використання різноманітних постачальників + використання зон HUB + використання місцевих постачальників - конфлікти інтересів - корупція (хабарництво, здирство...) - розподіл територій - демпінг - ексклюзивна угода - заяви про ринок, що вводять в оману - монополія (змова продавців) - монополія (змова покупців) - зловживання патентом - встановлення цін - типізація продукту - відмова від угоди 	<ul style="list-style-type: none"> + збереження біорізноманіття + кліматична адаптація + оптимізація ресурсів + турбота про родючість ґрунту - підкислення - опустелювання - заболочування - забруднення прісної води - викиди парникових газів - виснаження довкілля - вплив на здоров'я людини - зміна землекористування - забруднення морського середовища - руйнування озонового шару - радіаційне забруднення - виснаження ресурсів - смог - відходи - корупція (хабарництво, здирство...) 	<ul style="list-style-type: none"> + антидискримінація + залучення громади + різноманітні/рівні можливості + залучення співробітників + однакова винагорода + справедлива угода + свобода об'єднання + процеси розгляду скарг та відшкодування збитків + права людини + права корінного населення + охорона праці та техніка безпеки + право на колективні переговори + стійка компенсація + навчання та освіта + права працівників - дитяча праця - примусова праця - торгівля людьми - вибір постачальників - корупція (хабарництво, здирство...)

Рис. 1. Критерії сталості під час аудиту публічних закупівель

Джерело: побудовано на основі [8]

тивує службовців до здійснення зловживань під час становлення аудиту державних закупівель. При цьому неефективна система внутрішнього контролю дає можливості для здійснення зловживань і помилок. Розглянемо взаємозв'язок між чесністю адміністрації, стилем управління, ефективністю системи внутрішнього контролю й наявністю істотних переколювань у звітності, у тому числі з приводу державних закупівель (табл. 1).

Важливість чесності адміністрації, наявності відпрацьованого стилю управління й ефективності системи внутрішнього контролю можна підкріпити даними британських страхових агентів, що займаються страхуванням лояльності службовців до організації. Так, наприклад, працівників, що працюють на середньостатистичному підприємстві, можна розділити на три групи: а) чесні службовці за будь-яких обставин (25%); б) службовці, що вдаються до шахрайства за першої ж нагоди (25%); в) чесні, поки здійснюється контроль і

немає явної мотивації для здійснення зловживань (50%) [1].

Для вирішення питання про чесність адміністрації аудиторі, як правило, вдаються до різних доступних їм джерел, серед яких – публікації в пресі, дані професійних об'єднань, досвід роботи з клієнтами, діловими партнерами, тими, хто був потенційним клієнтом, і т. д. У деяких випадках цікаву інформацію про чесність адміністрації можна одержати, виявивши просту спостережливість. Основні ознаки, які можуть поставити під сумнів чесність адміністрації, включають часті перестановки в управлінському апараті, часту зміну аудиторів, консультантів, клієнтів, постачальників, фінансові проблеми у членів вищої ланки управління, відносно низьку заробітну плату у членів адміністрації тощо.

Висновки. Отже, у дослідженні приділено увагу окремим сучасним аспектам аудиту державних закупівель. Цей напрям аудиту є досить молодим, тому сьогодні наявні насампе-

Таблиця 1

Взаємозв'язок між чесністю адміністрації, стилем управління, ефективністю системи внутрішнього контролю

Чесність адміністрації	Стиль управління	Ефективність системи внутрішнього контролю	Наявність істотних перекручувань у звітності
Чесна адміністрація	Чітко відпрацьований стиль управління	Висока	Істотні перекручування у звітності мало ймовірні. Якщо вони й будуть мати місце, це буде з вини службовців, а не адміністрації.
Чесна адміністрація	Чітко відпрацьований стиль управління	Низька	Унаслідок низької ефективності системи внутрішнього контролю у звітності можливі істотні перекручування. У службовців, включаючи зайнятих у системі внутрішнього контролю, є більше можливостей для здійснення зловживань і помилок, ніж у попередньому випадку.
Чесна адміністрація	Відсутність чітко відпрацьованого стилю управління	Висока	Невисока ймовірність наявності істотних перекручувань у звітності. Винуватці їх присутності – службовці.
		Низька	Підвищена ймовірність наявності суттєвих перекручувань у звітності. Винуватці – службовці підприємства, включаючи зайнятих у системі внутрішнього контролю. Між службовцями можливі змови.
Нечесна адміністрація	Чітко відпрацьований стиль управління	Враження високої ефективності	Навіть ефективний внутрішній контроль може бути обійдений адміністрацією. Наслідок – підвищена ймовірність наявності суттєвих перекручувань у звітності. Істотні перекручування переважно з вини адміністрації, що володіє високими знаннями й досвідом, на що, зокрема, указує чітко відпрацьований стиль управління. Не виключена можливість змови адміністрації. Звітність, скоріше за все, виглядатиме правдоподібно. Є підвищений репутаційний ризик, аудиторам буде складно встановити цей факт. Їм буде вкрай важко виявити істотні перекручування, з огляду на до того ж високу, на їхню думку, ефективність внутрішнього контролю, на який вони, без сумніву, будуть покладатися.
Нечесна адміністрація	Чітко відпрацьований стиль управління	Низька	Істотні перекручування у звітності неминучі. Вони можуть здійснюватися як адміністрацією, так і службовцями, включаючи працівників системи внутрішнього контролю. Для цього є можливості, мотивація. Із таким клієнтом зв'язаний дуже високий репутаційний ризик.
Нечесна адміністрація	Відсутність чітко відпрацьованого стилю управління	Враження високої ефективності	Внутрішній контроль може бути обійдений, але це буде не настільки розвинено, як у випадку з нечесною адміністрацією, що чітко відпрацювала стиль управління. В адміністрації, скоріше за все, немає високих знань і великого досвіду. Звітність може не робити зовсім правдоподібного враження. Істотні перекручування будуть відбуватися переважно з вини адміністрації, але відсутність чітко відпрацьованого стилю управління може одночасно як мотивувати службовців до здійснення зловживань, так і давати їм можливості для цього. Можливо, аудитори зуміють оцінити внутрішній ризик як тотальний або високий.
		Низька	Істотні перекручування у звітності неминучі: більші можливості й сильна мотивація. Вони можуть відбуватися як із вини адміністрації, так і з вини службовців, включаючи зайнятих у системі внутрішнього контролю. Є дуже високий репутаційний ризик. У разі прийняття такого клієнта аудитором, незважаючи на високу ймовірність змов, можливо, вдасться виявити деякі істотні перекручування під час детальних перевірок за суттю у силу непогодженості дій адміністрації та службовців.

Джерело: побудовано на основі [1]

ред практичні рекомендації щодо здійснення такого аудиту і моніторингу. Установлено, що відсутні суттєві ґрунтовні теоретико-методичні напрацювання щодо аудиту державних закупівель в умовах циркулярної економіки, сталого

розвитку. Особливу увагу на сучасному етапі становлення аудиту публічних закупівель слід приділити такому напрямку, як моніторинг їх «сталості». Серед критеріїв сталості (економічних, екологічних та соціальних) червоною

стрічкою проходить оцінювання можливих зловживань, корупції, хабарництва, нечесності адміністрації. Доведено зв'язок нечесності адміністрації зі стилем керівництва та перекручуваннями у звітності. Отже, необхідні подальші дослідження у цьому сучасному напрямі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Череп А.В., Шмиголь Н.М. Аудиторский риск: оценка, моделирование, управление : монография. Запорожье : ЗНУ ; Дикое Поле, 2009. 308 с.
2. Zdyrko N. Social transformations of the national economy in the context of european integration processes : collective monograph / Yu. Pasichnyk and others: [Ed. by Doctors of Economics Sciences, Prof. Lupenko Yu., Pasichnyk Yu.] Shioda GmbH, Steyr, Austria, 2019. 376 p.
3. Kaletnik H., Zdyrko N. Public procurement in Ukraine: evaluation, control, improvement. *Economic annals-XXI*. 2019. № 179(9–10). P. 80–90.
4. Psota V., Chyzevska L. Electronic purchases as a way of overcoming corruption in the state purchase system in Ukraine. *Účtovníctvoaaudítorstvovprocesesvetovejharmonizácie: zborníkzmedzinárodnejvedeckejkonferencie*, 3.-5. septembra 2019. С. 45–51. (Topolčianky, Slovensko).
5. Palguta J., Pertold F. Manipulation of procurement contracts: Evidence from the introduction of discretionary thresholds. *Economic Policy*. 2017. Vol. 9(2). P. 293–315.
6. Stofova L., Szaryszova P., Bednarova L., Kottner A. Environmental criteria of public procurement as an instrument of development sustainability of Slovakia. *Humanities and Social Sciences*. 2016. Vol. XXI. № 23. P. 209–217.
7. Про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» : Закон України від 19.09.2019 № 114-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2019. № 45. С. 289. URL: <https://ebudget.mcrf.ua/npd-doc?nmid=94&npid=42018> (дата звернення: 05.01.2022).
8. Фреснер Й. Сталі публічні закупівлі як сучасний підхід до ефективного виробництва та споживання. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=oJ7A9XdIIg8> (дата звернення: 05.01.2022).

REFERENCES:

1. Cherep A., & Shmygol N. (2009). *Audit risk: assessment, modeling, management: monograph*. Zaporizhzhia.[in Ukrainian].
2. Zdyrko N. (2019). *Social transformations of the national economy in the context of european integration processes: Collective monograph / Yu. Pasichnyk and others: [Ed. by Doctors of Economics Sciences, Prof. Lupenko Yu., Pasichnyk Yu.] Shioda GmbH, Steyr, Austria*. 376 p.
3. Kaletnik H., Zdyrko N. (2019). Public procurement in Ukraine: evaluation, control, improvement. *Economic annals-XXI*. P. 80-90. [in Ukrainian].
4. Psota V., Chyzevska L. (2019). Electronic purchases as a way of overcoming corruption in the state purchase system in Ukraine. *Účtovníctvoaaudítorstvovprocesesvetovejharmonizácie: zborníkzmedzinárodnejvedeckejkonferencie*, 3.-5. Septembra. P. 45-51. (Topolčianky, Slovensko).
5. Palguta J., Pertold F. (2017). Manipulation of procurement contracts: Evidence from the introduction of discretionary thresholds. *American Economic Journal: Economic Policy*. Vol. 9(2). P. 293-315.
6. Stofova L., Szaryszova P., Bednarova L., Kottner A. (2016). Environmental criteria of public procurement as an instrument of development sustainability of Slovakia. *Humanities and Social Sciences*. 2016. vol. XXI, №23. P. 209-217. [in Ukrainian].
7. On AmendmentstotheLawofUkraine "OnPublicProcurement". LawofUkraineofSeptember 19, 2019 №114-IX. Information of the Verkhovna Rada (VVR), 2019, № 45, p.289 URL: <https://ebudget.mcrf.ua/npd-doc?nmid=94&npid=42018> (access date 05.01.2022).
8. Johannes Fresner. Sustainable public procurement as a modern approach to efficient production and consumption. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=oJ7A9XdIIg8> (accessed 05.01.2022).