

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця
на правах рукопису

ДИПЛОМНА РОБОТА
здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему: **«ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ
ЗАКУПІВЛІ»**

Виконав: **Баглай Віктор Васильович**
студента заочної форми здобуття освіти
спеціальності 071 Облік і оподаткування

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Семенець І.В.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ___ від «___» _____ 20_ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. ТЕОРЕТИКО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	8
1.1. Інформаційне забезпечення стейкхолдерів суб'єктів публічних закупівель	8
1.2. Транспарентність як провідний принцип управлінського обліку публічних закупівель в установах державного сектору	16
1.3. Удосконалення класифікації публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку	31
2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ЗАКУПІВЛІ В КАМ'ЯНЕЦЬ-ПОДІЛЬСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ІМЕНІ ІВАНА ОГІЄНКА	43
2.1. Характеристика фінансово-господарської діяльності КПНУ	43
2.2. Організація поповнення матеріально-технічної бази К-ПНУ та його первинний облік	50
2.3. Стан публічних закупівель в К-ПНУ	56
2.4. Публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку	67
3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ	85
3.1. Методологічні основи контролю публічних закупівель	85
3.2. Контролюючі органи	94
3.3. Громадський контроль.....	107
ВИСНОВКИ	110
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113
ДОДАТКИ.....	121

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

АМКУ – Антимонопольний комітет України

БКУ – Бюджетний кодекс України

ГКУ – Господарський кодекс України

ДКУ – Державне казначейство України

ДСТУ – Державний стандарт України

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – Єдиний соціальний внесок

КМУ – Кабінет Міністрів України

НП(С)БОДС – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі

ПКУ – Податковий Кодекс України

СГДС – суб'єкти господарювання державного сектору

ФОП – Фізична особа - підприємець

CPV – The Common Procurement Vocabulary (публічний словник закупівель)

CPI – Corruption Perceptions Index (Індекс сприйняття корупції)

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасній економіці, в умовах глобалізації та імплементації зі світовими стандартами, система публічних закупівель є обов'язковим, невіддільним елементом управління і покликана виконувати не тільки функції забезпечення суспільних потреб, а й функції державного регулювання економіки. Сучасний етап розвитку національної господарської системи України пов'язаний з пошуком нових методів управління, здатних забезпечити ефективне функціонування як усього економічного механізму, так і окремих регіонів, галузей, установ, що динамічно змінюються в умовах ринкового середовища, які формують нові вимоги до стратегії і тактики господарської поведінки в умовах сталого розвитку.

Публічні закупівлі, що становлять основну частину витрат державного сектору, виступають у якості одного з основних чинників формування середовища сталого розвитку економіки, її промислового сектору в довгостроковому періоді й забезпечують поступальний розвиток всього господарського комплексу.

Перехідний період, у якому перебуває державний сектор економіки, зумовлює потребу в системному дослідженні обліку і аналізу публічних закупівель з метою вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління установ державного сектору як важливої інформаційної складової в умовах євроінтеграційних процесів.

Основним результатом переходу державних закупівель України в публічний простір стало впровадження електронної системи розміщення державного замовлення. Досвід проведення електронних торгів виявив необхідність суттєвих новацій в області бухгалтерського обліку та економічного аналізу в системі публічних закупівель.

Проблеми формування та розвитку, механізми функціонування системи публічних закупівель в умовах сталого розвитку та інші аспекти досліджуваної проблематики досить добре досліджені у світовій економічній науці. Вихідні теоретико-методологічні підходи до аналізу економічних відносин у сфері

публічних закупівель викладені в дослідженнях зарубіжних учених: Achua J. K., Bednarova L., Bidin Z.A., Bohari A.A.M., Block C., Boehm F., Bruno B.F. Da Costa, Grossman G. M., Hessami Z., Hewage K., Kottner A., Krueger A. B., Kuznets S., Lucia T.S. Da Motta, Martine G., Mosgaard M.M., Mubangizi J.C., Mugadza, W.T., Olaya J., Osebold R., Rais S.L., Rietbergen M.G., Ruparatna R., Saferi M.M., Schmidt J.S., Sewpersadh P., Soreide T., Stofova L., Szaryszova P. та інші.

Загальнотеоретичним, методичним і методологічним проблемам обліку, аналізу і контролю в установах державного сектору присвятити свої праці вітчизняні вчені: Белець Ж, Бугай Т., Кравченко О., Лаговська О., Лисяк Л., Мулик Т., Пастернак Я., Письменна М., Роменська К., Свірко С., Сидорчук А., Супрунова І., Тимошенко А., Тополенко Н., Тростенюк Т., Фаріон А., Хорунжак Н., Чижевська Л., Шевчук О., Шешукова Т. та ін.

Вагомий внесок у розвиток системи публічних закупівель зробили науковці: Вершиніна Є., Грицишен Д., Дрозд І., Заєць Н., Здирко Н., Конащук Н., Мулик Т., Науменко С., Новаковець В., Парасій-Вергуненко І., Пивовар Ю., Письменна М., Пінькас Г., Починок Н., Устіловська А., Халіна В., та ін. Однак низка проблемних аспектів обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель в установах державного сектору в сучасних інтеграційних умовах національної економіки в умовах сталого розвитку потребує комплексного вдосконалення, що зумовило вибір теми, актуальність дослідження, мету, завдання та основні напрями.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Результати кваліфікаційної роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства природничо-економічного факультету за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955, термін дії 2019-2024 рр.).

Метою дослідження є поглиблення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель в умовах сталого розвитку в закладах освіти державного сектору.

Для досягнення мети дослідження визначено такі завдання:

- ідентифікувати суб'єкти публічних закупівель у взаємозв'язку із суб'єктами бухгалтерського обліку у державному секторі та суб'єктами освіти з метою створення базису для інформаційного забезпечення аналітичних процесів;
- здійснити систематизацію стейкхолдерів публічних закупівель відповідно до запитів на інформацію, яка формується в системі бухгалтерського обліку;
- визначити місце управлінського обліку у системі публічних закупівель, обґрунтувати функції та принципи управлінського обліку у системі публічних закупівель;
- удосконалити класифікацію публічних закупівель відповідно до сучасного законодавства, вимог бухгалтерського обліку та організації планування, проведення та аналізу публічних закупівель умовах сталого розвитку;
- обґрунтувати сутність публічних закупівель як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку; ідентифікувати лот, як об'єкт управлінського обліку та розробити методику обліку лотів;
- удосконалити внутрішню систему організації обліку публічних закупівель в закладах освіти державного сектору;
- розробити методику оцінки ефективності окремої закупівлі в закладах освіти державного сектору.

Об'єктом дослідження є система обліку та аналізу публічних закупівель закладів освіти державного сектору, зокрема: Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка.

Предметом дослідження сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних засад обліку та аналізу публічних закупівель закладів освіти державного сектору.

Методи дослідження. Основу дослідження склали фундаментальні загальнонаукові методи: діалектичний, що передбачає об'єктивність, всебічність і системність пізнання; логічний, функціональний, системно-структурний методи; спеціальні методи наукового пізнання: історичний, метод системного аналізу і узагальнення нормативних та практичних матеріалів, анкетування. Загальна

логіка роботи базується на комплексному і системному підході з використанням сучасного наукового апарату.

Теоретичною та інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України та зарубіжних країн, пов'язані із системою публічних закупівель, монографії, матеріали конференцій, періодичні видання науково-фахових журналів і наукометричних баз, електронні ресурси, публічний та професійний модуль аналітики ProZorro, особисті спостереження здобувача.

Елементи наукової новизни одержаних результатів:

- обґрунтовано публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку, який складається з таких елементів як лот, процедура закупівлі, розрахунки з учасниками та замовниками, що пов'язано з необхідністю комплексного забезпечення запитів стейкхолдерів про публічні закупівлі та визначено лот як об'єкт управлінського обліку, що дає змогу використовувати систему аналітичних рахунків у поєднанні із Системою єдиного закупівельного словника. Запропоновано обліковувати лот після укладення договору в складі умовних активів, що дозволяє контролювати предмет закупівлі до того як його можна буде ідентифікувати у складі активів закладу освіти державного сектору.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України».

Публікації. Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «ДІДЖИТАЛІЗАЦІЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ТЕНДЕНЦІЇ, ЦИФРОВИЙ ОБЛІК, ПЕРСПЕКТИВИ» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а. [1]

Структура та обсяг роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 122 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 15 рисунки, 21 таблиця та 1 додатків. Список використаних джерел налічує 67 найменування на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Інформаційне забезпечення стейкхолдерів суб'єктів публічних закупівель

Бухгалтерський облік підприємств державного сектору перебуває на стадії реформування, метою якого є гармонізація теорії й практики бюджетного обліку з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. На законодавчому рівні закріплені методи управління публічними фінансами, що передбачають досягнення конкретних результатів із упровадженням ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу. Послідовне дотримання Україною взятих зобов'язань на шляху до світової інтеграції свідчить про чітку позицію щодо посилення контролю за ефективністю використання публічних коштів. Інструментом реалізації поставленої мети в частині фінансової інформації є облік у державному секторі, а в частині ефективного використання публічних коштів є запровадження нового законодавства щодо публічних закупівель.

З набранням чинності Закону України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015р. здійснилося реформування «державних закупівель» у «публічні» [49]. За останні роки була проведена значна організаційна робота щодо планування, розробки та впровадження нових технологій у державному управлінні. На кожному етапі була проведена аналітична і методологічна робота представників Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Департаменту регулювання публічних закупівель Міністерства економічного розвитку, Антимонопольного комітету України та вагомій участі міжнародних організацій.

Основна робота над гармонізацією процедури державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС розпочалася у 2013 році. До Закону про держзакупівлі за редакцією 2010 року і до заміни його новою редакцією у 2014 році постійно

вносилися зміни. Нова більш прогресивна редакція Закону України «Про здійснення державних закупівель» від 10.04.2014 р. № 1197-VII у ключових моментах була адаптована до правил ЄС [47]. Зміни були внесені з метою спрощення процедури державних закупівель, підвищення рівня прозорості та відкритості, подолання корупції, а також гармонізації вітчизняного законодавства зі стандартами ЄС. Робота над удосконаленням законодавства у сфері закупівель була продовжена, зокрема, введенням електронних торгів. Логічним результатом цього процесу стало схвалення Верховною Радою нового Закону України «Про публічні закупівлі» 15 грудня 2015 року, на основі якого відбувся поступовий перехід на проведення закупівель з паперового на електронний режим, починаючи з 1 квітня 2016 року.

Процес модернізації бухгалтерського обліку відбувається відповідно до Стратегії реформування системи управління публічними фінансами, необхідність впровадження якої пов'язана з загальною тенденцією євроінтеграційних процесів у економіці України та гармонізацією бюджетного обліку зі світовою практикою. Після підписання угоди України про Асоціацію з Європейським Союзом від 27 червня 2014 року значному реформуванню підлягали нормативно-правові акти у сфері державних закупівель відповідно до вимог директив ЄС [62]. Метою реформувань було розробка та введення в дію прозорої нормативно-правової бази для здійснення публічних закупівель, створення ефективної інфраструктури та забезпечення підзвітності органів виконавчої влади у використанні публічних коштів. Після схвалення Закону України «Про публічні закупівлі» 25 грудня 2015 року відбувся поступовий перехід державних закупівель в публічні.

Термін «державні закупівлі» використовується в національному законодавстві у нормативних актах, що втратили чинність і трактувався як «...придбання товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом» [47].

Як бачимо, національне законодавство досить обмежено трактує термін «державні закупівлі». Вітчизняні науковці вже не раз звертали на це увагу. До прикладу, Науменко С.М. пропонує визначення державних закупівель як

«...систему замовлення державними органами товарів (робіт, послуг) необхідних для повноцінної реалізації програм розвитку та економічного зростання держави, за завчасно оголошеними умовами конкурсу, які передбачають виконання визначених умов на принципах добросовісної конкуренції серед учасників торгів з метою забезпечення ефективності та максимальної економії грошових коштів для їх замовника [22].

Визначення публічних закупівель, що надається у Законі України «Про публічні закупівлі» також не розкриває сутності закупівель: «...придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому цим Законом» [49].

В.М. Новаковець пропонує впроваджувати в правове поле й практику поряд з терміном «державні закупівлі» поняття «публічні закупівлі» [27]. Поняття державні закупівлі та публічні закупівлі хоча й ототожнюються в науковій літературі, однак мають різне смислове значення. По-перше, при здійсненні державних закупівель в основу лягає твердження, що закупівлю здійснює держава, а при публічних – орган публічної адміністрації. По-друге, державна закупівля здійснюється коштом держави, а в основі публічних закупівель є використання коштів платників податків, оскільки в суспільстві з розвинутою демократією поняття державних коштів не існує, а є кошти платників податків. Відповідно можна виділити і третю відмінність: здійснення публічних закупівель в інтересах громадян, тоді як державні – в інтересах держави. І на останок, контроль процесу державних закупівель здійснює держава, а в моніторингу публічних закупівель мають право брати участь усі зацікавлені особи, у тому числі як фізичні особи, так і громадські організації. Відмінність між державними і публічними закупівлями зумовлена сприйняттям суспільством ролі й завдання держави (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Основні відмінності державних та публічних закупівель

Ознака	Державні закупівлі	Публічні закупівлі
Ініціатор	Держава	Органи публічної адміністрації
Джерело фінансування	Державні кошти	Кошти платників податків

Закінчення табл. 1.1

Захист інтересів	Держави	Громадян
Контроль	Державні контролюючі органи	Всі зацікавлені особи, у т.ч. фізичні особи та громадські організації
Концепція сталого розвитку	Зростання ВВП	Економічність та екологічність (зелені закупівлі)

Джерело: власна розробка автора

Відповідно до цього виділяється два світоглядних підходи до визначення державних та публічних закупівель. Якщо в основі першого передбачається закупівля товарів і послуг для потреб держави, то інший заснований на інтересах платників податків. У розвинених демократичних країнах ці поняття ототожнюються, що засновано на правах громадян знати, на що витрачаються кошти, які сплачуються ними у вигляді податків та на праві бути впевненим, що вони використовуються з максимальною користю для суспільства. Тому реформа, що відбувається в Україні у сфері державних закупівель, має перетворити державні закупівлі в публічні, що мають ґрунтуватися на принципах добросовісної конкуренції, максимальної економії коштів і ефективності їх використання, відкритості та прозорості, запобіганню корупційним діям та зловживанням.

Враховуючи все зазначене, пропонуємо трактувати публічні закупівлі як процес закупівлі товарів, робіт і послуг з метою забезпечення основних функцій держави на умовах відкритості, прозорості, добросовісної конкуренції та недискримінації учасників з максимальною ефективністю використання коштів платників податків в умовах забезпечення сталого розвитку.

З метою забезпечення нормального функціонування державного апарату та інституцій, для забезпечення всіх своїх функцій держава має закуповувати певні товари, роботи або послуги. Під час закупівель замовники мають використовувати чітко визначені законом процедури і дотримуватися принципів максимального ефективного використання коштів та прозорості. Моніторинг і контроль за даним процесом має відбуватися на всіх стадіях, що і забезпечує бюджетний облік. Поняття управлінського обліку до недавнього часу майже не використовувалося в

бюджетному обліку, оскільки управлінський облік традиційно застосовується під час управління витратами виробництва. Процес виробництва не є прерогативою в діяльності бюджетної сфери. Але основні функції управлінського обліку доцільно впроваджувати в управління витратами загального і спеціального фонду з метою економії та ефективного використання бюджетних коштів. Необхідності розбудови та відокремлення підсистем фінансового та управлінського обліку присвятила свої наукові праці Свірко С.В. У своїх роботах вона зазначає, що в сучасних умовах опрацювання та наукове обґрунтування теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень у бюджетних установах України є вкрай необхідним. Реалізація вказаних завдань сприятиме посиленню фінансової стійкості бюджетних установ, їх конкурентоздатності, підвищенню ефективності їх господарювання, а, отже, і використання бюджетних коштів на макро-, мезо-, мікрорівнях, що, своєю чергою, забезпечить оптимізацію системи державних фінансів України [55]. Зазначені процеси потребують нового підходу до поняття «публічні закупівлі» з позиції потреб управлінського обліку в державному секторі. Свірко С.В. у своїх дослідженнях пропонує запровадити підсистему управлінського обліку, яка б виступала безальтернативним інформаційно-аналітичним базисом усього процесу управління витратами з метою посилення вимог щодо ефективного та цільового використання бюджетних коштів [56].

За останні роки зріс інтерес науковців до проблем реформування державного сектору, адже масштабні зміни в законодавстві викликають у бухгалтерів-практиків більше запитань, ніж відповідей. Реорганізаційні процеси, що відбуваються у системі бухгалтерського обліку державного сектору та у сфері публічних закупівель, потребують нових підходів та надають велике поле для досліджень науковцями. Питанням бухгалтерського обліку в частині публічних закупівель присвятили свої праці Свірко С.В., Фаріон А.І., які дослідили суб'єктно-об'єктне поле стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [53]. Тополенко Н.М., Шешукова Т.Г. приділили увагу відображенню в бухгалтерському обліку публічних закупівель [61, 66].

Фінансово-правовому аспекту публічних закупівель присвятили свою монографію Пивовар Ю.І., Новаковець В.М. [30]. Аналіз у системі управління державними фінансами, принципи аналізу публічних закупівель та його функції досліджували Грицишен Д.О., Свірко С.В., Супрунова І.В. [7]. У дослідженнях науковців останніх років не достатньо уваги приділено саме відображенню публічних закупівель в обліку як інструменту управління публічними фінансами та не встановлено їх значення для потреб управління з метою забезпечення сталого розвитку економіки. Тому виникла необхідність проведення дослідження публічних закупівель з позиції комплексного об'єкта обліку, що включає взаємопов'язані елементи та аналіз їх значення для потреб управління суб'єктів державного сектору.

Методика публічних закупівель становить собою певну сукупність організаційних заходів та технологій їх здійснення. Таким чином, публічні закупівлі – це сфера, де є необхідним постійний та значний обсяг аналітичної роботи для ефективного управління та контролю з боку органів влади. В умовах прагнення максимально ефективних результатів від упровадження публічних закупівель, вирішальний вплив належить прийняттю вигідних управлінських рішень. У зв'язку з цим виникає необхідність у забезпеченні стейкхолдерів інформаційними потоками щодо господарської діяльності в частині проведення публічних закупівель. З метою проведення ефективного аналізу теоретичних та практичних проблем у системі публічних закупівель необхідно систематизувати стейкхолдерів публічної інформації. Для цього необхідним є визначення складу основних груп користувачів та їх запитів щодо необхідної інформації. Відповідно до загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку користувачів інформації про публічні закупівлі доцільно розділити на внутрішніх та зовнішніх (рис.1.1, 1.2).

Внутрішніх користувачів доцільно класифікувати відповідно до відповідальності згідно з Законом України «Про публічні закупівлі». ст. 11 визначає, що організація та проведення процедури повною мірою лягає на тендерний комітет або уповноважену особу [49]. Членами тендерного комітету можуть бути керівні працівники установи, структурних підрозділів та інші

працівники. На практиці до складу тендерного комітету найчастіше включають працівників бухгалтерської, фінансової та юридичної служби. Основні функції тендерного комітету визначені Законом України «Про публічні закупівлі» та містять: здійснення процесу планування закупівлі, складання та затвердження річного плану закупівель; вибір процедури закупівлі; проведення процедури закупівлі; забезпечення рівних умов для всіх учасників; забезпечення об'єктивного вибору переможця торгів; складання, затвердження і зберігання тендерної документації; оприлюднення інформації про публічні закупівлі та звіту про виконання договорів [49].

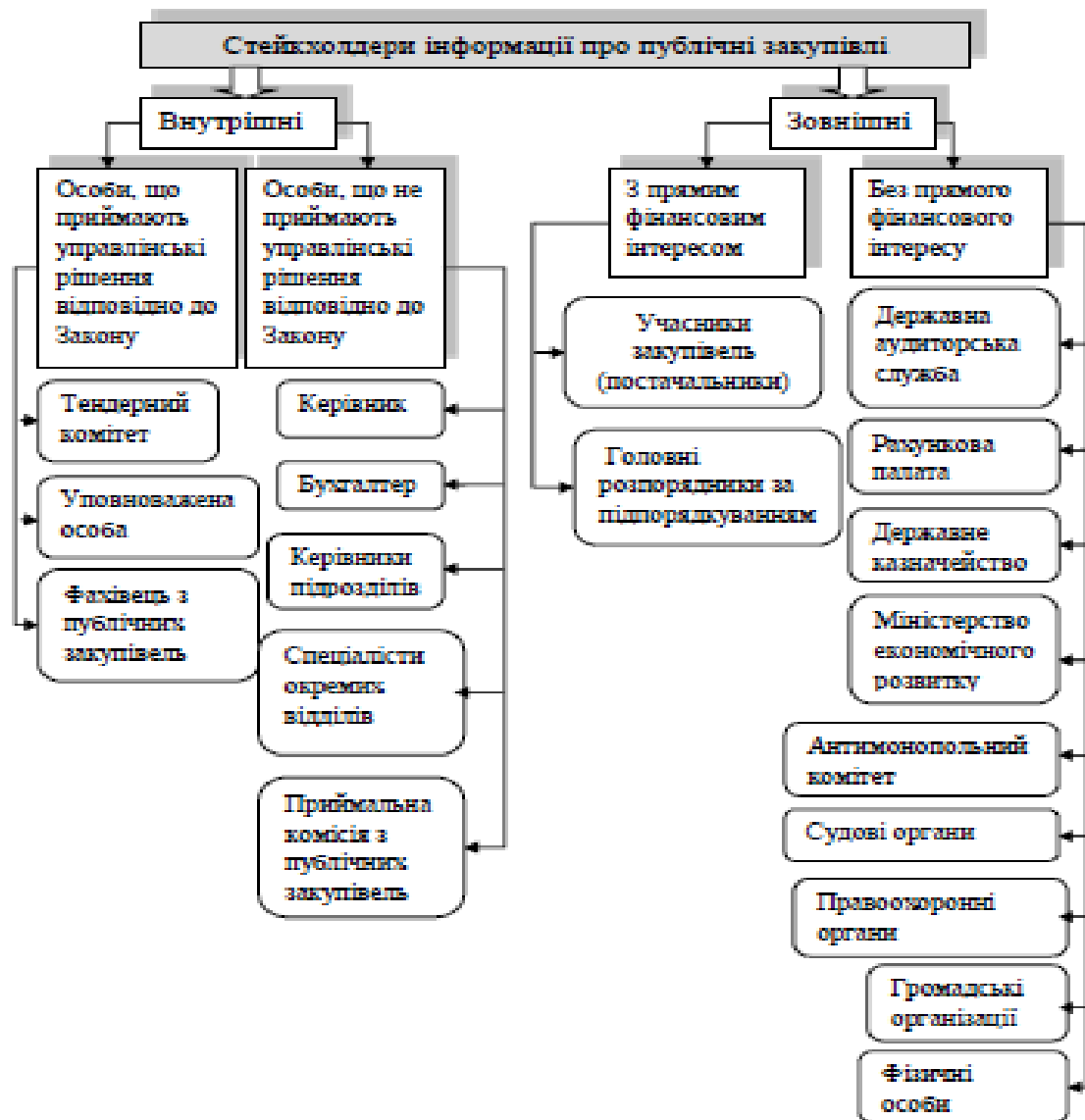


Рис. 1.1. Систематизація стейкхолдерів публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

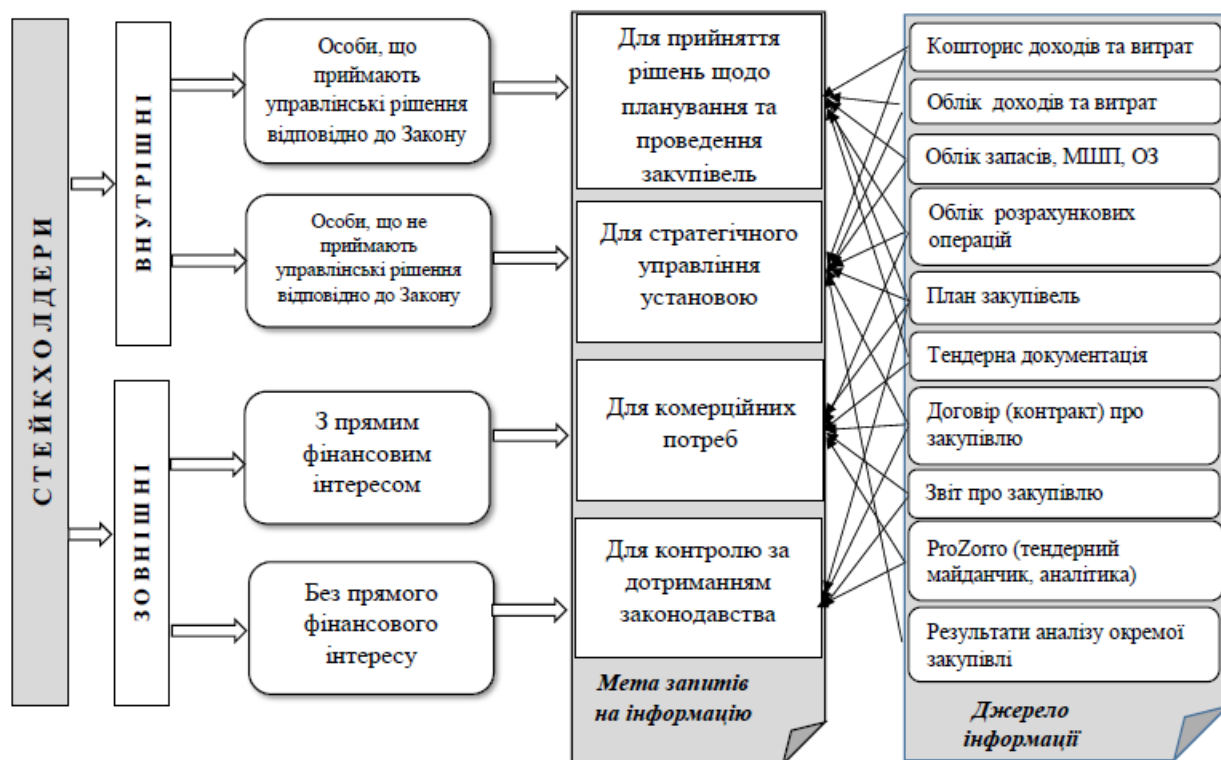


Рис. 1.2. Інформаційні запити стейкхолдерів

Джерело: власна розробка автора

Для забезпечення виконання основних функцій необхідна інформація про публічні закупівлі за даними бухгалтерського обліку. Відповідно до законодавства Уповноважена особа має забезпечити об'єктивність та неупередженість у процесі організації та проведенні процедур закупівель в інтересах замовника. У процесі підготовки тендерної документації, встановленні вимог до предмета закупівлі законодавством не забороняється залучати фахівців з певних питань. За рішенням замовника може бути створена робоча група для розгляду та обговорення тендерних пропозицій на чолі з Уповноваженою особою. Але варто визначити, що рішення робочої групи мають виключно дорадчий характер, а основне рішення щодо визначення переможця приймає уповноважена особа. Враховуючи вищенаведене, внутрішніх користувачів інформації доцільно розмежувати на тих, хто приймає управлінські рішення щодо публічних закупівель відповідно до законодавства і тих, хто не має впливу на проведення

процедури закупівлі (рис.1.1). Практика показує, що нерідко уповноважена особа відчуває тиск з боку керівництва установи з вимогою визнати «потрібного» переможця торгів. Законом України «Про публічні закупівлі» визначено, що не можуть призначатися уповноваженими особами посадові особи та представники учасників, члени їх сімей, народні депутати України, депутати міських, районних та обласних рад [49]. Службовий взаємозв'язок між керівником та уповноваженою особою також не відповідає ознакам «пов'язаних осіб» визначених Законом України «Про публічні закупівлі». Відповідно до НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною [23]. Згідно зі ст. 14.1.159 Податкового Кодексу України (ПКУ) пов'язані особи – юридичні або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють. Хоча напряду бізнесові стосунки між керівником та уповноваженою особою і не підпадають під критерії визначені підпунктами «а» – «в» цієї статті ПКУ, є можливість у судовому порядку довести факт впливу та практичного контролю на рішення уповноваженої особи щодо визначення переможця, адже уповноважена особа є підлеглим працівником, зацікавленим у посаді з відповідним окладом, і, відповідно, може відчувати тиск з боку керівництва під час прийняття рішення [34].

1.2. Транспарентність як провідний принцип управлінського обліку публічних закупівель в установах державного сектору

Протягом останніх років у державному секторі України відбувається реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою вдосконалення механізмів управління фінансами на державному та місцевих рівнях, що потребує поточного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення ефективного бюджетного планування та контролю за

використанням публічних коштів. Реформування державного сектору України, спрямовано на посилення контролю за використанням публічних коштів та підвищення ефективності їх використання. Разом із загальним визнанням важливості сталого розвитку, екологічна та соціальна відповідальність є невіддільною частиною в загальній стратегії розвитку організацій державного сектору. Бухгалтерський облік має відігравати першочергову роль у впровадженні принципів і показників сталого розвитку у стратегії організації та процесах прийняття рішень. Це зумовлює підвищення попиту до прозорості та корисності інформації щодо сталого розвитку для зацікавлених сторін. Поставлені завдання вирішуються шляхом організації в бюджетних установах бухгалтерського обліку, завданням якого є надання інформації для управління публічними фінансами на всіх рівнях бюджетної системи.

У процесі реалізації стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затвердженої постановою КМУ від 16 січня 2007 р. № 34 і Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої КМУ від 01 серпня 2013 р. № 774-р, було проведено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку [59]: введено в дію НП(С)БОДС, що були розроблені на основі МСБОДС, та методичні рекомендації щодо їх застосування; упроваджено план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що був розроблений відповідно до бюджетної класифікації, із введенням субрахунків для відображення у бухгалтерському обліку операцій про виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів; затверджено та упроваджено форми фінансової звітності та порядок їх застосування; введено в дію типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться органами Державної казначейської служби України із застосуванням касового методу, тобто операції доходів та видатків відображаються у момент здійснення платежів, а операції з фінансування бюджету в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу. Своєю чергою, облік бюджетними

установами і державними цільовими фондами в частині виконання кошторисів та бюджетів фондів ведеться за методом нарахування, відповідно до якого операції визнаються в момент їх виникнення, незалежно від грошових потоків. У результаті таких обставин залишається невизначеним питання консолідації звітності про виконання бюджетів, яка консолідується Державною казначейською службою України та головними розпорядниками окремо, що призводить до збільшення витрат бюджету в процесі обробки інформації. У зв'язку з цим є необхідним вивчити передовий досвід європейських держав щодо формування інформації про надходження та використання коштів бюджетів за методом нарахувань, оцінити ризики та загрозу отримання недостовірної інформації, яка розкривається у фінансовій звітності та об'єктивності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Продовження реформ бухгалтерського обліку в державному секторі має сприяти удосконаленню управління публічними фінансами, покращенню системи довгострокового бюджетного планування, посиленню контролю за процесом виконання бюджету, удосконаленню інформаційно-аналітичної системи управління публічними фінансами. У зв'язку з перехідним періодом виникає новий поштовх розвитку інструментів управлінського обліку, який дозволяє вирішувати не тільки оперативні завдання управління, такі як організація і контроль за ефективністю поточної діяльності установи, а і визначення стратегії і тактики розвитку установи, враховуючи охорону навколишнього середовища, соціальну відповідальність і цінності, прийняті суспільством.

Поняття управлінського обліку є досить новим для економіки України, тоді як у світі використовується вже понад 100 років. Основні етапи розвитку управлінського обліку вивчали Купріна Н. та Родюк І. [17]. Ми взяли за основу дослідження науковців та доповнили її розширеною характеристикою кожного етапу, результати представлено у таблиці (табл.1.3).

Етапи розвитку управлінського обліку

Період	Характеристика	Сфера застосування
1825 – 1925 р. Зародження	Збільшення кількості великих підприємств потребувало нової інформації для управління: час обробки сировини, собівартість одиниці продукції, затрати праці, співвідношення операційних витрат та доходів підприємства. Початок використання інструментарію бюджетування та калькулювання собівартості. Застосування концепції «стандарт-костинг»	Контроль, підвищення ефективності виробництва, ціноутворення, визначення асортименту, оплата праці.
1925 – 1965 р. Формування	Виникла необхідність у інформації з метою управлінського планування та контролю із застосуванням таких методів, як аналіз прийнятих рішень та облік за центрами відповідальності. Концепція калькулювання прямих затрат «директ-костінг»	Розрахунок собівартості, впровадження обліку за центрами відповідальності
1965 – 1985 р. Розвиток	Автоматизація виробництва та глобальна конкуренція спонукала на пошук шляхів зменшення втрат ресурсів завдяки аналізу виробничих процесів та технологій управління витратами.	Процесний аналіз калькулювання, управління витратами.
1985 – ****р. Інтеграція	Глобальні зміни у технологіях управління трансформують облік управління підприємством у стратегічний управлінський облік, який забезпечує не тільки виробництво, а і забезпечує інші функції бізнесу.	Маркетинг, управління, планування, стратегія розвитку.

Джерело: систематизовано автором на підставі [17]

Як видно з таблиці, кожен наступний етап є комбінацією нових та старих методів, перетворених у зв'язку з новими умовами управління. В умовах адаптації цілі та методи управлінського обліку трансформуються та доповнюються. На сучасному етапі вже зрозуміла необхідність управлінського обліку в комерційних підприємствах, але досить спірним до недавнього часу було питання необхідності запровадження управлінського обліку в державному секторі.

Основним завданням державних програм, що впроваджуються протягом останніх років є ефективне використання публічних фінансів. Реформи в системі державного управління та державних закупівель спрямовані на посилення контролю використання публічних коштів та пошуку інструментів економії в процесі виконання суб'єктами державного сектору своїх функцій. Управлінський облік, що є досить новим напрямом облікової політики пострадянських країн, є основним джерелом отримання інформації для забезпечення виконання

поставлених завдань. У 2015 році міжнародна організація Chartered Institute of Management Accountants опублікувала міжнародні принципи управлінського обліку, відповідно до якого управлінський облік є системою пошуку, обробки, аналізу і передачі зацікавленим користувачам фінансової та нефінансової інформації, використання якої сприяє прийняттю рішень, направлених на збереження та подальший приріст вартості організації [5].

Клименко О.М. наголошує, що «управлінський облік можна характеризувати як спосіб надання управлінцям фінансової інформації з метою допомоги їм у ключових галузях: планування, контроль, прийняття рішень» [15]. Визначення не можна вважати повним, адже обсяг та зміст інформації, яка надається управлінським обліком не обмежується тільки фінансовими показниками. Клименко О.М. виділяє дві обов'язкові функції управлінського бюджетного обліку: планування та контроль.

Науковці Свірко С.В. і Тростенюк Т.М. у своїх дослідженнях виділяють чотири функції: планування, організацію, мотивацію та контроль. При цьому мета управлінського обліку полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього та зовнішнього поля керівництва задля обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень у сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття управлінських рішень [54].

У сучасному світі ефективність і результативність сучасної бюджетної політики оцінюється через призму соціальних пріоритетів та з позиції ефективного використання державних коштів. У зв'язку з цим зростає необхідність побудови управлінського обліку в державному секторі, про що свідчить увага вітчизняних науковців у цій галузі протягом останніх років.

Загальновідомо, що головною метою бухгалтерського обліку бюджетних установ є надання інформації про формування повної та достовірної інформації про діяльність установи (організації) та її майновий стан, необхідної для

використання внутрішніми та зовнішніми користувачами (рис. 1.1). Своєю чергою, інструментарій управлінського обліку дозволяє організувати контроль за використанням ресурсів усіх видів: матеріальних, трудових та фінансових. Крім того, вивчаючи зовнішнє середовище та оцінюючи діяльність конкурентів, забезпечує збільшення конкурентоздатності організації. Поняття «конкурентоздатності державних установ» не згадується серед наукових досліджень українських науковців, але в умовах реформи систем освіти результатом якої є укрупнення та скорочення чисельності державних установ, конкуренція серед бюджетних організацій набуває нового формату. Адже поступово в державі запроваджується система, за якої споживач сам обирає постачальника (і не завжди це може бути бюджетна установа) для отримання послуг, що гарантуються державою. З 2019 року приватні школи частково можуть отримати фінансування з державного бюджету. 27 лютого 2019 року Уряд вніс зміни до Порядку та умов надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 6 [9]. Цими змінами передбачено, зокрема, спрямування органами місцевого самоврядування певного обсягу освітньої субвенції на приватні заклади загальної середньої освіти. За інформацією Міністерства освіти і науки України, у 2019 році на це у Державному бюджеті закладено 210 млн грн. Ці кошти розраховані на 219 приватних закладів освіти, в яких учні здобувають загальну середню освіту. Загальна політика держави направлена на покращення якості послуг, чому й буде сприяти збільшення конкуренції серед бюджетних установ. Крім того, бюджетним установам надано самостійність у здійсненні додаткових видів діяльності для наповнення спеціального фонду, таких як надання додаткових послуг, передачу в оренду державного майна і т.д. При цьому відповідальність за розвиток нових видів діяльності, калькулювання собівартості, ефективне використання коштів спеціального фонду лягає на розпорядників нижчого рівня. Отже, важливим управлінським завданням діяльності бюджетних установ на сучасному етапі є збільшення якості та доступності послуг шляхом

ефективного використання обмежених фінансових, матеріальних та трудових ресурсів.

Вказані вище фактори зумовлюють необхідність організації системи управлінського обліку як інформаційної бази для оцінки результативності та ефективності діяльності установ державного сектору з метою вироблення і обґрунтування тактичних і стратегічних управлінських рішень, спрямованих на збільшення їх конкурентоздатності. В умовах сучасної глобалізації економіки, враховуючи особливості державного сектору України, метою управлінського обліку можна визначити як підготовку релевантної інформації, спрямованої на вирішення наступних завдань:

- планування кошторисів та стратегічне бюджетування;
- поточний контроль за видатками бюджетної установи з метою виявлення та скорочення неефективних витрат;
- калькулювання собівартості послуг бюджетної установи;
- оцінка зовнішнього середовища з метою розробки стратегії розвитку установи;
- управління трудовими, фінансовими, матеріальними, нематеріальними та інформаційними ресурсами з метою їх оптимального використання.

Таким чином, правильно побудований управлінський облік бюджетних установ дозволить створювати соціальні вигоди для суспільства з мінімізацією витрат на їх забезпечення. Основним інструментом для оптимізації витратної частини розпорядників бюджетних коштів є запровадження електронної системи публічних закупівель у квітні 2016 року, першочерговим завданням якої є впровадження у життя основних принципів публічних закупівель: добросовісна конкуренція серед учасників; максимальна економія та ефективність; відкритість та прозорість на всіх етапах закупівель; недискримінація учасників; об'єктивна та неупереджена оцінка тендерних пропозицій; запобігання корупційним діям і зловживанням. У зв'язку з цим пропонуємо розглядати управлінський облік публічних закупівель як окремий перспективний напрям обліково-аналітичної

діяльності бюджетних установ, а, отже, необхідно визначити його теоретичні основи: предмет, об'єкти, функції та принципи.

Предметом будь-якої науки є коло питань, що стосуються об'єкта науки, досліджуваного конкретною наукою, які безпосередньо і цілеспрямовано вивчаються нею (наукою) із чітким визначенням завдань і кута зору такого вивчення. Отже, предметом обліку публічних закупівель є процес здійснення публічних закупівель, що включає етапи планування, проведення закупівлі, виконання договорів та аналізу закупівлі, що відбулася.

Об'єктом науки є певна сторона дійсності, на вивчення якої направлена наука. З пізнанням управлінського обліку та з виникненням нових мікро- та макроекономічних факторів, що впливають на діяльність господарюючих суб'єктів, кількість об'єктів управлінського обліку постійно розширюється. Найбільш доцільно, на нашу думку, представити класифікацію об'єктів управлінського обліку публічних закупівель залежно від його функцій. Своєю чергою, функції управлінського обліку публічних закупівель доцільно розглядати у трьох напрямках: планово-облікова, організаційно-комунікативна та контрольньо-аналітична [64] (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Взаємозв'язок функцій управлінського обліку з об'єктами публічних закупівель

Функції управлінського обліку	Об'єкти публічних закупівель
Планово-облікова	Предмет закупівлі (лот), річний план закупівель, кошторис, калькуляція стартової ціни закупівель, розрахунки, тендерна пропозиція, очікувана вартість закупівлі
Організаційно-комунікативна	Процедури закупівлі, тендер, контракти, грошові потоки, система інформаційного забезпечення ProZorro
Контрольно-аналітична	Моніторинг закупівель, життєвий цикл товару, звітування, оскарження процедури закупівлі, ефективність закупівлі

Джерело: розроблено автором на підставі [64]

У таблиці представлено перелік можливих об'єктів управлінського обліку, не враховуючи особливості діяльності бюджетної установи. Процес

реформування публічних закупівель продовжується, тож і перелік об'єктів не є вичерпним. Так, наприклад, об'єкт «життєвий цикл товару» виник у зв'язку із прийняттям змін до Закону України «Про публічні закупівлі» у квітні 2020 року та проваджує оцінку тендерних пропозицій на основі нецінових критеріїв.

Значною проблемою в публічних закупівлях є відсутність регулювання етапу виконання контрактів, що спостерігається і в багатьох інших країнах. Це додає корупційних ризиків у сфері публічних закупівель: оскільки ціна контракту та обсяг часто змінюється після укладання договору, також підрядники часто не виконують договірних зобов'язань. Через змову між замовником та підрядником спостерігається відхилення від узгоджених договорів, що призводить до негативних наслідків. Необхідно налаштувати ефективну систему моніторингу виконання контрактів, а внесення змін до договору має відповідати законодавству та передбачати ліміт вартості контракту. На практиці спостерігається тенденція, коли після перемоги в торгах за допомогою додаткових угод вартість договору збільшується у рази, тоді як законодавством дозволено коливання ціни у рамках 10%. Крім того, підрядник нерідко поставляє товар нижчої якості, іншої специфікації, замінює гіршими аналогами. При цьому посадові особи умисно уникають відповідного контролю, вступаючи у змову з виконавцем, що призводить до зростання ціни через зміни до контракту. Запобігати такому становищу має норма закону про опублікування звітів про виконання договорів, але вона чітко не прописана у Законі «Про публічні закупівлі», тому ряд замовників уникають оприлюднення такої інформації та ігнорують цю вимогу.

Виконання принципу «безпечної транспарентності» через запровадження нового законодавства та електронних закупівель повинно знизити рівень корупції в Україні. За дослідженнями Грузинського Інституту розвитку свободи інформації (IDFI) Україна займає провідну позицію в рейтингу прозорості державних закупівель (рис. 1.3). Стан публічних закупівель оцінюється за 64 показниками за методологією та стандартами Європейського банку реконструкції та розвитку, Світової організації торгівлі, Організації економічного співробітництва та розвитку. На різних етапах перевіряють доступність до інформації про майбутні

закупівлі, планування закупівель, рівень впливу держави на конкуренцію на ринку; на етапі торгів – всі кроки від публікації закупівлі до визначення переможця, враховуючи оскарження; на останньому етапі – повноту тендерної документації, відкритість інформації, доступ до укладених договорів.

Country Name	According to Values		According to Process	According to Performance			Competitiveness and Impartiality
	Total Score	Transparency environment	Uniformity of the Legislative Framework	Efficiency	Transparency	Accountability and Integrity	
1. Ukraine	97.05%	100%	96.07%	100%	97.22%	88%	100%
2. Georgia	86.14%	100%	96.43%	83.3%	80.56%	71.43%	88%
3. Philippines	82.72%	100%	91.07%	88.3%	55%	95.14%	98%
4. Romania	81.25%	100%	80%	100%	57.22%	92.86%	90%
5. Costa Rica	79.41%	100%	71.07%	80%	83.33%	66.71%	82%
6. Albania	75.85%	100%	75.79%	90%	46.67%	80.86%	98.75%

Рис. 1.3. Рейтинг прозорості публічних закупівель у 2019 році

Джерело: фото з екрану¹

За відповідним дослідженням у 2019 році Україна отримала 97,05 бала зі 100 можливих. Загальносвітова практика свідчить, що доступність до інформації підвищує контроль за діями замовників та учасників торгів [67]. Вважається, що доступність до інформації про закупівлі для зацікавлених представників бізнесу, державних органів, громадськості знижує корупційні ризики під час торгів. Головним інструментом посилення прозорості є електронна система державних закупівель. Система електронних закупівель ProZorro була введена в дію в Україні з 2016 року, але за результатами досліджень Transparency International Ukraine протягом останніх років Індекс сприйняття корупції в Україні (CPI) [14] залишається досить низьким. Індекс базується на декількох незалежних опитуваннях, у яких беруть участь міжнародні фінансові та правозахисні експерти, в тому числі з Азіатського і Африканського банків розвитку, Світового банку і американської організації Freedom House. Індекс являє собою оцінку від 0 (максимальний рівень корупції) до 100 (відсутність корупції). Результати досліджень в Україні представлено на рисунку (рис. 1.4). Графік свідчить, що в

Україні спостерігається хоча і дуже повільне, але зростання Індексу сприйняття корупції з 2014 року по 2018 рік. Разом з іншими чинниками протидії корупції такими як судова реформа, запровадження електронних декларацій державних службовців та ін., вагомою заслугою є введення в дію нового законодавства у сфері державних закупівель та впровадження електронної системи публічних закупівель.

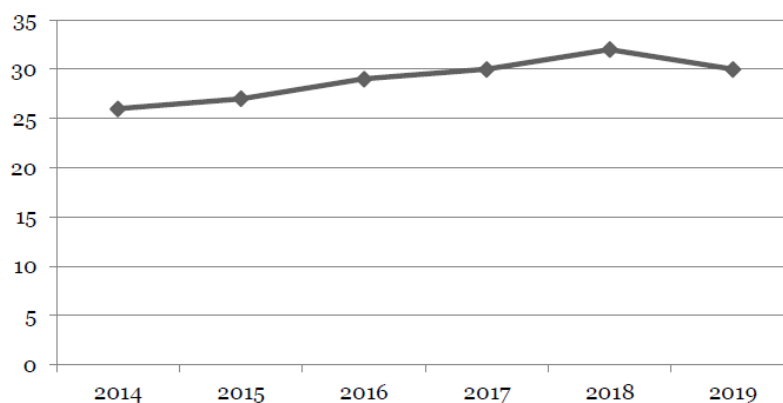


Рис.1.4. Індекс сприйняття корупції в Україні

Джерело: ілюстровано автором на підставі [14]

У світовому рейтингу на 2019 рік Україна не суттєво покращила свої позиції серед сусідніх країн: Польща – 58, Румунія – 44, Угорщина – 44, Білорусь – 45, Молдова – 32, Словаччина – 50, Росія – 28. А за 2019 рік Україна навіть втратила свої позиції та вийшла на рівень 2017 року.

Такий повільний ріст індексу сприйняття корупції в Україні, а якщо порівняти з 2016 роком, то навіть зниження росту (рис. 1.4), зумовлено низькою конкуренцією в системі публічних закупівель. Рівень конкуренції напряму пов'язаний із прозорістю, тобто доступністю до інформації потенційних учасників, що впливає на рішення про участь у закупівлях. Тобто, якщо отримати інформацію про торги досить складно, то це знижує можливість подати заявку на торги вчасно, або обмежений доступ до інформації провокує недобросовісну поведінку замовника, що також обмежує бажання учасників брати участь у торгах. Велику роль у зміцненні CPI у 2016 році зіграло впровадження

підзвітності державних закупівель завдяки системі електронних закупівель. Внаслідок роботи систем ProZorro та Dozorro випадки порушень у закупівлях стали більш очевидними для бізнесу та громадськості в порівнянні з паперовими тендерами. Активне викриття таких тендерів за допомогою Dozorro може значно зменшити корупцію при закупівлях. Збільшення кількості учасників публічних закупівель на пряму зміцнює позиції України при визначенні рейтингу СРІ, хоча дуже повільно, оскільки рівень конкуренції учасників протягом останніх років залишається низьким.

Важливим показником, що впливає на рівень корупції під час публічних закупівель, є ефективність використання публічних коштів. Такий показник має відображати продуктивність, результативність, прозорість та економічність витрачання публічних коштів. Одним з основних інструментів для боротьби з корупцією під час публічних закупівель є збільшення конкуренції та впровадження принципу недискримінації учасників, що визначено ст. 3 Закону України «Про публічні закупівлі» [49]. Реалізація цього принципу здійснюється через встановлення рівних умов участі в процедурах учасників усіх форм власності та організаційно-правових форм діяльності. При цьому замовникам забороняється вдаватися до дій, які б дискримінували потенційних учасників. Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» замовник може встановити один або декілька кваліфікаційних критеріїв: наявність обладнання та матеріально-технічної бази, наявність працівників відповідної кваліфікації, наявність документально підтвердженого досвіду виконання аналогічного договору. Цю норму закону не завжди використовують за призначенням. Замовники вдаються до дій, щоб зменшити конкуренцію під час закупівлі та забезпечити перемогу в торгах певного учасника шляхом висування специфічних вимог до предмета закупівлі, тобто занадто деталізують вимоги під конкретного учасника, таким чином дискримінують участь потенційних учасників. Існують випадки, коли замовники об'єднують в один лот декілька видів продукції, що мають бути вироблені різними виробниками. У зв'язку з цим виробники не можуть взяти участь у торгах, а перемогу отримує певна посередницька фірма.

Також з метою зменшення конкуренції, в умовах контракту прописують занадто короткі строки постачання, за якими при звичайній роботі постачальник не може виготовити необхідний обсяг продукції. Також нечесні замовники під час оприлюднення умов завищують строки оплати за продукцію, що зменшує кількість охочих брати участь у торгах, оскільки в сучасних умовах, при постійних інфляційних процесах, що склалися в економіці не всі виробники можуть довго чекати на оплату за продукцію. У результаті в тендері отримує перемогу потрібний учасник, а після підписання угоди можна переглянути строки постачання і терміни оплати за продукцію. Упровадження механізмів принципу «безпечної транспарентності» дозволить максимально знизити ризик корупції в публічних закупівлях. Термін «транспарентність» у наш час використовується досить часто, намагаючись вирішити соціальні, економічні та політичні проблеми. Отже, у нашому випадку під прозорістю слід розуміти доступність до інформації для стейкхолдерів про правила здійснення закупівель (ключові дати, формування цінової політики, правила оскарження тощо), параметри предмета закупівлі (кількість, технічні вимоги, умови визначення переможця тощо) та результати закупівель.

Підвищення рівня прозорості публічних закупівель досягається шляхом запровадження моніторингу, який включає систематичне спостереження за системою публічних закупівель, що має проводитися на основі єдиних правил з метою визначення ступеню досягнення першочергових завдань та поставленої мети. При цьому потрібно відрізнити концепцію моніторингу, визначену вище, від методів та процедур, що впроваджуються для виявлення порушень законодавства у сфері публічних закупівель державними контролюючими органами. Система моніторингу має включати такі заходи: збір даних, аналіз та оприлюднення інформації. Законодавством України поняття «моніторинг» трактується як аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та протягом його дії з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель [49]. Ст. 8 Закону України «Про публічні закупівлі» регулює механізми

моніторингу, направлені на дотримання законодавства при здійсненні публічних закупівель. Насправді моніторинг публічних закупівель має виконувати значно ширше коло завдань: надання інформації для розробки стратегічного розвитку системи закупівель, як на рівні держави, так і на рівні окремої установи; визначення необхідності про зміни в системі; визначення тактичних та стратегічних завдання та ступінь їх виконання; визначення керівних принципів політики публічних закупівель. Для того, щоб моніторинг був результативним, необхідно виконання певних умов збору інформації: послідовність; вірогідність; суттєвість; аналітичність. Крім того, ефективність моніторингу для досягнення максимальної прозорості напряду залежить від підтримки та регуляційних дій керівництва установи. Транспарентність закупівель забезпечується шляхом проведення різних видів моніторингу на різних рівнях (рис. 1.5).

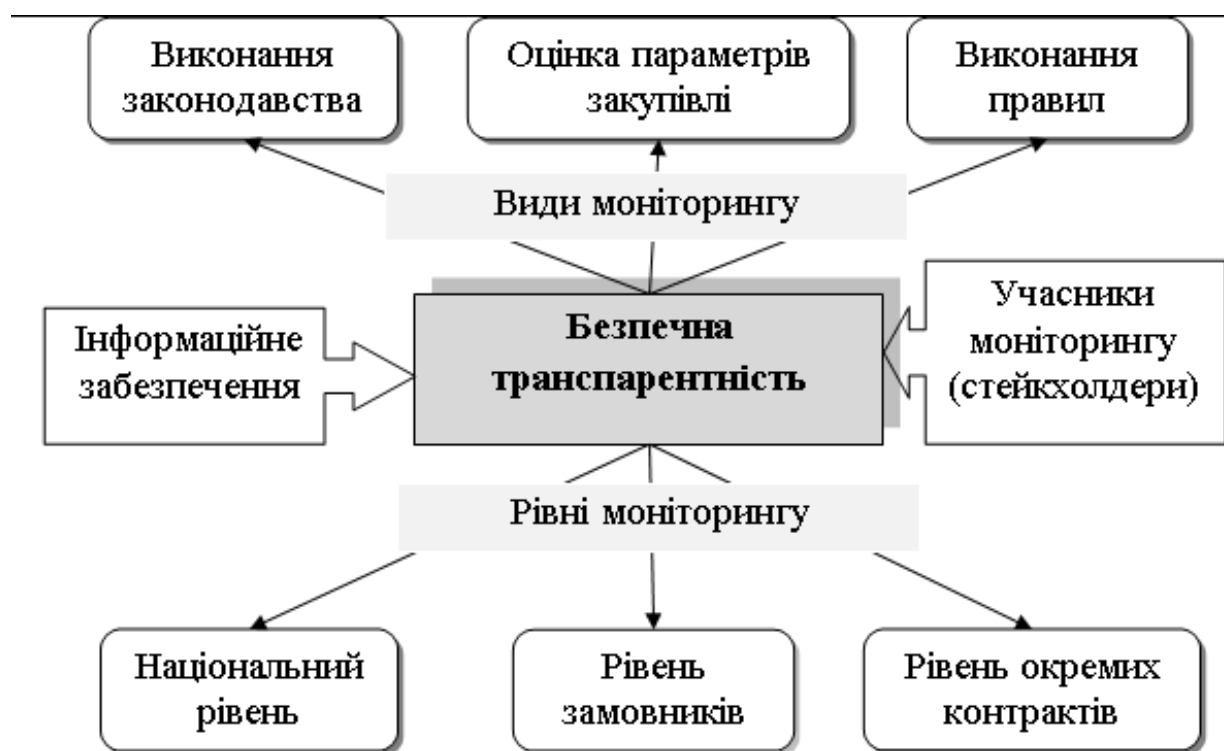


Рис. 1.5. Забезпечення безпечної транспарентності публічних закупівель
Джерело: розроблено автором

Виконання законодавства полягає в контролі за належним виконанням норм законодавства про публічні закупівлі, тобто перевірка діяльності замовників на формальне виконання юридичних норм. Такий моніторинг досягається шляхом

перевірки законності дій замовників, наприклад на рівні кваліфікаційного відбору або визначенні переможця торгів.

Транспарентність публічних закупівель впливає на оцінку системи на різних рівнях і надає інформацію для управління на різних етапах формування системи та організації публічних закупівель. Моніторинг на національному рівні, крім аналізу закупівельної діяльності, надає інформацію для підготовки законодавчих актів, складання проєктів, розробки інструментарію з упровадження законодавства, а також є інформативним джерелом для розробки стратегії міжнародного співробітництва в системі публічних закупівель. Вільний доступ до інформації дозволяє на рівні організаторів публічних закупівель забезпечувати ефективність їх роботи, виявляти сильні та слабкі сторони в роботі закупівельної системи, а також визначати подальші пріоритети її розвитку, що є основним елементом стратегічного та оперативного планування й управління. Збір та аналіз інформації на рівні окремих контрактів дозволяє забезпечити контроль над виконанням зобов'язань учасників договору, досягати ефективності у використанні предмету закупівлі (врахування життєвого циклу), проводити порівняльний аналіз за різними параметрами (аналітичний модуль ProZorro), дозволяє виявляти проблемні сторони процесу, забезпечує інформацією для удосконалення процесу закупівлі.

Високий рівень прозорості публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку сприяє підвищенню корпоративної ліквідності, інформативності в процесі прогнозування та планування стратегічного розвитку як окремої установи, так і на державному рівні. Прозорість є одним з ключових елементів забезпечення довгострокового потенціалу зростання конкурентоздатності на національному рівні та запорукою сталого розвитку. Всі розглянуті принципи можуть стати основою побудови управлінського обліку публічних закупівель у державному секторі економіки.

1.3. Удосконалення класифікації публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку

Протягом останнього десятиліття Україна прагне наблизитися до європейських стандартів державного управління. Складність перехідного періоду потребує нового підходу до управління закупівлями. Тому вважаємо необхідним розробити нову науково-обґрунтовану класифікацію державних закупівель, яка б дозволила збільшити можливості у виборі й організації процедур закупівлі та реалізувати ефективність управлінських рішень. Така класифікація має поєднати теорію та практику через методологію проведення державних закупівель.

Однозначно не можна виділити окремий критерій, за яким можна було б провести загальну класифікацію. Тому необхідно розглянути певні ознаки, за якими доцільно класифікувати публічні закупівлі. Закон України «Про публічні закупівлі» установлює правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальної громади. Законом регулюються відносини, що виникають при проведенні закупівель, але дія Закону не поширюється на допорогові закупівлі.

Виходячи з цього, можна виділити першу ознаку щодо класифікації: за пороговою вартістю – допорогові і надпорогові та відкриті торги з публікацією англійською мовою. Допороговою вважають закупівлю товарів, робіт і послуг, вартість яких є меншою за вартість, що встановлена в абзацах 2 та 3 частини 1 статті 2 Закону «Про публічні закупівлі», а саме: до 200 тис грн – для товарів і послуг; 1,5 млн грн – для робіт. А для замовників, які здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання, допороговою вважається така, вартість предмета якої до: 1 млн грн – для товарів і послуг; 5 млн грн – для робіт. [49] До квітня 2019 року, дія основного Закону не регулювала порядок проведення допорогових закупівель, єдиним основним нормативним актом із регулювання цього питання був наказ Державного підприємства «Зовнішторгвидав України» від 13.04.2016 № 35, яким затверджено «Порядок здійснення допорогових торгів» [36]. Проте він для замовників не був нормативним документом, не був

обов'язковим до виконання, а мав лише рекомендаційний характер. Але замовникам, які проводили допорогові закупівлі, рекомендувалося розробити і затвердити своє положення про порядок проведення допорогових закупівель. У цьому випадку доречно було взяти за основу норми, визначені в Порядку та врахувати рішення вищого органу управління щодо проведення таких закупівель. Новою редакцією Закону «Про публічні закупівлі» визначено, що під час проведення закупівлі товарів, робіт і послуг, вартість яких не перевищує 50 тисяч гривень, замовник повинен дотримуватися принципів здійснення публічних закупівель та може використовувати електронну систему закупівель, у тому числі електронні каталоги для закупівлі товарів. У разі здійснення таких закупівель без використання електронної системи закупівель замовник обов'язково оприлюднює в електронній системі закупівель відповідно до Закону звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель [49].

Разом з цим, незважаючи на те, що законодавець дає замовникам право вибору: застосовувати електронні торги при «допорогових» закупівлях чи ні, замовник отримує і певні зобов'язання, зокрема щодо оприлюднення відповідної інформації. Таким чином, при умові, що вартість предмета закупівлі, хоч і є меншою вартісних порогів застосування Закону про публічні закупівлі, але при цьому дорівнює або перевищує 50 тис грн, і замовник прийняв рішення робити закупівлі за прямими договорами, тобто без проведення електронних торгів, то такий замовник зобов'язаний оприлюднити звіт про укладений по цьому предмету закупівлі договір у системі електронних закупівель у строк протягом одного дня з дня укладення договору. Крім того, розпорядникам бюджетних коштів надано право визначати вартісну межу закупівель щодо використання електронних торгів.

До відкритих торгів, що мають бути опубліковані англійською мовою на вебпорталі Уповноваженого органу, відносяться закупівлі, якщо очікувана вартість закупівлі перевищує суму еквівалентну: для товарів і послуг – 133 тисячам євро, для робіт – 5150 тисячам євро [49]. Такі закупівлі мають довший мінімальний період подання пропозицій. Але це не означає, що іноземні

постачальники мають право брати участь тільки у відкритих торгах з публікацією англійською мовою. Україна приєдналася до Угоди про державні закупівлі у березні 2016 року відповідно до рішення Комітету з державних закупівель Світової Організації Торгівлі (COT) від 16.11.2015 р. на підставі Закону України «Про приєднання України до Угоди про державні закупівлі» [48]. Законом України «Про публічні закупівлі» не встановлено окремих правил щодо участі іноземних постачальників у торгах. Статтею 3. Угоди забороняється надання будь-яких переваг національним товарам, послугам, постачальникам, а також використовувати підходи до закупівель за критерієм «резидент – нерезидент» та підтримку кваліфікаційної умови «локалізація виробництва на території певної країни» [48]. Враховуючи це, вважаємо, що класифікація за географічною належністю (національні, міжнародні), яка використовується окремими науковцями [12, 32] щодо державних закупівель, втратила сенс, оскільки не впливає на процедуру закупівлі.

Головним досягненням запровадження електронної системи вважається економія публічних коштів, інформація про показники якої постійно висвітлюється на офіційному сайті публічних закупівель. Але відповідно до рішення Рахункової палати України «Про розгляд Звіту про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році» № 13-1 від 31.05.18 р. методологія розрахунку економії бюджетних коштів відсутня, що унеможливорює офіційний аналіз та оцінку економії бюджетних коштів під час застосування інформаційно-телекомунікаційної системи «ProZorro» [11]. Тобто інформацію, яка надається для публічного використання не можна вважати достовірною. На сьогодні в системі ефект економії бюджетних коштів розраховується як різниця між очікуваною вартістю закупівлі та фактичною вартістю укладених договорів. Очікувана вартість закупівлі визначається замовником під час оприлюднення оголошення по закупівлі та показує максимальну суму коштів, що може бути витрачена замовником за окремим договором закупівлі, що є досить суб'єктивним показником, оскільки під час встановлення початкової ціни контракту не враховується обґрунтованість та реальна ринкова вартість предмета закупівлі.

Фактична вартість затверджується під час укладення договору за результатом закупівлі, і є, як правило, мінімальною ціною пропозицією за окремим контрактом.

Розрахунок за такою методикою не показує ефективність використання бюджетних коштів від допорогових закупівель, тобто без застосування відкритих торгів у зв'язку із відсутністю очікуваної вартості пропозиції. За результатами статистичних даних (табл. 1.5), частка таких процедур складає переважну більшість усіх закупівель. Таким чином, запропонована у «ProZorro» оцінка закупівель з розрахунку економії бюджетних коштів не відбиває повною мірою ефективності закупівель та може бути застосована тільки для оперативного аналізу.

Таблиця 1.5

Закупівля товарів, робіт і послуг відповідно до вартісного порога

Вид закупівлі	2019 рік		2020 рік		2021 рік	
	К-сть (тис)	Сума (млрд грн)	К-сть (тис)	Сума (млрд грн)	К-сть (тис)	Сума (млрд грн)
Допорогова закупівля	244,85	367,56	852,60	150,57	946,61	184,38
Надпорогова закупівля	24,70	539,85	167,01	312,58	131,90	282,58
З вимогою публікації англійською мовою	1,10	154,19	7,42	314,63	4,91	195,86
Разом	270,65	1061,60	1027,03	777,78	1083,42	662,82

Джерело: систематизовано автором на підставі [50]

Очевидно, що існує факт переважного застосування замовниками під час закупівлі товарів, робіт і послуг допорогових закупівель. Такий стан пояснюється спрощеною процедурою допорогових закупівель, меншим обсягом документів, можливістю уникнення конкуренції, забезпечує виконання договору певним учасником. Але, якщо проаналізувати стан закупівель у вартісних показниках (табл.1.5), то сума допорогових закупівель значно менша, ніж сума закупівель, укладених згідно з нормами законодавства про публічні закупівлі. Зрозуміло, що під дію закону попадають контракти з меншою вартістю, але є недоцільним дробити контракти для уникнення відкритих торгів, чим користуються нечесні замовники.

За типом процедури закупівлі умовно можна поділити на дві групи – конкурентні і неконкурентні. Тип процедури – це ознака, яка визначає логіку виконання процесу закупівлі кожного окремого типу. Цей тип визначається замовником у момент оголошення закупівлі й далі замовник діє в межах тої логіки, яка запрограмована для вибраного типу. На конкурентні процедури свою пропозицію може подати будь-який охочий. У неконкурентних процедурах замовник сам знаходить постачальника, сам з ним домовляється і у «ProZorro» лише звітує про свої закупівлі. До конкурентних процедур відносяться відкриті торги і конкурентний діалог та торги з обмеженою участю, а до неконкурентних – допорогові закупівлі і переговорна процедура. Аналіз рівня конкуренції під час публічних закупівель є важливим напрямом дослідження конкурентного середовища, оскільки збільшення рівня конкуренції позитивно впливає на зменшення корупції та створює сприятливі умови для найбільш вигідних поставок, що спричиняє збільшення ефективності публічних закупівель. Тому аналіз закупівель за типом процедури на сучасному етапі розвитку України є найбільш актуальним. Аналіз закупівель відповідно до їх конкурентності представлено у таблиці (табл.1.6).

Таблиця 1.6

Динаміка конкурентних процедур протягом 2019–2021 років

Тип процедури	2019 рік		2020 рік		2021 рік	
	К-сть (тис)	Сума (млрд грн)	К-сть (тис)	Сума (млрд грн)	К-сть (тис)	К-ть (млрд грн)
Конкурентні	273,57	212,66	405,58	598,10	413,63	789,03
Неконкурентні	141,2	61,05	721,45	179,68	838,28	225,86
Разом	414,77	273,71	1127,03	777,78	1251,91	1014,89

Джерело: систематизовано автором на підставі [50]

Частка неконкурентних процедур залишається досить високою, замовники віддають перевагу допороговій процедурі закупівлі, частка, яких зростає із набуттям популярності системи «ProZorro». До неконкурентних процедур відноситься переговорна процедура закупівлі, яка використовується при умовах передбачених ст. 35 Закону України «Про публічні закупівлі». Така процедура використовується як виняток, однією із умов використання такої процедури є

відсутність конкуренції на ринку. Досить часто замовники звертаються до такої закупівлі після скасування тендеру у зв'язку з відсутністю достатньої кількості учасників. Зазвичай рівень конкуренції розраховують як відношення кількості учасників до кількості процедур. Ця методика використовується при підрахунках рівня конкуренції у системі «ProZorro», а Парасій-Варгуненко [29] пропонує використовувати формулу (1.):

$$P = K/N (1), \quad (1.1)$$

Де P – рівень конкуренції,

K – кількість учасників,

N – кількість процедур.

Враховуючи негативні чинники та незважаючи на спрощення процедури публічних закупівель, конкуренція між учасниками залишається невелика, динаміку конкуренції на ринку публічних закупівель за 2016 – 2019 роки представлено у таблиці (табл. 1.7). З моменту запровадження публічних закупівель з серпня 2016 року спостерігається стабільна тенденція збільшення кількості учасників та процедур із використанням електронних торгів. Але рівень конкуренції протягом 2016 – 2019 років залишається незначним, на рівні двох учасників на процедуру, що свідчить про відсутність конкуренції, завищену ціну та забезпеченість перемоги у торгах за домовленістю.

Таблиця 1.7

Аналіз рівня конкуренції

Показник	Вересень 2019	Вересень 2020	Вересень 2021	Вересень 2022
Кількість процедур, тис	50,8	82,69	92,54	94,29
Кількість учасників, тис	118,9	185,2	211,92	236,67
Рівень конкуренції	2,34	2,24	2,29	2,51

Джерело: систематизовано автором на підставі [50]

Наступна класифікація зумовлена прийняттям Закону України «Про публічні закупівлі» і класифікує закупівлі за процедурою, передбаченою законодавством: спрощені закупівлі, звіт про укладений договір, відкриті торги, торги з обмеженою участю, конкурентний діалог, переговорна процедура закупівлі.

Визначимо сферу застосування кожної. Спрощені закупівлі та звіт про укладений договір відносять до допорогових закупівель.

Звіт про укладений договір – це неконкурентна закупівля, що передбачає укладання прямого договору з постачальником з обов’язковою публікацією звіту про договір в системі ProZorro. Така процедура закупівлі проводиться при умові, якщо очікувана вартість закупівлі не перевищує 50 тис грн або якщо вартість предмета закупівлі складає від 50 тис грн до 200 тис грн, але тільки в разі підстав, що передбачені частиною 7 статті 3 Закону (Рис. 1.4). Іншими словами, це неконкурентна процедура закупівлі, яка відбувається поза системою ProZorro з обов’язковою публікацією в системі основної інформації про проведену закупівлю у формі звіту. Для здійснення такої закупівлі замовник може використати, також ProZorro Market (е-каталог).

З 19 квітня 2020 року в дію вступила нова редакція Закону України «Про публічні закупівлі», де з’явилося нове поняття «спрощені закупівлі». Відповідно до ст. 1 спрощена закупівля – це придбання замовником товарів, робіт і послуг, вартість яких дорівнює або перевищує 50 тисяч гривень та є меншою ніж 200 тисяч гривень для товарів та послуг, 1,5 мільйона гривень – для робіт; а для замовників, що здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання за умови, що вартість товару (послуги) не перевищує 1 мільйона гривень, а для робіт 5 мільйонів гривень. Замовники, закупівлі яких підпадають під визначення «спрощеної закупівлі», можуть скористатися системою електронних каталогів, які формують та супроводжують виключно централізовані закупівельні організації. 15 вересня 2020 року набула чинності Постанова КМУ «Про затвердження Порядку формування та використання електронного каталогу». Цей Порядок визначає структуру, механізм формування, використання електронного каталогу в електронній системі закупівель відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» [44]. Відповідно до п. 35 Постанови в електронному каталозі не розміщується пропозиція постачальника, що не відповідає технічним характеристикам, зазначеним у профілі товару.

Конкурентний діалог використовується, коли замовник не може визначити необхідні технічні, якісні характеристики робіт або послуг; або предметом закупівлі є консультаційні або юридичні послуги; виконання дослідних, експериментальних, будівельних робіт і тому для прийняття рішення щодо закупівлі необхідно провести переговори з учасниками (ст. 33, р. V) [49]. Переговорна процедура використовується як виняток у разі закупівлі творів мистецтва або об'єкта, пов'язаного із захистом прав інтелектуальної власності; при відсутності конкуренції на відповідному ринку, коли договір може бути укладений тільки з одним постачальником (наприклад, закупівля електроенергії при монополії на ринку), у разі негайної потреби у здійсненні закупівлі у зв'язку з економічними або соціальними обставинами та в інших випадках, передбачених ст. 35, р. VI Закону «Про публічні закупівлі» [49]. Тож основною конкурентною процедурою закупівлі є відкриті торги.

Відкриті торги – це тендерні торги, при яких пропозиції мають право подавати всі зацікавлені особи, а для проведення процедури закупівлі має бути подано заявок не менше ніж від двох учасників [49].

Процедура відкритих торгів здійснюється за допомогою авторизованих електронних майданчиків на вебпорталі Уповноваженого органу. На сьогодні це система електронних закупівель ProZorro. Проведення торгів публічних закупівель здійснюється через електронні майданчики, робота яких відбувається в мережі Інтернет та не потребує завантаження додатків на комп'ютер. Незалежно від того, через який авторизований майданчик пройшла реєстрація, оголошення про закупівлю відображається в загальній системі. Метою роботи будь-якого майданчика є сприяння в здійсненні державними замовниками вигідних закупівель, а також допомога постачальникам у здійсненні продажів. Усі майданчики мають однакові функції. Різниця між майданчиками тільки у зручності їх використання, якості та різноманітності додаткових сервісів, зручності інтерфейсу з точки зору користувача. Користувач має право зареєструватися на декількох майданчиках для порівняння зручності та простоти розміщення інформації, оцінки якості роботи та служби підтримки. Особливістю є

те, що розпочати і завершити процедуру закупівлі можна лише на одному майданчику. Електронна система автоматично формує інформацію про пропозицію на відкриті торги та надсилає повідомлення учаснику із зазначенням дати і часу. Кожен учасник може подати тільки одну тендерну пропозицію, що вноситься до реєстру. Тендерні пропозиції залишаються дійсними протягом строку, що зазначений у тендерній документації. Учасник має право внести зміни або відкликати свою пропозицію, виставлену на відкриті торги, до закінчення строку її подання без ризику втрати забезпечення своєї тендерної пропозиції.

Оцінка тендерних пропозицій проводиться автоматично електронною системою закупівель шляхом застосування електронного аукціону на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених замовником у тендерній документації. Основним критерієм оцінки у разі закупівлі товарів, робіт і послуг є ціна. До початку проведення електронного аукціону автоматично розкривається інформація про всі пропозиції та ціну, яка розташована від найнижчої до найвищої, але без зазначення найменувань та інформації про учасників відкритих торгів.

Конкурентний діалог – це достатньо специфічна процедура, яка в Україні ще не набула популярності. Вона має використовуватися у випадках складних закупівель, коли замовник на початку процедури не може визначити необхідні технічні та якісні характеристики предмета закупівлі. Тому для прийняття рішення необхідно провести переговори з учасниками. Така процедура проходить у два етапи. Перший етап є підготовчим, на ньому потенційні учасники подають попередні пропозиції. У результаті замовник може визначити коло учасників, чії пропозиції вважаються замовником найбільш прийнятними. Надалі оголошується другий етап конкурентного діалогу, який за сутністю близький до відкритих торгів.

Переговорна процедура закупівлі – це процедура, яка застосовується у вигляді виключення під час державних закупівель. Вона полягає в тому, що замовник укладає з учасником договір про закупівлю після проведення переговорів з одним або кількома учасниками. Для проведення переговорної

процедури закупівлі від замовника обов'язково вимагається обґрунтування даного виду закупівлі. Переговорна процедура закупівлі залишилася нам у спадок від старого закону про державні закупівлі і застосовується у новому Законі України «Про публічні закупівлі» як виняток, передбачений у п. 2 ст. 35 [49].

Торги з обмеженою участю – нова конкурентна процедура закупівель, що передбачає попередній кваліфікаційний відбір учасників і проходить у два етапи. На відміну від інших процедур у торгах з обмеженою участю замовник зобов'язаний застосувати усі чотири кваліфікаційні критерії. Така процедура буде автоматично скасована, якщо за результатом першого етапу (кваліфікаційного відбору) буде менше ніж чотири учасники. Замовники мають право обирати процедури, передбачені законодавством відповідно до порогових показників (рис.1.6).

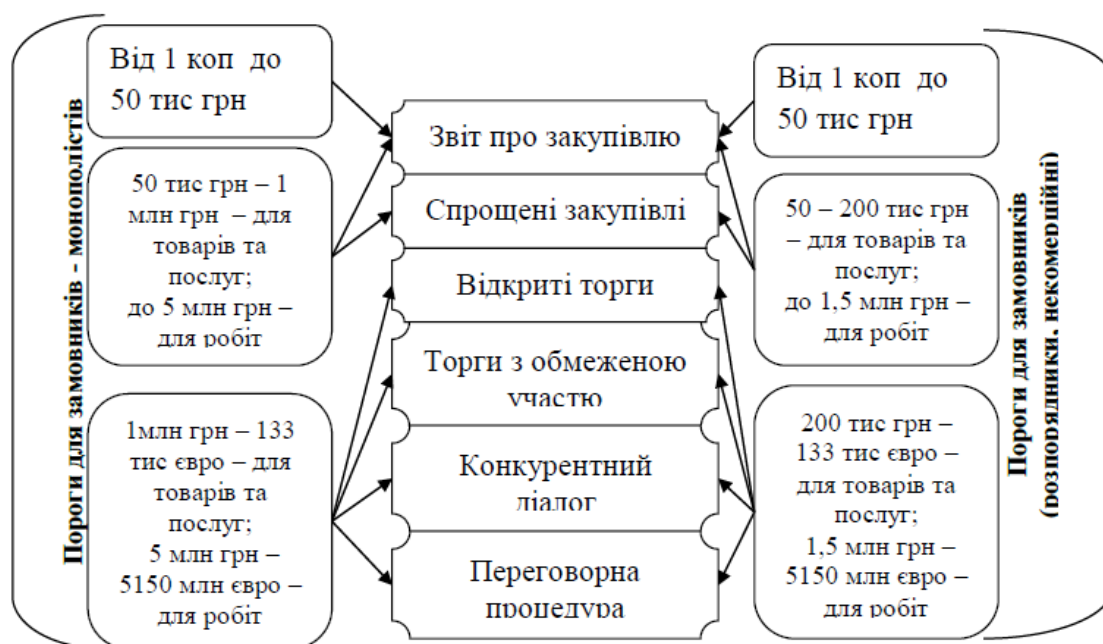


Рис. 1.6. Вибір процедури закупівлі у залежності від категорії замовника та порогових показників

Джерело: проілюстровано автором на підставі [49]

Про необхідність класифікувати публічні закупівлі за замовниками на розпорядників бюджетних коштів, некомерційні підприємства та замовників – монополістів йшлося у п. 1.1 дослідження. Наведена схема (рис.1.6) свідчить про особливості вибору процедури замовником у залежності від категорії замовника

та порогових значень запланованої закупівлі. Категорія замовника напряму впливає на систему побудови бухгалтерського обліку, оскільки мають суттєві відмінності в управлінні та різні форми елементних залежностей у підсистемах які до неї входять. Управлінські рішення як у комерційній, так і у бюджетних сферах базуються на фінансових розрахунках. Мета обліку – забезпечити розрахунки необхідною інформацією та є орієнтиром щодо впливу певних чинників на бюджетний процес та вибору оптимального управлінського рішення. У бухгалтерському обліку розпорядників бюджетних коштів знаходить своє відображення процес виконання бюджетів через облік доходів, видатків, коштів на рахунках, фінансування програм і заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, державних цільових фондах. Бухгалтерський облік комерційних підприємств надає інформацію щодо можливих резервів економії через застосування процедури публічних закупівель, з метою покращення фінансових результатів. В умовах забезпечення сталого розвитку першочерговим завданням обліку публічних закупівель має бути інформаційне забезпечення пошуку інструментів для зменшення витрат на експлуатацію, технічне обслуговування та утилізацію предмета закупівлі.

Науковці до недавнього часу виділяли класифікацію залежно від способу проведення: одноетапні та двоетапні [27, 31]. Вважаємо, що у зв'язку із введенням класифікації за процедурою проведення, немає потреби виділяти одноетапні та двоетапні торги. Одноетапні, це по суті відкрита процедура закупівлі, а двоетапні – процедура конкурентного діалогу, торги з обмеженою участю, передбачені Законом України «Про публічні закупівлі». Тобто відбулася трансформація процедур закупівлі у зв'язку зі зміною законодавства, оскільки поділ закупівель на одно етапні та двоетапні був передбачений у Законі «Про здійснення державних закупівель», що втратив чинність у грудні 2015 року у зв'язку із введенням нового законодавства у сфері публічних закупівель [39, 49].

Метою прийняття нового законодавства щодо державних закупівель є забезпечення ефективного і прозорого здійснення процедури закупівлі, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявів

корупції та розвиток добросовісної конкуренції. Але пунктом 3, 4 статті 2 Закону «Про публічні закупівлі» зазначаються випадки державних закупівель на які не поширюється дія Закону. Тому слід виділити наступну класифікацію: відповідно до підпорядкування дії Закону України «Про публічні закупівлі». Особливості здійснення окремих процедур закупівлі, зазначених у Законі, встановлюються окремими нормативними актами: Законами України «Про державну таємницю», «Про банки і банківську діяльність», «Про Національний банк України», «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», «Про особливості здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб оборони» та ін [49].

Наступна класифікація розглядалася науковцями за старого законодавства і не підлягає особливим змінам у сучасному баченні: за предметом закупівлі. Відповідно її розділяють за товарами, роботами та послугами.

Товари – продукція, об'єкти будь-якого виду та призначення, у тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети у твердому, рідкому і газоподібному стані, а також послуги, пов'язані з постачанням таких товарів, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих товарів [49].

Роботи – проектування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого і невиробничого призначення, роботи з нормування в будівництві, геологорозвідувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні роботам послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, що включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт [49].

Послуги – будь-який предмет закупівлі, крім товарів і робіт, зокрема транспортні послуги, освоєння технологій, наукові дослідження, науково-дослідні або дослідно-конструкторські розробки, медичне та побутове обслуговування, лізинг, найм (оренда), а також фінансові та консультаційні послуги, поточний ремонт [49].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ЗАКУПІВЛІ В КАМ'ЯНЕЦЬ-ПОДІЛЬСЬКОМУ НАЦІОНАЛЬНОМУ УНІВЕРСИТЕТІ ІМЕНІ ІВАНА ОГІЄНКА

2.1. Характеристика фінансово-господарської діяльності КПНУ

Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка (далі К-ПНУ) є вищим навчальним закладом України і підпорядковується Міністерству освіти і науки України.

К-ПНУ засновано відповідно до Закону від 17 серпня 1918 року «Про заснування Кам'янець-Подільського Державного Українського Університету», ухваленим радою міністрів і затвердженим Гетьманом Української держави Павлом Скоропадським. За час свого існування заклад вищої освіти зазнав низки реорганізацій та перейменувань.

Місцезнаходження К-ПНУ: Україна, 32300, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, вул. Огієнка, 61.

Фінансування КПНУ здійснюється за рахунок коштів державного бюджету на умовах державного замовлення на оплату послуг з підготовки фахівців з вищою освітою, наукових і науково-педагогічних кадрів та за рахунок інших джерел, не заборонених законодавством, із дотриманням принципів цільового та ефективного використання коштів, публічності та прозорості в ухваленні рішень.

Обсяг фінансування К-ПНУ з державного бюджету у 2021 році за загальним фондом становив: 94821,43 тис. грн.; в т.ч. загальний фонд по КПКВ 2201160 – 79758,64 тис. грн.; загальний фонд КПКВ 2201190 (виплата академічної стипендії) – 15062,79 тис. грн. Кошти використані згідно цільового призначення в повному обсязі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

**Надходження та використання грошових коштів за загальним фондом
бюджету (2019/2021 р.)**

Показник	Надходження коштів 2019 р. (тис. грн.)	Використання коштів 2019 р. (тис. грн.)	Надходження коштів 2021 р. (тис. грн.)	Використання коштів 2021 р. (тис. грн.)	Відхилення 2021 р. від 2019 р., +/-	2021 р. в % до 2019 р.
2201160 Підготовка кадрів закладами вищої освіти та забезпечення діяльності їх баз практики, у т. ч.:	65977,75	65977,75	79758,64	79758,64	13780,89	121
Заробітна плата та нарахування	59143,29	59143,29	73856,88	73856,88	14713,59	125
Оплата комунальних послуг	3315,58	3315,58	3530,34	3530,34	214,76	106
Харчування студентів-сиріт	1427,37	1427,37	1411,60	1411,60	-15,77	98,9
Придбання предметів на поповнення гардеробу та придбання літератури дітям-сиротам та виплату адресної матеріальної допомоги студентам-випускникам педагогічного профілю	525,7	525,7	306,43	306,43	-219,27	58,3
Придбання предметів та матеріалів для навчальних та господарських цілей	329,58	329,58	143,66	143,66	-185,92	43,6
Оплата послуг (крім комунальних)	30,62	30,62	26,05	26,05	-4,57	85
2201190 Виплата академічних стипендій студентам (курсантам) закладів вищої освіти та стипендії аспірантам і докторантам	16705,22	16705,22	15062,79	15062,79	-1642,43	90
Разом:	82682,97	82682,97	94821,43	94821,43	12138,46	115

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

В порівнянні з 2019 роком (94821,43 тис. грн.) надходження зменшилися на 12138,46 тис. грн. та склали 82682,97 тис. грн.

Надходження ж за спеціальним фондом бюджету грошових коштів склали 34191,34 тис. грн., що теж на 1882,59 тис. грн. менше у порівнянні з 2019 роком (36073,93 тис. грн.). (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2.

Надходження грошових коштів за спеціальним фондом бюджету

Показник	Сума коштів за 2019 р. (тис. грн.)	Сума коштів за 2021 р. (тис. грн.)	Відхилення 2021 р. від 2019 р., +/-	2021 р. в % до 2019 р.
2201160 надходження коштів спеціального фонду від наданих платних послуг у т.ч.:	32035,52	34191,34	2155,82	106,7
Плата за навчання студентів денної та заочної форми навчання	19512,87	24452,06	4939,19	125,3
Плата за навчання за програмами лінгвістичних курсів	258,46	36,4	-222,06	14,1
Плата за підвищення кваліфікації педагогічних працівників та керівників закладів освіти	997,4	769,21	-228,19	77,1
Плата за навчання підготовчі курси	24,6	6,05	-18,55	24,6
Плата за навчання студентів кафедри військової підготовки (з врахуванням перерахунку до Міністерства оборони України, відповідно до умов договорів від 31.08.2017р. №404/80/12/46,пп.3.3 п.3, 29.08.2016р.) 15% Договір № 404/71/18/49від 16.08.18 р., Договір № 404/80/12/46від 31.08.17 р.	1964,3	1761,8	-202,5	89,7
Плата за проживання в гуртожитках студентів, працівників та сторонніх осіб	9169,58	6736,11	-2433,47	73,5
Плата за оренду майна	30,9	21,45	-9,45	69,4
Від реалізації майна	3	1,9	-1,1	63,3
Торговий виторг їдальні	X	384,8	X	X
Інші надходження	59,23	21,56	-37,67	36,4

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Таким чином план надходжень по видах діяльності до спеціального фонду за 2021 р. виконано: надходження плати за послуги, що надаються бюджетними установами за їх основною діяльністю, на 98,75%; від додаткової (господарської) діяльності на 65,32%; від оренди майна на 71,5%; від реалізації майна на 100%.

Також, К-ПНУ тимчасово вільні бюджетні кошти в сумі 5000,0 тис. грн. розмістив в 2021 р. на депозитному рахунку в АБ «Укргазбанк», за результатами конкурсу, як найвищої відсоткової ставки. В підсумку надходження (відсотків) від розміщення на депозиті тимчасово вільних бюджетних коштів становили - 219,56 тис. грн. Програмний продукт був придбаний за рахунок відсотків від розміщення депозиту на суму 29,129 тис. грн. Залишок коштів на спеціальному

реєстраційному рахунку станом на 01 січня 2022 р. становить 13606,50 тис. грн. (станом на 01 січня 2021 р. – 14 860,32 тис. грн.)

У 2021 р. К-ПНУ отримав благодійних внесків, подарунків на суму 197,11 тис. грн. табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

Надходження благодійних внесків, подарунків за спеціальним фондом бюджету

Надходження	Сума коштів (тис. грн.)
Засоби комп'ютерної техніки	12,05
Навчальна література	142,61
Матеріальні цінності для лабораторій фізики	39,45
Засоби зчитування та друку інформації	3,0
Разом	197,11

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

З усього річного фінансування на заробітну плату з нарахуванням використано – 100473,49 тис. грн., що становить 80,59%; на виплату академічних стипендій, стипендій аспірантів і докторантів – 15062,79 тис. грн.; стипендія КМУ — 76,43 тис. грн.; харчування дітей-сиріт — 1411,60 тис. грн.; придбання предметів на поповнення гардеробу та придбання літератури дітям-сиротам і виплата адресної матеріальної допомоги студентам-випускникам педагогічного профілю при працевлаштуванні — 306,43 тис. грн.; на оплату комунальних послуг – 8973,08 тис. грн.; на оплату податків та зборів та послуги проведення акредитаційних програм використано 1155,71 тис. грн.; придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентаря — 1062,09 тис. грн.; придбання предметів довгострокового користування – 584,28 тис. грн.; витрати на поточний ремонт протипожежної сигналізації навчальних корпусів №2 та №4 – 483,68 тис. грн.; оплата послуг крім комунальних — 650,46 тис. грн.; медикаменти та перев'язувальні матеріали — 80,39 тис. грн.; відрядження — 32,7 тис. грн., на інші потреби -37,97 тис. грн. Витрати річного фінансування за 2021 рік становлять -130391,10 тис. грн.

У зв'язку з набранням чинності Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11 лютого 2015 р. № 183-VII, відповідно до Порядку адміністрування єдиного веб-порталу використання публічних коштів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2015 р. № 694, та на виконання листа Міністерства фінансів від 26 жовтня 2015 р. № 31 - 20010-07-14/33146 про розміщення та публікацію інформації про використання публічних коштів в університеті, наказу ректора від 11 вересня 2015 р. № 190 створено комісію для оприлюднення інформації з використання публічних коштів на єдиному веб-порталі.

Для придбання товарів, робіт та послуг відповідно до вимог Закону України «Про здійснення державних закупівель» (зі змінами) від 10 квітня 2014 р. № 1197-VII та згідно з Законом України «Про публічні закупівлі» від 25 грудня 2016 р. №922-VIII [49] К-ПНУ проводив публічні закупівлі в електронній системі Прозоро, із застосуванням електронного цифрового підпису відповідно до Постанови КМУ від 28 жовтня 2004 року №1452 та наказу ректора №11-ОД від 12.02.2019 року. Поповнення матеріально-технічної бази К-ПНУ наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.4.

Поповнення матеріально-технічної бази К-ПНУ

Найменування	Сума коштів (тис. грн.)
Мультимедійні проектори, комп'ютерне та периферійне обладнання	190,27
Засоби дезінфекції, маски, термометри	80,39
Будівельні та господарські товари	187,75
Електротехнічна продукція	56,79
Металопластикові вікна та жалюзі	153,00
Бензин та автозапчастин до автомобілів	213,48
Програмна продукція	29,13
Мийні засоби	4,2
Банер	1,6
Книги	13,98
Канцелярські товари, бланки дипломів та додатків до дипломів про вищу освіту, марки, студентські квитки, друк банерів, ліцензії та ін.	154,61
Меблі	79,42
Періодичні видання	44,59
Сантехнічні товари	47,12

Закінчення табл. 2.4

Сервер Supermicro Server Chassis CSE-825TQC	196,44
Придбання предметів, матеріалів, інвентарю для навчальних цілей	78,18
Товари та комплектуючі для редакційно видавничого відділу	36,59
Виготовлення проектно-кошторисної діагностики та проведення експертизи на капітальний ремонт:	
- навчального корпусу №1;	59,25
- гуртожитку № 1	56,49
Поточний ремонт душових кабін гуртожитку №1	246,0
Разом	1929,28

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи.

На виконання ст.10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-14 (зі змінами) та інших нормативних документів і наказу ректора від 29.10.2020 р. № 129-АГП, у листопаді 2019 року було проведено суцільну інвентаризацію матеріальних цінностей та основних засобів. Нестач матеріальних цінностей в ході інвентаризації не виявлено. Лишків матеріальних цінностей невиявлено. Особисте майно, яке використовується в навчальних цілях окремими працівниками університету, взято на відповідальне збереження відповідно до договорів зберігання матеріальних цінностей.

Матеріали, обладнання та інвентар знаходяться в належному стані та віднесені у підзвіт матеріально відповідальним особам, з якими укладені угоди про матеріальну відповідальність. При отриманні та використанні матеріальних цінностей кожна матеріально відповідальна особа звітувала перед бухгалтерією відповідно до графіка документообігу, чим було забезпечено облік отриманих та списаних матеріальних цінностей.

Упродовж 2021 року забезпечувалось своєчасне подання квартальної та річної звітності до Кам'янець-Подільського управління Головного управління ДПС у Хмельницькій області, квартальних та річних фінансових, бюджетних та інших звітів до Державної казначейської служби України, Міністерства освіти і науки України.

Річний кошторис доходів і видатків складався в установленому порядку та подавався на затвердження до МОН України.

Щодо загальної характеристики організації обліку, то слід зазначити, що у КПНУ, як і в більшості бюджетних установ країни використовують меморіально-ордерну форму обліку.

В основу меморіально-ордерної системи покладено принцип хронологічного запису. Цей принцип визначає порядок групування первинних документів — за датою. Документи первинного обліку, оформлені у встановленому порядку, надходячи до бухгалтерії, перевіряються за формою задокументованих операцій та за змістом. Після зазначеної процедури інформація фіксується в реєстрах аналітичного обліку. Первинні документи формуються за датою їх здійснення, після чого при потребі складаються накопичувальні чи групувальні відомості. На підставі даних первинних документів, з групуваної інформації накопичувальних відомостей, звітів касира та виписок з реєстраційних (особових, поточних) рахунків здійснюються записи в меморіальні ордери.

У кінці місяця за меморіальними ордерами підбиваються підсумки. Остаточні дані визначаються індивідуально щодо певних груп меморіальних ордерів.

В установі облік комп'ютеризовано. Довгий час використовувався програмний комплекс для бюджетних установ «Парус». На сьогоднішній день використовують «Програмний комплекс обліку ресурсів» який обслуговує ТОВ «РЕСУРС СИСТЕМС» з яким укладається щорічний договір. Вартість використання даного програмного продукту в 2021 р. становить 3500 грн.

В К-ПНУ діє об'єднана обліково-економічна служба, яку очолює головний бухгалтер. У підпорядкуванні якого перебуває 13 працівників.

Основним регламентуючим документом з питань організації обліку є наказ про облікову політику.

2.2. Організація поповнення матеріально-технічної бази К-ПНУ та його первинний облік

Відповідно до пункту 11 частини першої статті 8 та частини п'ятої статті 11 Закону України «Про публічні закупівлі» (зі змінами) від 25.12.2015 №922-VIII (далі – Закон №922-VIII), який вступив в дію з 01.08.2016, для організації та проведення процедур закупівель відповідно до вимог закону, наказом директора Центра від 30.11.2016 №173 «Про створення тендерного комітету та затвердження Положення про тендерний комітет» було затверджено склад тендерного комітету в складі 5-ти осіб та затверджено Положення про тендерний комітет. Згідно закону відбувся перехід до закупівель уповноваженою особою, Положення про уповноважену особу, що затверджене рішенням вченої ради Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка від 28 серпня №95-ОД.

Відповідно до наказу №168 «Про затвердження складу комітету з конкурсних торгів» від 18.10.2013 року затверджено тендерний комітет у складі:

- голова – Портяний Ігор Петрович, провідний фахівець центру комп'ютерних технологій;
- заступник голови комітету – Сусла Ірина Миколаївна, провідний фахівець юридичного сектору;
- члени комітету: Рибак Олена Павлівна, головний бухгалтер Рачковський Олег Михайлович, начальник експлуатаційно-технічного відділу;
- секретар комітету з конкурсних торгів – Григорак Романа Зінов'ївна, провідний фахівець планово-фінансового відділу.

Відповідно до вищевказаного Положення, керівництво роботою тендерного комітету здійснює його голова. Голова комітету персонально відповідає за виконання покладених на комітет функцій.

Впродовж досліджуваного періоду вносилися зміни у склад тендерного комітету. Так, згідно наказу Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка від 22.10.2019 №104-ОД виведено із складу голову постійно

діючого тендерного комітету Портяного Ігоря Петровича, та введено в склад тендерного комітету Семенця Івана Володимировича і призначено головою тендерного комітету.

Згідно наказу від 17.08.2020 №302-К «Про призначення уповноваженої особи з питань організації та проведення процедур закупівель/спрощених закупівель, голови тендерного комітету та затвердження складу тендерного комітету» був затверджений останній склад тендерного комітету:

- голова – Баглай Віктор Васильович, методист I категорії навчального відділу;
- секретар – Григорак Романа Зінов'ївна, провідний фахівець бухгалтерії.
- члени: Качинська Тетяна Володимирівна, заступник головного бухгалтера; Крамар Сергій Йосипович, завідувач складом; Марусей Тетяна Володимирівна, доцент кафедри туризму та готельно-ресторанної справи.

Також даним наказом уповноваженими особами були призначені Марусей Тетяна Володимирівна, доцент кафедри туризму та готельно-ресторанної справи, та Баглай Віктор Васильович, методист I категорії навчального відділу.

Слід зазначити, що у тендерному комітеті К-ПНУ відсутні посадові інструкції для членів тендерного комітету із зазначенням посадових обов'язків окремо для кожного члена тендерного комітету. Тобто тендерний комітет діє керуючись виключно законодавством у сфері закупівель та Положенням про тендерний комітет або уповноважену особу.

Запаси надходять до К-ПНУ за результатами проведених торгів, тендерних торгів, централізованого постачання, отримання гуманітарної допомоги, надходження у вигляді готової продукції виробництва, а також отримуються в результаті демонтажу необоротних активів. Факт отримання матеріалів супроводжується документуванням інформації щодо зазначеної операції. Для фіксування цієї інформації передбачено пакет документів, склад яких та порядок заповнення визначається Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 та Інструкцією про складання типових

форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів, затвердженою Наказом Міністерства статистики від 21.06.96 № 193. (яка втратила чинність, але форми документів продовжують використовуватись в К-ПНУ).

За результатами проведених торгів К-ПНУ визначає переможця, який набуває статусу фактичного постачальника (виконавця). Із зазначеним суб'єктом господарювання К-ПНУ укладає угоду про закупівлю впродовж 14 днів від дня закінчення торгів. Відповідно до укладеної угоди здійснюється постачання матеріальних цінностей на склад К-ПНУ й передає разом з відповідними супроводжувальними документами (рахунками, накладними тощо) завідувачеві складу. На складі здійснюється ретельна перевірка матеріальних цінностей на предмет їх відповідності кількості, асортименту і якості даним, зазначеним у супровідних документах.

В підсумку вже зі складу запаси передаються до структурних підрозділів для їх використання в основній діяльності, на господарські потреби. Відпуск запасів здійснюється завскладом виключно посадовим особам, які відповідно до затвердженого наказом керівника установи переліку мають право на отримання матеріальних цінностей. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їхніх підписів передаються для роботи до складу. Оформлення відпуску запасів зі складу супроводжується виписуванням відповідних документів, при цьому з огляду на різноманітність номенклатури запасів бюджетних установ склад документів, запропонований Інструкцією про складання типових форм обліку і списання запасів бюджетних установ, також неоднорідний. Типові форми первинних документів з відображення запасів в бюджетній установі та їх специфіку застосування в К-ПНУ наведено нижче (табл.2.5).

Форми первинних документів з обліку виробничих запасів

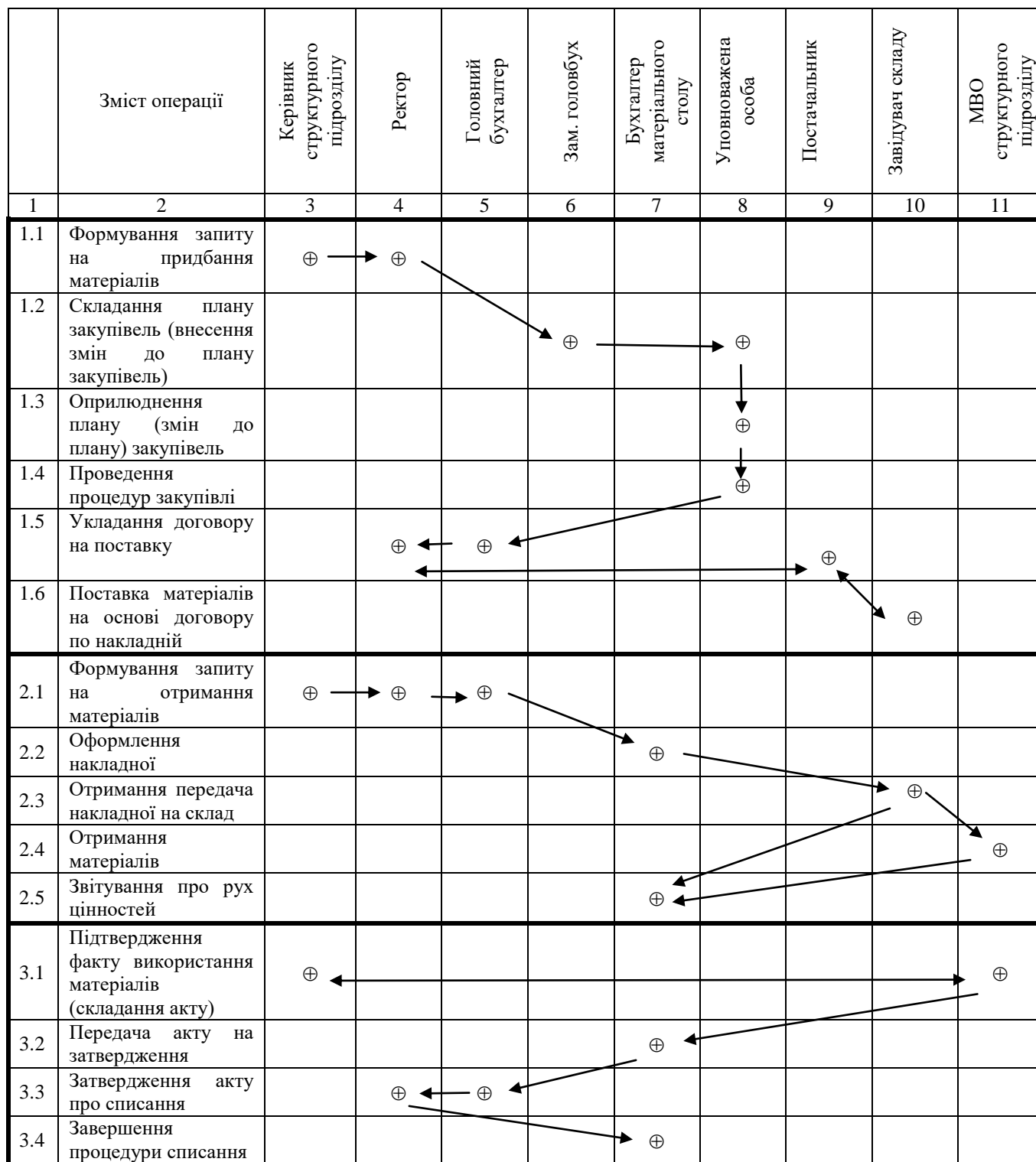
№ з/п	Форми документів складського обліку	Призначення	Відмітка про використання в установі
1	Акт про приймання матеріалів т.ф. № 3-1	Складається приймальною комісією при надходженні на облік установи запасів, за якими можливі якісні та кількісні розбіжності з даними по супроводжувальних документів постачальників. Складання відбувається у двох примірниках у присутності представника відправника та завідуючого складом. Підтвердження факту надходження запасів здійснюється підписом матеріально відповідальної особи, яка прийняла їх на зберігання.	Використовується
2	Акт списання т.ф. № 3-2	Застосовується акт для списання і складається комісією, що призначається керівником, у 2-ох примірниках. Один здається до бухгалтерії, а інший – залишається у матеріально відповідальної особи.	Використовується
3	Накладна (вимога) т.ф. № 3-3	Оформлюється прийняття матеріальних цінностей на склад або видачі з нього. Можливе застосування для внутрішнього переміщення запасів. Виписується в двох примірниках та затверджується керівником.	Використовується
4	Меню-вимога на видання продуктів харчування т.ф. № 3-4	Оформлюється відпуск зі складу продуктів харчування. Складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів та даних по кількості осіб, що одержують харчування.	Використовується
5	Меню-вимога на видання продуктів харчування т.ф. № 3-4а	Застосовується для оформлення видачі запасів при автоматизованому обліку.	Не використовується
6	Забірна картка т.ф. № 3-5	Оформляється при систематичному відпуску запасів. Виписується на декілька найменувань, що належать до одного коду економічної класифікації.	Використовується
7	Книга кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-6	Застосовується для обліку у кількісному та сумарному вимірах. Відкриваються для кожного гатунку запасів окремі аналітичні рахунки.	Використовується
8	Книга кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-6а	Застосовується в централізованих бухгалтеріях. Відкриття здійснюється в розрізі аналітичних рахунків за кожним гатунком запасів	Не використовується

Закінчення табл. 2.5

9	Картка кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-7	Застосування здійснюється в тих установах , де облік у бухгалтеріях здійснюється у картках, а не книгах.	Не використовується
10	Книга складського обліку запасів т.ф. № 3-9	Запаси ведуться на підставі прибутково-видаткових документів.	Використовується
11	Журнал реєстрації битого посуду т.ф. № 3-10	Ведеться в тих установах, які мають у своєму складі харчоблоки та їдальні. Відповідними посадовими особами здійснюються записи в журналі. За правильним веденням слідкує діюча комісія та щоквартально складає акт про списання посуду.	Використовується
12	Оборотна відомість т.ф. № 3-11	Застосування відбувається для звірки даних бухгалтерського обліку та складського. Відкривається терміном на 1 рік, та складається щомісячно за даними обліку. Дана форма фіксує інформацію про: номенклатурний номер; найменування; одиниці виміру; залишок на перше число місяця; оборот за місяць (сума, кількість).	Використовується
13	Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування т.ф. № 3-12	Складання відбувається за кожною матеріально відповідальною особою. Записи вносяться на основі первинних документів.	Використовується
14	Накопичувальна відомість з витрачанням продуктів харчування т.ф. № 3-13	На підставі меню-вимог та інших документів здійснюються записи в дану форму.	Використовується
15	Описання карток з обліку запасів т.ф. № 3-14.	Здійснюється реєстрація відкритих карток аналітичного обліку, якщо облік операцій здійснюється на картках, а не в книгах.	Не використовується

Джерело: складено автором на основі фактичних матеріалів установи

Як результат порядок руху документів з обліку запасів в К-ПНУ схематично можна зобразити таким чином (рис. 2.1).



Джерело: складено автором

Рис. 2.1. Оперограма руху первинних документів з руху матеріалів в К-ПНУ

В підсумку за досліджуваний період було закуплено матеріальних цінностей на суму 11382166 грн., зокрема: на суму 3210137,36 грн в 2020 році, що становить 28,2% від закупівель за останні три роки, на 5001877,59 грн в 2021 році, що становить відповідно 43,94%, та на 3170151,1 грн в 2022 році, що становить

відповідно 27,86%. В 2021 році сплеск пов'язаний з закупівлею комп'ютерної техніки з периферійними пристроями та відповідним програмним забезпеченням в рамках проєкту (Програми ЄС ЕРАЗМУС+) як міжнародної технічної допомоги Діджиталізація економіки як елемент сталого розвитку України та Таджикистану (DigEco) 618270-EPP-1-2020-1-LT-EPPKA2-SVNE-JP (Донор: Європейський Союз) [28].

2.3. Стан публічних закупівель в К-ПНУ

Річні плани закупівель за 2019-2022 роки, зміни до них оприлюднені шляхом розміщення на офіційному загальнодержавному веб-порталі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України в електронній системі «PROZZORO» (далі – веб-портал Уповноваженого органу) з дотриманням строків встановлених в частині першій статті 4 Закону №922-VIII (Додаток А).

Аналіз річних планів закупівель та змін до них за 2019-2022 років на їх відповідність наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 15.09.2014 №1106 «Про затвердження форм документів у сфері державних закупівель», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.10.2014 за №1241/26018 (далі – Наказ №1106), наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 22.03.2016 №490 «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25.03.2016 за №449/28579 (далі – Наказ №490), засвідчив повну їх відповідність.

Згідно абзацу третього пункту 2 Наказу №490 додаток до річного плану закупівель, до якого вноситься інформація про закупівлі, очікувана вартість яких не перевищує сум, зазначених в абзацах другому і третьому частини першої статті 2 Закону №922-VIII, складається за формою річного плану закупівель шляхом заповнення відповідних полів в електронній системі закупівель.

Враховуючи викладене закупівлі, очікувана вартість яких є меншою ніж передбачено у частині першій статті 2 Закону №922-VIII відображаються у

додатку до річного плану закупівель, який відповідно до вимог частини першої статті 4 Закону №922-VIII безоплатно оприлюднюється на веб-порталі Уповноваженого органу з питань закупівель протягом п'яти днів з дня його затвердження.

Згідно інформації, розміщеної на веб-порталі Уповноваженого органу встановлено, що Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка оприлюднено в електронній системі закупівель додатки до річних планів закупівель на 2019-2022 роки, якими передбачено здійснення закупівель, очікувана вартість яких не перевищує сум, зазначених в абзацах другому і третьому частини першої статті 2 Закону №922-VIII, що здійснюються без проведення процедур закупівель.

Відповідно до частини першою статті 4 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення публічних закупівель» від 19.09.2019 № 114-IX (набрав чинності 20.10.2019 та введений в дію з 19.04.2020) планування закупівель здійснюється на підставі наявної потреби у закупівлі товарів, робіт і послуг. Заплановані закупівлі включаються до річного плану закупівель.

Річний план закупівель та зміни до нього безоплатно оприлюднюються замовником в електронній системі закупівель протягом п'яти робочих днів з дня затвердження річного плану та змін до нього. Закупівля здійснюється відповідно до річного плану закупівель. У свою чергу, відповідно до пункту 5 статті 4 Закону в річному плані закупівель замовник зокрема вказує вид закупівлі та орієнтовний початок закупівлі, вартість предмета закупівлі яких менше відповідних вартісних меж, визначених частиною першою статті 2 Закону, та які передбачають проведення замовником спрощених закупівель або оприлюднення звіту про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель.

Договори без використання електронної системи закупівель, враховуючи ціновий фактор, часто укладаються саме з фізичними особами підприємцями. Так з закуплених матеріальних цінностей на суму 3210137,36 грн в 2020 році, зокрема

у фізичних осіб підприємців було закуплено на 928439,76 грн, що становить 28,92%, з 5001877,59 грн в 2021 році, у фізичних осіб підприємців закуплено на 1057022,75 грн, що становить 21,13%, а з 3170151,1 грн в 2022 році, у фізичних осіб підприємців 1419489,08 грн, що становить 44,77%.



Рис. 2.2. Відсотки від обсягу закупівель відповідного року К-ПНУ

Джерело: складено автором

Проведемо вибірковий аналіз процедур закупівель за досліджуваний період. Так, розглянемо закупівлі забезпечення комунальними послугами, наприклад через відкриті торги закуповується електрична енергія: Уповноваженою особою для закупівлі товару Електрична енергія за адресою: 32302, Україна, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, вул. Огієнка, 61 обрано процедуру «Переговорна процедура» відповідно до частини другої статті 35 Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 (далі – Закон №922-VIII). Зокрема, очікувана вартість на предмет закупівлі становила – 2 298 426,00 гривень. При порівнянні інформації, яка наведена в протоколі, щодо вибору процедури закупівлі (протокол №1 від 11.01.2019) з даними річного плану розбіжностей не встановлено. Оголошення про проведення переговорів на

закупівлю Електричної енергії оприлюднене на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній системі «ProZorro» 11.01.2019 за номером ID: UA-2019-01-14-001157-с відповідно до норм пункту 2 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Щодо повноти відображення інформації в оголошенні про проведення переговорів встановлено, що оголошення відповідає вимогам статті 40 Закону № 922-VIII. Повідомлення про намір укласти договір (під час застосування переговорної процедури) UA-2019-01-14-001157-с автоматично сформовано та оприлюднено електронною системою закупівель «PROZORRO» в день розкриття пропозицій та відповідає формі відповідно до пункту 6 статті 40 Закону №922-VIII.: «- ТОВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЕНЕРГОЗБУТ» (Код ЄДРПОУ 42035266), пропозиція в сумі 2 298 426,00 грн». Повідомлення про намір укласти договір про закупівлю оприлюднено в електронній системі закупівель 15 січня 2019 року. За результатами проведення процедури закупівлі Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка з ТОВ «ХМЕЛЬНИЦЬКЕНЕРГОЗБУТ» укладено договір надання послуг від 23.01.2019 № 21900155 на закупівлю Електричної енергії загальною вартістю 2 298 426,00 грн з ПДВ. Відповідно Постанови Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг № 1177 від 05.10.2019 р. «Про затвердження Порядку формування цін на універсальні послуги» встановлено ціну на II-ий квартал 2019 року та за п. 7) ч. 4 ст. 36 Закону України Про публічні закупівлі від 25 грудня 2015 року № 922-VIII, а саме у випадку зміни встановленого згідно із законодавством органами державної статистики індексу споживчих цін, зміни курсу іноземної валюти, зміни біржових котирувань або показників Platts, регульованих цін (тарифів) і нормативів, які застосовуються в договорі про закупівлю, у разі встановлення в договорі про закупівлю порядку зміни ціни відповідно в змусились зміни до договору від 25.04.2019, від 16.07.2019, від 25.07.2019, від 29.08.2019, від 24.09.2019, від 25.10.2019, від 27.12.2019, від 28.12.2019. Сума оплати за договором про закупівлю: 1 566 924,70 UAH згідно звіту про виконання договору про закупівлю UA-2019-01-14-001157-с (Дата формування звіту: 11 січня 2020), оприлюднений електронною

системою закупівель «PROZORRO» в день проставлення виконання та відповідає формі відповідно до статті 42 Закону №922-VIII. [28].

Також, розглянемо закупівлю комунальних послуг у монополіста. Уповноваженою особою для закупівлі товару Послуги з постачання теплової енергії (постачання пари); Послуги з постачання гарячої води за адресою: 32302, Україна, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, вул. Огієнка, 61 обрано процедуру «Переговорна процедура» відповідно до частини другої статті 40 Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 (далі – Закон №922-VIII). Зокрема, очікувана вартість на предмет закупівлі становила – **9706676,00** гривень. Предмет закупівлі визначено основі національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник» за кодом ДК 021:2015: 09320000-8 — Пара, гаряча вода та пов'язана продукція. На виконання вимог статті 4 Закону №922-VIII річний план закупівель на 2020 рік, яким передбачено проведення закупівлі Послуги з постачання теплової енергії (постачання пари); Послуги з постачання гарячої води оприлюднений шляхом розміщення на веб-порталі Уповноваженого органу 10 січня 2020 о 11:13 за номером ID: UA-P-2020-01-10-000890-b з дотриманням строків, встановлених частиною першою статті 4 Закону №922-VIII. Відповідно до оприлюдненого в електронній системі закупівель річного плану за номером ID: UA-P-2020-01-10-000890-b, Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка заплановано проведення у січні 2020 року закупівлі Постачання теплової енергії (пари та гарячої води) очікуваною вартістю 9706676,00 грн за переговорною процедурою. При порівнянні інформації, яка наведена в протоколі, щодо вибору процедури закупівлі (протокол №2 від 11.01.2022) з даними річного плану розбіжностей не встановлено. Оголошення про проведення переговорів на закупівлю Послуги з постачання теплової енергії (постачання пари); Послуги з постачання гарячої води оприлюднене на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній системі «ProZorro» 11.01.2022 за номером ID: UA-2020-01-11-000077-b відповідно до норм пункту 2 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Щодо повноти відображення інформації в оголошенні про проведення переговорів

встановлено, що оголошення відповідає вимогам статті 40 Закону № 922-VIII. Повідомлення про намір укласти договір (під час застосування переговорної процедури) UA-2020-01-11-000077-b автоматично сформовано та оприлюднено електронною системою закупівель «PROZORRO» в день розкриття пропозицій та відповідає формі відповідно до пункту 6 статті 40 Закону №922-VIII.: «- Комунальне підприємство "МІСЬКТЕПЛОВОДЕНЕРГІЯ" (Код ЄДРПОУ 36588183), пропозиція в сумі 9706676,00 грн». Повідомлення про намір укласти договір про закупівлю оприлюднено в електронній системі закупівель 11 січня 2020 року. За результатами проведення процедури закупівлі Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка з Комунальним підприємством "МІСЬКТЕПЛОВОДЕНЕРГІЯ" укладено договір надання послуг від 20.01.2022 №КП-0025 на закупівлю Послуги з постачання теплової енергії (постачання пари); Послуги з постачання гарячої води загальною вартістю 9706676,00 грн з ПДВ. В зв'язку з прийняттям Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, постанови №739 від 6,09,2020 р. "Про встановлення тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування, постачання, послугу з постачання теплової енергії та послугу з постачання гарячої води КП "Міськтепловоденергія" сторони домовились внести зміни в пункт 4 Договору "Ціна та порядок оплати послуги", виклавши його в наступній редакції: 4 Ціна та порядок оплати послуги. - тариф та послугу з постачання теплової енергії (навчальні корпуси) - 1595,86 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф на послугу з постачання гарячої води (навчальні корпуси) -83,87 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф та послугу з постачання теплової енергії (гуртожитки) - 1599,08 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф на послугу з постачання гарячої води (гуртожитки) -84,04 грн. за Гкал з ПДВ " внесено зміни до договору №1 від 25.11.2020. Виходячи з фактичного обсягу використання становить 9031405,00 грн (дев'ять мільйонів тридцять одна тисяча чотириста п'ять грн. 00 коп.), в тому числі з ПДВ" внесено зміни до договору №2 від 30.11.2020. В зв'язку з прийняттям Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, постанови №2266 від 30.11.2020 р. "Про

внесення змін до постанови Національної комісії, що здійснює держане регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, від 16 вересня 2020 року №1739" Про встановлення тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування, постачання, послугу з постачання теплової енергії та послугу з постачання гарячої води КП "Міськтеповоденергія" сторони домовились внести зміни в пункт 4 Договору "Ціна та порядок оплати послуги", виклавши його в наступній редакції: 4 Ціна та порядок оплати послуги. - тариф та послугу з постачання теплової енергії (навчальні корпуси) - 1856,76 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф на послугу з постачання гарячої води (навчальні корпуси) -95,44 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф та послугу з постачання теплової енергії (гуртожитки) - 1865,72 грн. за Гкал з ПДВ; - тариф на послугу з постачання гарячої води (гуртожитки) - 95,86 грн. за Гкал з ПДВ " внесено зміни до договору №3 від 21.12.2020. Виходячи з фактичного обсягу використання становить 7797411,35 грн (сім мільйонів сімсот дев'яносто сім тисяч чотириста одинадцять грн. 00 коп.), в тому числі з ПДВ" внесено зміни до договору №4 від 22.12.2020. Виходячи з фактичного обсягу використання становить 6341016,49 грн. (Шість мільйонів триста сорок одна тисяча шістнадцять грн. 49 коп.), в тому числі з ПДВ" внесено зміни до договору №5 від 22.12.2020. Дія даного Договору продовжується на строк, достатній для проведення процедури закупівлі на початку наступного року, в обсязі, що не перевищує 20% (двадцять) суми, визначеної у Договорі" внесено зміни до договору №6 від 30.12.2020. Сума оплати за договором про закупівлю: 7 609 219,78 UAH згідно звіту про виконання договору про закупівлю UA-2020-01-11-000077-b (Дата формування звіту: 02 квітня 2021), оприлюднений електронною системою закупівель «PROZORRO» в день проставлення виконання та відповідає формі відповідно до статті 42 Закону №922-VIII [28].

Розглянемо закупівлю робіт на відкритих торгах. Уповноваженою особою для закупівлі Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61 за адресою: 32302, Україна, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, вул. Огієнка, 61 обрано процедуру «спрощена закупівля» відповідно до частини першої статті 3 Закону України «Про публічні закупівлі»

№ 922-VIII від 25.12.2015 (далі – Закон №922-VIII). Зокрема, очікувана вартість на предмет закупівлі становила - 1360230,00 гривень. Предмет закупівлі визначено у відповідності до вимог частини четвертої розділу I Порядку визначення предмета закупівлі №708 від 15.04.2020, затвердженого наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 09 червня 2020) за № 500/34783 на основі національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник» за кодом ДК 021:2015: 45310000-3 — Електромонтажні роботи. На виконання вимог статті 4 Закону №922-VIII річний план закупівель на 2021 рік, яким передбачено проведення закупівлі Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61 оприлюднений шляхом розміщення на веб-порталі Уповноваженого органу 24 вересня 2021 о 19:58 за номером ID: UA-P-2021-09-24-005756-а з дотриманням строків, встановлених частиною першою статті 4 Закону №922-VIII. Відповідно до оприлюдненого в електронній системі закупівель річного плану за номером ID: UA-P-2021-09-24-005756-а, Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка заплановано проведення у вересні 2022 року закупівлі Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61 очікуваною вартістю 1360230,00 грн за процедурою спрощена закупівля. При порівнянні інформації, яка наведена в протоколі, щодо вибору процедури закупівлі (протокол від 24.09.2021 б/н) з даними річного плану розбіжностей не встановлено. Оголошення про проведення відкритих торгів на закупівлю Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61 оприлюднене на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній системі «ProZorro» 29.09.2021 за номером ID: UA-2021-09-29-010675-b відповідно до норм пункту 2 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Оголошення про проведення відкритих торгів оприлюднене на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній системі «ProZorro» у відповідності до вимог пункту 1 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Зміни до оголошення вносилися 06 жовтня 2021 року та оприлюднені на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній

системі «ProZorro» у відповідності до вимог пункту 3 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Відкриті торги проводяться замовником із застосуванням електронного аукціону відповідно до статті 30 Закону № 922-VIII. Відповідно до реєстру отриманих тендерних пропозицій від 20.10.2022 для участі у процедурі закупівлі запропоновано пропозиції одного учасника, а саме: «- ПП "ХМЕЛЬНИЦЬК АНТИСЕПТИК - БМУ №2" (Код ЄДРПОУ 42318246), пропозиція в сумі 1298424,77 грн». Протокол розкриття автоматично сформований та оприлюднений електронною системою закупівель «PROZORRO» в день розкриття пропозицій та відповідає формі відповідно до статті 28 Закону №922-VIII. Згідно протоколу від 23.10.2021 уповноваженою особою визнано ПП "ХМЕЛЬНИЦЬК АНТИСЕПТИК - БМУ №2" переможцем спрощеної закупівлі за предметом закупівлі Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61, ДК 021:2015 (CPV) – (45310000-3 — Електромонтажні роботи з пропозицією 1298424,77 гривень. Прийнято рішення про намір укласти договір про закупівлю з переможцем спрощеної закупівлі - ПП "ХМЕЛЬНИЦЬК АНТИСЕПТИК - БМУ №2". Повідомлення про намір укласти договір про закупівлю оприлюднено в електронній системі закупівель 23.10.2021 року. Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка з переможцем спрощеної закупівлі ПП "ХМЕЛЬНИЦЬК АНТИСЕПТИК - БМУ №2" укладено договір підряду №54 від 28.10.2021 року на виконання робіт Капітальний ремонт пожежної сигналізації навчального корпусу № 1 по вул. Огієнка, 61. Сума договору складає 1298424,77 гривень. Внесено зміни до договору №1 від 02.11.2021, доповнивши Договір №54 від 28 жовтня 2021 року Додатками: 1. Календарний графік (план) виконання робіт. 2. Календарний графік фінансування робіт. Сума оплати за договором про закупівлю: 298 424,77 уАН згідно звіту про виконання договору про закупівлю UA-2021-09-29-010675-b (Дата формування звіту: 01 лютого 2022), оприлюднений електронною системою закупівель «PROZORRO» в день проставлення виконання та відповідає формі відповідно до статті 42 Закону №922-VIII [28].

Розглянемо закупівлю робіт за результатами переговорної процедури. Уповноваженою особою для закупівлі Капітальний ремонт фасадів (заміна вікон) гуртожитку № 1 Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка по проспекту Грушевського, 44 в м. Кам'янці-Подільському, Хмельницької області за адресою: 32302, Україна, Хмельницька область, м. Кам'янець-Подільський, проспекту Грушевського, 44 обрано процедуру «Переговорна процедура» відповідно до частини другої статті 40 Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 (далі – Закон №922-VIII). Зокрема, очікувана вартість на предмет закупівлі становила – 1385372,00 гривень. Предмет закупівлі визначено у відповідності до вимог частини четвертої розділу I Порядку визначення предмета закупівлі №708 від 15.04.2020, затвердженого наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 09 червня 2020) за № 500/34783 на основі національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник» за кодом ДК 021:2015: 45450000-6 - Інші завершальні будівельні роботи. На виконання вимог статті 4 Закону №922-VIII річний план закупівель на 2021 рік, яким передбачено проведення закупівлі Капітальний ремонт фасадів (заміна вікон) гуртожитку № 1 Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка по проспекту Грушевського, 44 в м. Кам'янці-Подільському, Хмельницької області оприлюднений шляхом розміщення на веб-порталі Уповноваженого органу 06 грудня 2021 о 16:03 за номером ID: UA-P-2021-12-02-016714-с з дотриманням строків, встановлених частиною першою статті 4 Закону №922-VIII. Відповідно до оприлюдненого в електронній системі закупівель річного плану за номером ID: UA-P-2021-12-02-016714-с, Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка заплановано проведення у грудні 2021 року закупівлі Капітальний ремонт фасадів (заміна вікон) гуртожитку № 1 Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка по проспекту Грушевського, 44 в м. Кам'янці-Подільському, Хмельницької області очікуваною вартістю 1385372,00 грн за переговорною процедурою. При порівнянні інформації, яка наведена в протоколі,

щодо вибору процедури закупівлі (протокол від 02.12.2021 б/н) з даними річного плану розбіжностей не встановлено. Оголошення про проведення переговорів на закупівлю Капітальний ремонт фасадів (заміна вікон) гуртожитку № 1 Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка по проспекту Грушевського, 44 в м. Кам'янці-Подільському, Хмельницької області оприлюднене на веб-порталі Уповноваженого органу в електронній системі «ProZorro» 02.12.2021 за номером ID: UA-2021-12-04-000455-b відповідно до норм пункту 2 частини першої статті 10 Закону № 922-VIII. Щодо повноти відображення інформації в оголошенні про проведення переговорів встановлено, що оголошення відповідає вимогам статті 40 Закону № 922-VIII. Переговори з Малим підприємством "Ізумруд" проведено 04 грудня 2021 року, що зафіксовано в відповідному протоколі від 04 грудня 2021. Повідомлення про намір укласти договір (під час застосування переговорної процедури) UA-2021-12-04-000455-b автоматично сформовано та оприлюднено електронною системою закупівель «PROZORRO» в день розкриття пропозицій та відповідає формі відповідно до пункту 6 статті 40 Закону №922-VIII.: «- Мале підприємство "Ізумруд" (Код ЄДРПОУ 14177587), пропозиція в сумі 1385372,00 грн». Повідомлення про намір укласти договір про закупівлю оприлюднено в електронній системі закупівель 04 грудня 2021. За результатами проведення процедури закупівлі Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка з Малим підприємством "Ізумруд" укладено договір надання послуг від 20.12.2021 №21 на закупівлю Капітальний ремонт фасадів (заміна вікон) гуртожитку № 1 Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка по проспекту Грушевського, 44 в м. Кам'янці-Подільському, Хмельницької області загальною вартістю 1385372,00 грн з ПДВ. Змін до договору не вносилося. Сума оплати за договором про закупівлю: 1 385 372,00 уан згідно звіту про виконання договору про закупівлю UA-2021-12-04-000455-b (Дата формування звіту: 01 лютого 2022), оприлюднений електронною системою закупівель «PROZORRO» в день проставлення виконання та відповідає формі відповідно до статті 42 Закону №922-VIII. [28].

Загалом аналіз про державні закупівлі, проведено за період з 01.01.2019 по 30.09.2022 вибіркоким способом по процедурі закупівель на очікувану вартість 83027552,59 гривень. За результатами процедур закупівель укладено 64 договорів на загальну суму 52347892,28 гривень

За період з 2019 року по 2022 рік Кам'янець-Подільським національним університетом імені Івана Огієнка проведено 670 закупівель без використання електронної системи, 13 процедур відкритих торгів, 55 переговорних процедур та 26 спрощених процедур.

В підсумку широкий аналіз за декілька років дозволяє побачити значну різницю між плановими витратами і фактиними, що склала 30679660.31, а це 36,95% від планових витрат. Тому запропонований аналіз може К-ПНУ використовуватися для покращення планування закупівель і відповідно можливостей більше поповнювати запаси, в тому числі розширити можливості поповнення не основних фондів.

2.4. Публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік закладів освіти державного сектору має ряд особливостей, що викликані специфікою їх фінансово-господарської діяльності: функціонують на правах державної або комунальної власності; є неприбутковими організаціями; метою їх діяльності є надання нематеріальних послуг для задоволення соціальних потреб населення, а не отримання прибутку, як у комерційних підприємствах. Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів [38].

У зв'язку зі специфікою фінансово-господарської діяльності установ державного сектору можна виділити основне завдання бухгалтерського обліку

бюджетних установ – забезпечення своєчасного, правильного та повного відображення всіх господарських операцій з метою забезпечення збереження державного майна та контролю за ефективним використанням бюджетних коштів усіх рівнів та їх цільовим призначенням.

У зв'язку з постійним збільшенням обсягів тендерних закупівель протягом останніх років актуальність дослідження бухгалтерського обліку та економічного аналізу стану публічних закупівель набуває особливого значення. Тенденція постійного зростання обсягів та загальної вартості оголошених тендерів протягом 2016 – 2020 років узагальнена на рисунку (рис. 2.2).

Як видно з діаграми, динаміка зростання обсягів та загальної вартості закупівель позитивна, особливо відчутне збільшення кількості оголошених тендерів у 2020 році. Це пов'язане зі стабільним зростанням обсягів публічних закупівель, що вимагає виважених управлінських рішень, які інформаційно має забезпечити система бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

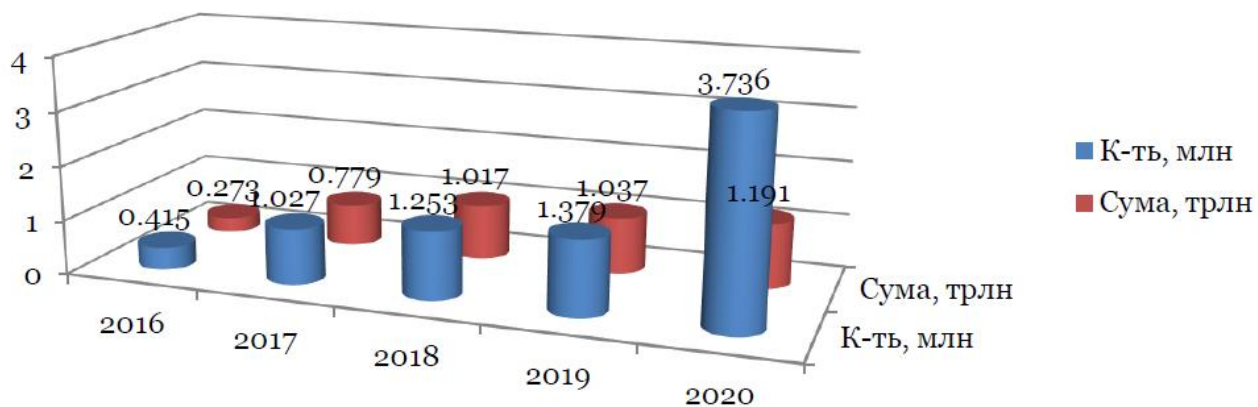


Рис. 2.2. Обсяги публічних закупівель в Україні протягом 2016 – 2020 років
Джерело: складено автором на підставі [50]

Враховуючи вищенаведене, варто зазначити, що сучасні процеси реформування державних закупівель у «публічні» вимагає перегляду методологічних положень бухгалтерського обліку, оскільки потребують розв'язання питання неузгодженості сутності публічних закупівель як об'єкта бухгалтерського обліку та формування організаційно-методичних положень

облікового забезпечення управління публічними закупівлями з метою забезпечення ефективного використання публічних коштів через систему публічних закупівель.

Виконання основних завдань публічних закупівель, визначених Законом [49], неможливе без створення нових підходів до інформаційної бази для забезпечення зацікавлених користувачів своєчасною, повною, перевіреною та актуальною інформацією. Підставою для ефективного вирішення багатьох практичних завдань є створення теоретичної бази, що має дослідити економічну природу публічних закупівель та визначити їх місце в системі бухгалтерського обліку.

Дослідження в системі обліку публічних закупівель проводилось обмеженою кількістю науковців. Незважаючи на зростання операцій публічних закупівель, організація їх обліку досліджена досить фрагментарно. Тополенко Н.М. вважає, що предмети публічних закупівель є об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які повинні пройти всі його стадії [61]. Водночас науковець обминає увагою процедури закупівлі та розрахункові операції.

Фаріон А.І. в дисертаційному дослідженні зазначає, що відповідно до П(С)БОДС сформовані стандарти, що передбачають чітку ідентифікацію моменту та умов визнання всіх об'єктів обліку державного сектору, а також ті, що знаходяться на стадії формування [63], але відповідно до досліджень науковця в нормативних документах поняття «публічні закупівлі» не позиціонуються як об'єкт обліку бюджетних установ.

Ловинська Л.Г., досліджуючи основу побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, говорить про економічно обґрунтований підхід до визначення переліку об'єктів обліку, які обмежуються класифікацією рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом і, таким чином, визначаючи коло об'єктів обліку [18].

Аналізуючи підходи науковців до визначення об'єктів обліку, зауважимо, що публічні закупівлі взагалі не розглядаються як об'єкт обліку. Отже, виникає питання: «Чи доцільно вважати об'єктом обліку державного сектору публічні

закупівлі?» У наукових дослідженнях під об'єктом пізнання прийнято називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника. При цьому, залежно від ступеня складності є: прості об'єкти дослідження та складні об'єкти дослідження. Відмінність між ними визначається кількістю елементів та видом зв'язку між ними [4]. Враховуючи це, пропонуємо розглядати публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку. Інтеграція від латинського «*integrum*» – ціле або «*integratio*» – відновлення, тобто поєднання, взаємопроникнення. Це процес об'єднання будь-яких елементів (частин) в одне ціле.

У науці відомий досвід обґрунтування наявності інтегрованого об'єкта обліку. Таким шляхом йшли вчені Чижевська Л.В., Зеленіна О.О. [65] та Романенко С.В. [52], які зазначали, «що об'єкти бухгалтерського обліку за рівнем складності можна поділити на прості та інтегровані (складові яких сформовані з окремих елементів)». Вважаємо такий підхід прийнятним для нашого дослідження.

За теорією бухгалтерського обліку під об'єктом бухгалтерського обліку розуміють конкретний засіб (майно) або джерело його утворення. Об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати у дві групи:

- об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства – це господарські засоби та джерела їх утворення;
- об'єкти, що складають господарську діяльність підприємства – це господарські процеси та їх результати.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» публічна закупівля – придбання замовником товарів, робіт і послуг, у порядку встановленому цим Законом [49]. Для бухгалтерського обліку це поняття є досить новим і об'єднує певні елементи бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок об'єктів бухгалтерського обліку з об'єктами публічних закупівель представлено на рисунку (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Взаємозв'язок об'єктів бухгалтерського обліку з об'єктами публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

Таким чином, у бухгалтерському обліку бюджетних установ для потреб управління публічні закупівлі доцільно розглянути, як комплекс елементів – об'єктів бухгалтерського обліку. Своєю чергою, предмет закупівлі відповідно до ст. 1 Закону – це товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у межах єдиної процедури закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі) [49]. Для здійснення закупівлі використовують одну з трьох процедур закупівлі: відкриті торги, конкурентний діалог та переговорна процедура закупівлі. Відповідно, публічні закупівлі як об'єкт обліку складаються з елементів, що пов'язані між собою.

Порядок визначення предмета закупівлі затверджено наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 17 березня 2016 року № 454 [35]. Норми цього наказу передбачають окремі правила для визначення предмета закупівлі для товарів і послуг та для робіт. У наказі зазначено, що предмет

закупівлі товарів і послуг визначається замовником на підставі Національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник», затвердженого наказом Міністерства економічного розвитку від 23.12.2015 року № 1749, за показником четвертої цифри основного словника із зазначенням у дужках конкретної назви товару чи послуги [43].

Єдиний закупівельний словник засновано на системі кодів, що мають ієрархічну структуру і складаються з дев'яти знаків. Цифри відповідають найменуванню та характеристиці предмета закупівлі, система яких представлена на рисунку (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Система кодів Єдиного закупівельного словника

Джерело: проілюстровано автором на основі [88]

Перші чотири цифри є основними під час визначення предмета закупівлі. У листі Міністерства економічного розвитку № 3302-06/3816-16 від 07 лютого 2017 року передбачено, якщо для предмета закупівлі відсутній відповідний код в ієрархічній структурі Єдиного закупівельного словника, то в електронній системі закупівель є технічна можливість обрання коду «99999999-9 – не визначено» з відповідним введенням назви предмета закупівлі в текстовому полі.

Замовник може визначити окремі частини предмета закупівлі (лоти) за показниками четвертої – восьмої цифр Єдиного закупівельного словника, а також

за обсягом, номенклатурою та місцем постачання, виконання робіт, надання послуг. Законодавством також визначається, що замовник не має права ділити предмет закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедури відкритих торгів.

Таким чином, якщо для визначення предмета закупівлі для стандартних товарів необхідно використовувати четверту цифру класифікатора ДК 021:2015 із зазначенням певної назви предмету, то для закупівлі медикаментів та будівель виробничого та невиробничого призначення або інженерних споруд існують певні особливості, які представлені у додатку В (Особливості визначення предмета закупівлі окремих об'єктів).

Предмет закупівлі в обов'язковому порядку має бути показаний у річному плані закупівель та додатку до нього відповідно до ст. 4 Закону України «Про публічні закупівлі». Річний план, додаток до нього та зміни безоплатно оприлюднюються на вебпорталі Уповноваженого органу з питань закупівель протягом п'яти днів з дня їх затвердження. Визначення предмета закупівлі та відображення його у річному плані та додатку до нього здійснюється замовником відповідно до Порядку, затверджено наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 17 березня 2016 року № 454 [35]. Тобто визначений замовником код предмета закупівлі відображається як у річному плані, так і у документації конкурсних торгів.

Порядком визначено окремі випадки закупівель, коли предмет закупівлі визначається індивідуально на кожен об'єкт. До прикладу, при закупівлі спеціального обладнання, що буде використовуватися для наукових досліджень, має бути виготовлене за спеціальним замовленням. Також при закупівлі послуг з оцінки майна, надання безоплатної вторинної правової допомоги, також при закупівлі товарів та послуг, необхідних для проведення культурно-мистецьких заходів, визначення предмета закупівлі здійснюється за обсягом, номенклатурою та місцем постачання.

Порядком передбачено окремий розділ щодо визначення предмета закупівлі робіт, в якому визначено, що предмет закупівлі робіт здійснюється замовником за

об'єктами будівництва та з урахуванням ДСТУ Б.Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва», прийнятих наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 № 293 [37], а також галузевих будівельних норм ГБН Г.1-218-182:2011 «Ремонт автомобільних доріг загального користування. Види ремонтів та переліки робіт», затверджених наказом Державної служби автомобільних доріг України від 23 серпня 2011 року № 301, із зазначенням у дужках предмета закупівлі відповідно до показників другої – п'ятої цифр Єдиного закупівельного словника [41].

Об'єкт будівництва – це будинки, будівлі, споруди будь-якого призначення, їх комплекси або частини, лінійні об'єкти інженерно-транспортної інфраструктури відповідно до ДБН А.2.2-3.2014 «Склад та зміст проєктної документації на будівництво, затвердженого наказом Мінрегіону України від 04 червня 2014 року № 163. Під час визначення очікуваної вартості предмета закупівлі робіт замовники мають керуватися даними кошторисного розрахунку на весь об'єкт будівництва.

Зведений кошторисний розрахунок – це кошторисний документ, який визначає повну вартість будівництва, включаючи кошторисну вартість будівельних робіт, витрати на придбання устаткування, меблів та інвентарю, а також інші витрати [21].

Враховуючи вищенаведене, якщо супровідні роботам послуги по будівництву включені до зведеного кошторисного розрахунку та вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт по будівництву, то такий предмет закупівлі належить до робіт. А поточний ремонт, що передбачає систематичне та своєчасне підтримання експлуатаційних якостей та запобігає передчасному зношенню конструкцій і інженерного обладнання належить до послуг. Крім того, є відмінності в оформленні відповідної документації за різними видами ремонту: для проведення поточного ремонту не передбачено затвердження проєктної документації, але необхідно скласти дефектний акт та розрахувати кошторисну вартість ремонту.

Помилка у визначенні коду предмета закупівлі під час здійснення процедури закупівлі може бути підставою для оскарження процедури закупівлі. В такому випадку скажник мотивується ст. 3 Закону [49], а саме, що вимоги документації суперечать головним принципам здійснення закупівель та призводять до необ'єктивної й упередженої оцінки пропозиції учасників процедури закупівлі, а отже порушується принцип недискримінації учасників. У такому разі призупиняється процедура закупівлі, а це не в інтересах замовника.

Також неправильно визначений код предмета закупівлі є підставою для відмови відповідних органів Держказначейства в реєстрації договорів про закупівлю, з вимогою анулювання торгів. Схематично порядок визначення предмета закупівлі можна представити на рисунку у додатку Г (Порядок визначення предмета закупівлі).

На практиці не завжди назва предмета закупівлі відображає характер робіт або послуг відповідно до методики визначення предмета закупівлі. Так, наприклад, не завжди у назві предмета закупівлі «капітальний ремонт» або «поточний ремонт» відображає роботу відповідно до ст. 1, п. 22 Закону України «Про публічні закупівлі» [49]. Так, у тендері, що був оголошений 26 березня 2020 року одним із закладів освіти Житомирської області зазначено вид предмета закупівлі «роботи», але в описі предмета визначено «послуга з поточного ремонту...». Код CPV при цьому відповідно до Єдиного закупівельного словника 45340000-6 – інші завершальні капітальні роботи, що відноситься до робіт, а не до послуг, та, відповідно, має іншу процедуру закупівлі за Законом. 4 Основним при визначенні предмета закупівлі є доведення замовником, що його дії не призвели до уникнення застосування Закону України «Про публічні закупівлі». Тобто визначення предмета закупівлі є прерогативою замовників, тільки замовники мають право визначати предмет закупівлі, жодні перевіряючі органи не наділені такими повноваженнями, але при цьому замовник має забезпечити виконання ч. 6 ст. 2 Закону [49].

На сьогодні система публічних закупівель відіграє важливу роль в економіці України та є одним із найбільш ефективних інструментів державного

регулювання. Публічні закупівлі є потужним інструментом у регулюванні національної економіки, що має великий вплив на її динаміку та структуру. Публічні закупівлі виконують ряд важливих функцій:

- відтворювальна (придбання товарів робіт та послуг для реалізації основних функцій установ);
- цінове регулювання (вплив на ціноутворення на певні товари у силу масштабної участі);
- стимулююча (інструмент регулювання галузевої та регіональної економіки);
- соціальна (інструмент реалізації соціальної політики);
- інноваційна (формування умов для створення продукції з інноваційними споживчими функціями) (рис. 2.5).

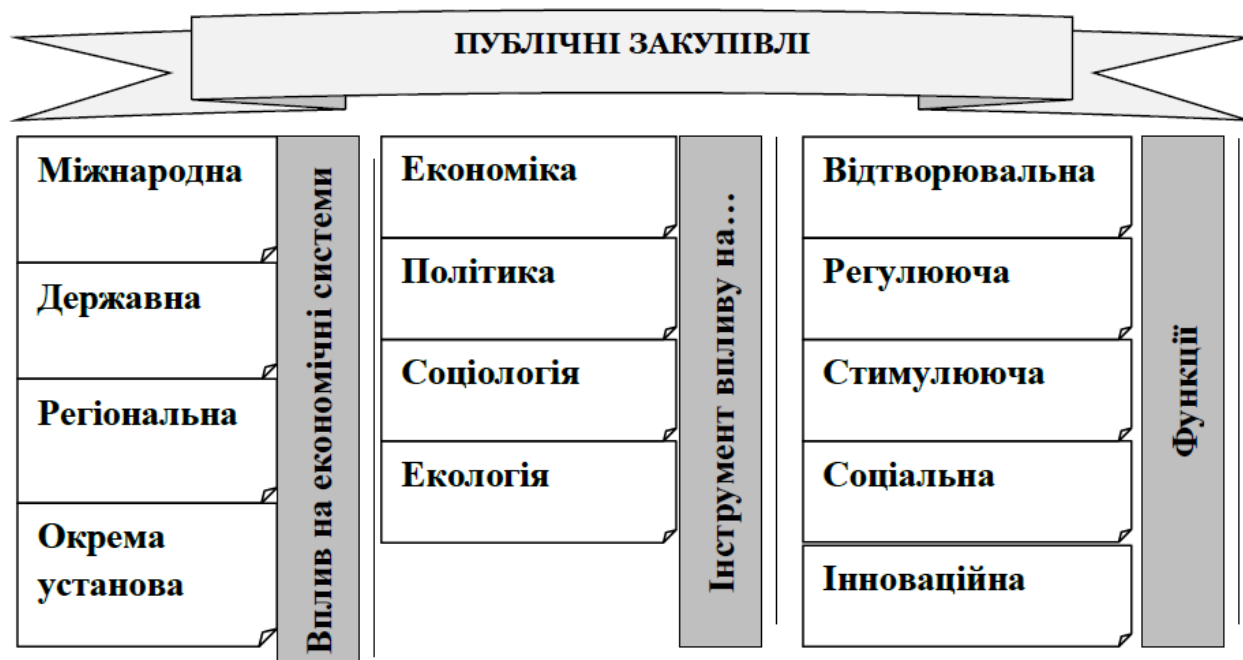


Рис.2.5. Спектр впливу публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

У зв'язку з багатовекторним впливом публічних закупівель на економіку країни є доцільним застосування комплексного підходу до їх обліку як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку що впливає на систему управління господарською діяльністю. Крім того, публічні закупівлі є об'єктом управління на

місцевому, регіональному та державному рівнях. Дані системи генерують інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень щодо заходів з удосконалення системи публічних закупівель, тому інформація повинна подаватися у взаємозв'язку з окремими елементами: предмет закупівлі (лот), процедури, учасники, замовники та системою взаємодії між ними. Погоджуючись із думкою окремих науковців про необхідність існування інтегрованого об'єкта обліку, вважаючи її прийнятною для нашого дослідження та взявши її за основу, пропонуємо публічні закупівлі представити як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку, що формується із системи елементів взаємопов'язаних між собою (рис 2.6).

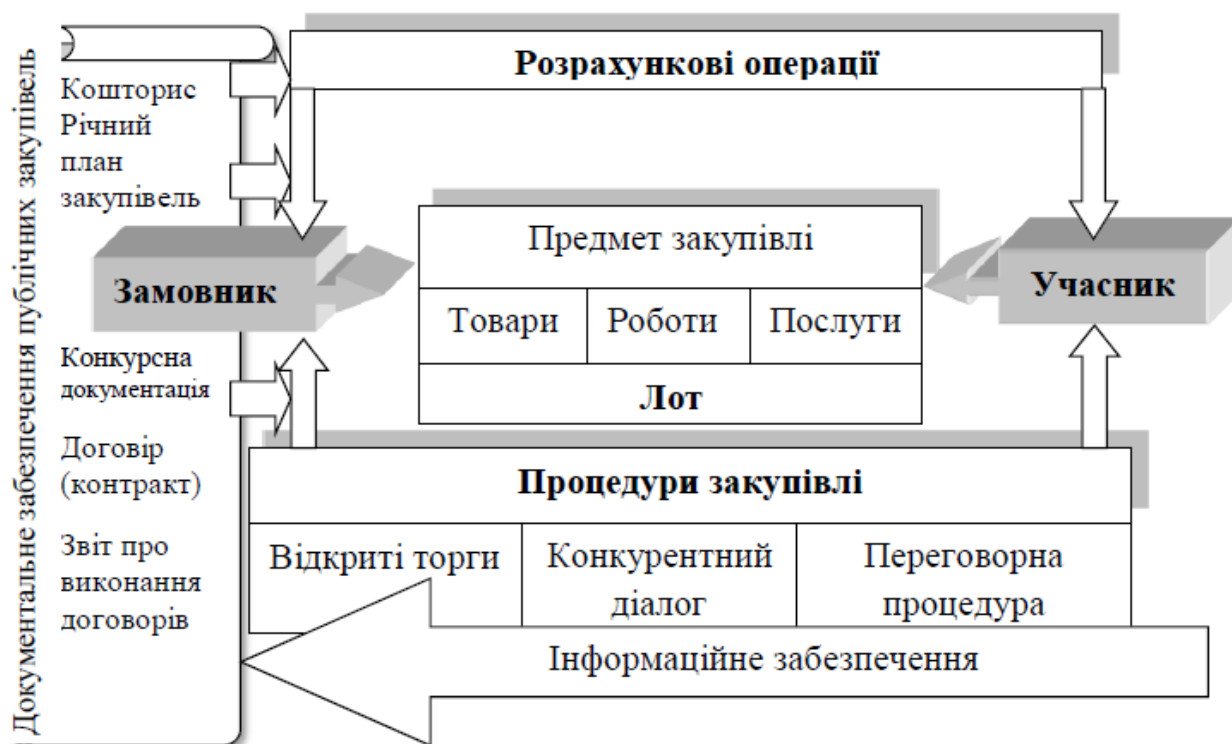


Рис. 2.6. Публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку
Джерело: власна розробка автора

Бухгалтерський облік закладів освіти державного сектору має бути організований, враховуючи специфіку установи з метою ефективної діяльності з реалізації цільових програм та забезпечення контролю за раціональним використанням фінансових ресурсів. Публічні закупівлі необхідно розглядати як

комплекс взаємопов'язаних елементів (лоту, процедури закупівлі, розрахункових відносин) для прийняття управлінських рішень під час планування, проведення торгів, виконання договірних відносин щодо процедур закупівлі.

Складним питанням при визначенні предмета закупівлі є розподіл його на частини. Бюджетні установи наділені правом самостійно визначати окремі лоти предмета закупівлі. Водночас замовнику не варто ділити предмет закупівлі на дрібні лоти без обґрунтованої необхідності, оскільки це може трактуватись як спроба уникнути відкритих торгів.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про публічні закупівлі» частина предмета закупівлі (лот) – це визначена замовником частина товарів, робіт чи послуг, на яку в межах єдиної процедури закупівлі учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі [49]. Замовник може визначити окремі частини предмета закупівлі (лоти) за показниками четвертої – восьмої цифр Єдиного закупівельного словника, а також за обсягом, номенклатурою та місцем постачання, виконання робіт, надання послуг. У наведеному в Законі визначенні зазначаються товари, роботи, послуги, але при цьому застосовується термін «обсяг», а не «кількість». Тобто, оскільки у визначенні не згадується поняття «кількість», що має належати до предмета закупівлі «товар», можна зробити висновок, що замовник не має права ділити товар на лоти за кількістю. Але проводячи аналіз статей Закону України «Про публічні закупівлі» можна зробити висновок, що поняття «обсяг» та «кількість» ототожнюються. Відповідне дослідження представлено у таблиці (табл.2.6). Як видно з таблиці, в одних нормах закону поняття «обсяг» уживається в контексті «послуг» і «робіт», а в інших – як для «послуг» і «робіт», так і до «товарів». Виходячи з цього можна зробити висновок, що у законі поняття «обсяг» і «кількість» тотожні.

Поняття «обсяг» та «кількість» у Законі України «Про публічні закупівлі»

Стаття Закону «Про публічні закупівлі»	Зміст статей
Ст. 21 ч. 2	...в оголошенні про проведення процедури відкритих торгів обов'язково зазначаються, зокрема: - назва предмета закупівлі; - кількість та місце поставки товарів або обсяг і місце виконання робіт чи надання послуг...
Ст. 22 ч. 2	...тендерна документація повинна містити, зокрема, інформацію про: - кількість товару та місце його поставки; - місце, де повинні бути виконані роботи чи надані послуги, їх обсяги...
Ст. 36 ч. 4	...істотні умови договору про закупівлю не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань сторонами в повному обсязі, зокрема, крім таких випадків: - зменшення обсягів закупівлі, зокрема, з урахуванням фактичного обсягу видатків замовника; - узгодженої зміни ціни в бік зменшення (без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг...

Джерело: систематизовано автором на підставі [49]

Як видно з таблиці, в одних нормах закону поняття «обсяг» уживається в контексті «послуг» і «робіт», а в інших – як для «послуг» і «робіт», так і до «товарів». Виходячи з цього можна зробити висновок, що у законі поняття «обсяг» і «кількість» тотожні.

У тлумачному словнику української мови слово «обсяг» має значення: розмір, величина чого-небудь; зміст чого-небудь з погляду його величини, кількісного вираження і т. ін. [57]. Виходячи з наведеного, поняття «обсяг» може застосовуватися до товарів, робіт та послуг і замовник має право визначити лоти за кількістю товарів. Слід зауважити, що поділ предмета закупівлі – це право замовника, при цьому слід дотримуватися основних принципів публічних закупівель: максимальна економія коштів, недискримінація учасників, запобігання корупційним діям та зловживанням. Тому в кожному окремому випадку необхідно врахувати ймовірні ризики оскарження дії замовника іншими учасниками закупівлі. При поданні учасниками тендерних пропозицій за лотами необхідно врахувати особливі вимоги тендерної документації щодо поділу.

При оскарженні в питаннях поділу предмета на лоти в практиці АМКУ виходять з того, чи може бути доведено замовником об'єктивна необхідність саме

такого поділу на частини. Контролюючі державні органи та громадські організації постійно проводять моніторинг закупівельних процесів особливо в частині поділу предмета закупівлі на лоти. Особливу підозру викликають закупівлі, де поділ закупівлі проведено за лотами-близнюками, тобто, за лотами, що не відрізняються кількісними, якісними та технічними характеристиками. Крім того, виникають питання до закупівель, де конкурують між собою лише два учасники, при цьому в одній частині лотів перемагає один, а в іншій – другий. При участі в торгах трьох учасників підозру викликають закупівлі, де два з учасників перемагають у торгах за певною частиною лотів, а третього учасника замовник дискваліфікує за всіма лотами.

Якщо проаналізувати поняття «лот» в українському законодавстві, то спостерігається тенденція використання поняття лоту як одиниці, виставленої на торги.

Як видно з додатку В (Визначення поняття «лот» в українському законодавстві), поняття «лот» використовується в українському законодавстві тільки під час проведення різного роду аукціонів. Публічні закупівлі теж є певною мірою аукціоном, де перемагає об'єкт закупівлі за найнижчою ціною, але оптимальною якістю. Визначення «лот» у публічних закупівлях використовується не тільки для поділу на частини, але і для об'єднання різного роду товарів, робіт або послуг, на які в межах єдиної процедури закупівлі учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі. У законодавстві з бухгалтерського обліку поняття «лот» не використовується у зв'язку з тим, що лот може бути одночасно як частиною об'єкта бухгалтерського обліку, так і об'єднувати декілька об'єктів в одне ціле для проведення закупівель за окремою процедурою. Таке явище відповідно до словникового трактування є інтеграцією [57]. Тому вважаємо, що необхідно залучити до бухгалтерського обліку нове поняття «лот», яке доцільно буде розглядати з одного боку як елемент інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку, а з іншого – як окремий об'єкт управлінського обліку.

Лот – це об’єкт управлінського обліку, що обліковується у складі активу підприємства державного сектору у результаті проведення процедури публічних закупівель.

Основним завданням обліковців є правильне визначення предмета закупівлі та відображення його в тендерній документації за відповідним кодом. Це дозволить систематизувати предмети закупівлі за певними ознаками та надасть інформацію учасникам процедури закупівлі, що подають тендерну пропозицію або беруть участь у переговорах під час застосування переговорної процедури закупівлі.

На рівні обліку окремої бюджетної установи, з метою отримання інформації на всіх стадіях закупівельного процесу, вважаємо необхідним розширити аналітичну систему рахунків бухгалтерського обліку, поєднавши її з Системою єдиного закупівельного словника. Загальна схема побудови аналітичного обліку наведена на рисунку (рис. 2.7).

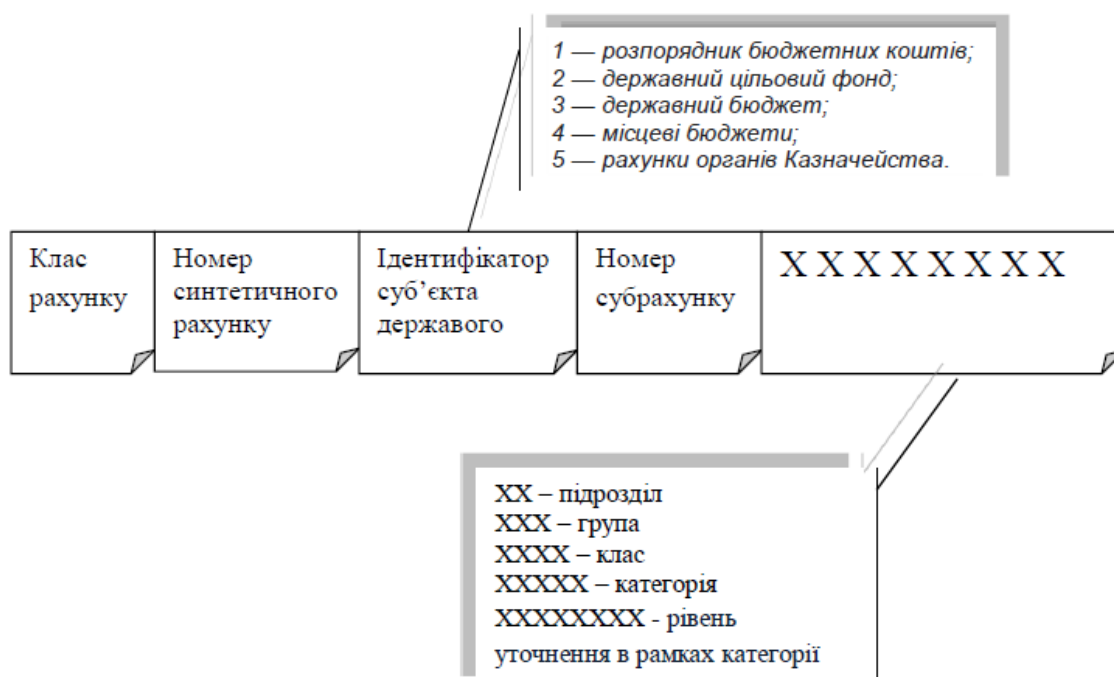


Рис. 2.7. Схема побудови аналітичного рахунку лота публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора на підставі [33, 43]

Як видно із загальної схеми, перші чотири цифри у представленій класифікації визначають субрахунок відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів. Останні вісім цифр

відображають кодування відповідно до Єдиного закупівельного словника [18]. У зв'язку з тим, що дев'ята цифра є контрольним числом та використовується для перевірки попередніх цифр, розраховується за певною методикою і не несе інформації про якісну характеристику об'єкта, не вважаємо її суттєвою для аналітичного обліку.

Приклади аналітичних рахунків розпорядника бюджетних коштів представлено у таблиці (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Приклади аналітичних рахунків розпорядників бюджетних коштів

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
111839112210	Стільці для їдалень
111639162110	Навчальне приладдя
131151620000	Послуги із встановлення офісного обладнання
151822851000	Швидкозшивачі
181222457000	Перепустки
181537451700	Футбольні м'ячі, призначені для розподілу
181237451700	Футбольні м'ячі, призначені для власних потреб

Джерело: власна розробка автора

Така класифікація дозволить визначати напрям витрачання предмета закупівлі, контролювати виконання договорів та складати план закупівель на наступний рік. Наприклад, футбольні м'ячі з аналітичним рахунком «181537451700» призначені для розподілу між розпорядниками нижчого рівня (відділ освіти передає місцевим закладам освіти), а футбольні м'ячі з рахунком «181237451700» використовують для власних потреб установи. Надану класифікацію можливо більш конкретизувати, використовуючи останні цифри Єдиного закупівельного словника: м'ячі шкіряні, із замітника і т. ін.

Крім того, у зв'язку із необхідністю контролю над предметом закупівлі до виконання контракту, тобто до того як його можна обліковувати у складі активу, вважаємо за доцільним обліковувати лот після підписання контракту в результаті процедури публічних закупівель у складі умовних активів.

Умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не

відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю [13].

Відповідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» умовні активи суб'єктом державного сектору не визнаються та відображаються на позабалансових рахунках. Після набуття контролю актив перестав класифікуватись як умовний та зараховується до активів [24]. Умовний актив установа відображає на позабалансовому субрахунку 041 «Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів». Слід зауважити, що наразі назва цього субрахунку не відповідає оновленим термінам, доцільно змінити назву субрахунку 041 «Умовний актив розпорядників бюджетних коштів». Такий підхід щодо обліку лота після укладання контракту і до його виконання забезпечує принцип «безпечної транспарентності»: дає можливість отримати інформацію про предмет закупівлі до того, як можна буде його зарахувати до складу активів (рис. 2.8).

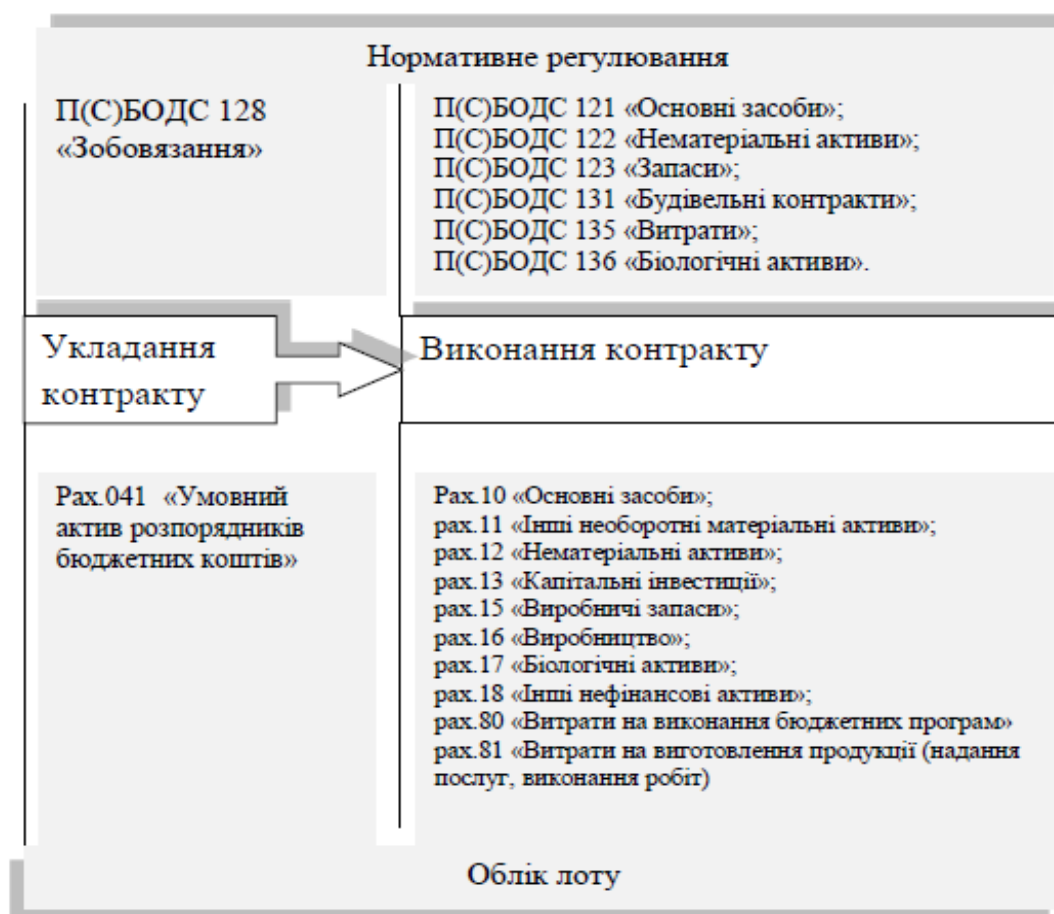


Рис.2.8. Облік лоту унаціональній системі бухгалтерського обліку державного сектора

Джерело: власна розробка автора

Інформація, необхідна для виконання головних функцій тендерного комітету, надається бухгалтерською службою. Запропонована система обліку лотів забезпечує швидкою та точною інформацією користувача на всіх стадіях закупівельного процесу. Аналітичний облік предмета закупівлі за лотами дозволить отримувати інформацію для формування очікуваної вартості закупівлі під час планування майбутніх закупівель, для визначення стартової ціни та забезпечує виконання принципу транспарентності. Отже, можемо стверджувати, що публічні закупівлі є інтегрованим об'єктом бухгалтерського обліку, що становить собою взаємозв'язок певних елементів, які надають суттєву інформацію тільки в комплексі. Необхідність такого підходу пов'язана з беззаперечною важливістю публічних закупівель як інструменту впливу на економічну, політичну, соціальну та екологічну політику, що виконує відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функцію на різних рівнях економічної системи (міжнародному, державному, регіональному, окремої установи).

Такий підхід дозволить здійснювати контроль над затратами, що сприяє виконанню основних принципів публічних закупівель: економія, ефективність та підзвітність. Крім того, комплексний підхід забезпечить замовників обліково-аналітичною інформацією для планування майбутніх закупівель та діяльності в цілому.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

3.1. Методологічні основи контролю публічних закупівель

Бюджетний Кодекс України пунктом 12 частини першої ст. 2 визначає, що бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету [3].

Державний сектор посідає в економіці значне місце і охоплює три основні сфери: управління, фінанси і підприємництво, які держава, що виступає політичним суб'єктом, використовує для регулювання економіки.

Поняття суб'єкта бухгалтерського обліку державного сектору у своїх працях розглянули Свірко С.В. і Фаріон А.І. У своїй роботі вони пропонують класифікацію суб'єктів державного сектору за суб'єктами управління та суб'єктами господарювання, одночасно відокремлюючи державний та комунальний сектори [53]. На нашу думку, це є логічно обґрунтований підхід для забезпечення інформацією користувачів, адже підхід до бухгалтерського обліку суб'єктів управління та суб'єктів господарювання суттєво різняться. Відповідно до Господарського кодексу України (ГКУ) від 16.01.2003 № 436-IV, суб'єктами господарювання державного сектору економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [6]. З іншого боку, статтею 22 ГКУ, визначені повноваження суб'єктів управління у державному секторі економіки, Кабінету Міністрів України (КМУ), міністерств, інших органів влади та організацій, як суб'єктів господарювання, що

визначаються законом. Хоча йдеться саме про суб'єкти управління, а не господарювання.

Одночасно методика ведення бухгалтерського обліку у державному секторі, затверджена Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), регламентує ведення обліку суб'єктів державного сектору, до яких відносяться, зокрема, розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [25].

Розглянемо поняттєве визначення в законодавчій та науковій літературі кожного із суб'єктів обліку, визначених національними стандартами. Розпорядники бюджетних коштів виступають безпосередніми суб'єктами бюджетних правовідносин, про що йдеться у статті 19 Бюджетного кодексу України (БКУ). Відповідно до п. 47 ч. 1 ст. 2 БКУ розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету [3].

Державне казначейство України (ДКУ) є урядовим органом державного управління, що діє у складі Міністерства фінансів і йому підпорядковується [45]. Цільовими фондами є фонди коштів, утворених як у межах, так і поза державним бюджетом і місцевими бюджетами та призначені для реалізації конституційних прав громадян на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, соціальне забезпечення у випадку безробіття, охорону здоров'я та медичну допомогу [2].

Ототожнення бюджетних установ із суб'єктами державного сектору в національному законодавстві викликає дискусії як у науковців, так і при трактуванні певних положень законодавства. Статтею 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи трактуються як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [3]. З іншого боку, розпорядники бюджетних коштів, відповідно до НП(С)БОДС 101 трактуються як суб'єкти державного сектору – «суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники

бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди», хоча, як бачимо, ототожнювати ці поняття нелогічно [25].

Склад суб'єктів державного сектору на законодавчому рівні визначається Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, що затверджує Методику визначення частки державного сектору у складі економіки № 1466 від 20.12.2012 [19]. Цим документом передбачена методика розрахунку частки суб'єктів державного сектору в складі економіки країни за галузями, що надає інформацію про значення кожної галузі державного сектору в економіці країни (табл. 3.1). При цьому, відповідно до методичних рекомендацій, у розрахунок не враховується сектор державного управління.

Таблиця 3.1

Питома вага державного сектору у складі економіки України

	Вид економічної діяльності	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	Сільське господарство, лісове господарство та рибне,%	4,4	4,0	4,0	4,1	3,8	3,6
2	Промисловість,%	15,1	14,6	10,9	10,5	9,6	10,5
3	Будівництво,%	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,9
4	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів,%	0,6	1,1	1,0	0,3	0,5	0,6
5	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність, %	32,6	31,0	27,4	28,7	29,4	28,8
6	Тимчасове розміщення і організація харчування, %	2,8	2,8	2,7	2,4	1,8	1,3
7	Інформація та телекомунікації,%	3,0	3,4	3,2	3,2	4,0	3,7
8	Фінансова та страхова діяльність,%	1,0	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2
9	Операції з нерухомим майном,%	1,6	1,6	1,2	1,1	1,0	1,8

Закінчення табл. 3.1

10	Професійна, наукова та технічна діяльність	33,4	33,8	33,8	32,3	30,6	25,8
11	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	0,5	0,5	0,6	0,7	0,6	0,5
12	Освіта	1,3	1,2	1,1	1,1	1,0	0,9
13	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	1,4	1,4	1,7	1,0	0,5	0,3
14	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	12,7	13,7	14,4	14,0	14,3	20,6
	Загальна питома вага державного сектору у складі економіки України	11,3	11,1	9,4	8,9	8,3	8,0

Джерело: складено автором на підставі [20]

Методика розрахунку частки державного сектору у складі економіки передбачає розрахунок середньоарифметичного значення показників за відповідний звітний період:

- питомої ваги кількості суб'єктів господарювання державного сектору (СГДС) економіки в загальній кількості суб'єктів господарювання;
- питомої ваги чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) СГДС в загальному обсязі чистого доходу суб'єктів господарювання;
- питомої ваги чистого прибутку СГДС у загальному обсязі чистого прибутку;
- питомої ваги середньої вартості необоротних та оборотних активів СГДС у середній вартості необоротних та оборотних активів суб'єктів господарювання;
- питомої ваги середньої кількості працівників СГДС у загальній кількості працівників суб'єктів господарювання;
- питомої ваги доданої вартості за витратами виробництва СГДС у загальному обсязі доданої вартості за витратами виробництва суб'єктів господарювання.

У таблиці спостерігається, що протягом останніх років питома вага державного сектору в складі економіки зменшується з 11,3% у 2017 році до 8% у 2022 році (табл.3.1). Повне скасування державної власності може призвести до деформації в економіці та створення приватної монополії. Але разом з тим, велика частка державного сектору може стати руйнівником ринкового середовища у країні.

Затверджена методика не відображає повною мірою частку державного сектору в складі економіки, оскільки не враховує підприємства комунальної власності та суб'єкти державного управління. Тому показники, що надаються офіційними джерелами Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України є досить неповними та однобічними.

Відповідно до Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектору економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [6].

Специфіка ринку публічних закупівель полягає в тому, що основними суб'єктами відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» є замовники.

Замовники – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування та органи соціального страхування, створені відповідно до закону, а також юридичні особи (підприємства, установи, організації) та їх об'єднання, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, що така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі, за наявності однієї з таких ознак:

- юридична особа є розпорядником, одержувачем бюджетних коштів;
- органи державної влади чи органи місцевого самоврядування або інші замовники володіють більшістю голосів у вищому органі управління юридичної особи;

– у статутному капіталі юридичної особи державна або комунальна частка акцій перевищує 50% [49].

Законом України «Про публічні закупівлі» визначаються ознаки замовників, до яких відносяться юридичні особи, що є розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів [49]. Відповідно до ст. 2 ГКУ одержувачами бюджетних коштів є суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, які не мають статусу бюджетної установи, але уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою та отримує на їх виконання кошти з бюджету [3].

Зважаючи на вищенаведене, до суб'єктів публічних закупівель доцільно відносити бюджетні установи та одержувачів бюджетних коштів, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, діяльність яких не здійснюється на комерційній або промисловій основі. Тобто у випадку, якщо господарські організації, засновані на державній або комунальній власності, та їх об'єднання забезпечують потреби держави або територіальної громади, і така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі, у статутному капіталі яких частка державної чи комунальної власності перевищує п'ятдесят відсотків, то такі організації є замовниками та вважаються суб'єктами публічних закупівель.

Отже, замовників, що є суб'єктами публічних закупівель з метою контролю за ефективністю проведення закупівель доцільно розділити на певні групи:

– розпорядники бюджетних коштів, що фінансуються з державного або місцевого бюджетів, до яких відносяться органи державної влади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи, що фінансуються з державного або місцевого бюджетів (заклади охорони здоров'я, освіти, науки, культури, спорту тощо), Національний банк України, фонди державного соціального страхування, Фонд гарантування вкладів населення, Пенсійний фонд;

– підприємства-монополісти, тобто суб'єкти господарювання державної або комунальної власності, які займають монопольне становище в суспільно

важливих видах господарської діяльності відповідно до ст. 1 Закону «Про публічні закупівлі»;

– державні або комунальні підприємства та їх об'єднання, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, якщо така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі [49].

Відповідно до законодавства всі заклади освіти в Україні є некомерційними підприємствами. Класифікація закладів освіти в сучасній науці здійснюється за різними ознаками: акредитаційний (за рівнем акредитації), територіальний, ступеня участі суб'єктів в освітніх правовідносинах, форми власності, визначення типів та видів закладів освіти, суб'єктів утворення закладів освіти, суб'єктів-споживачів, форми власності та організаційно-правової форми [8]. Згідно з законодавством України, всі підприємства освіти належать до некомерційних підприємств, але різняться за організаційно-правовою формою та формою власності. Із запропонованої класифікації закладів освіти, у рамках підпорядкованості Закону України «Про публічні закупівлі» нас цікавить класифікація закладів освіти за формою власності: державної, комунальної та приватної (колективної). Своєю чергою, заклади освіти приватної (колективної) форми власності не підпадають під дію Закону «Про публічні закупівлі». Враховуючи вищенаведене, можна згрупувати суб'єкти освіти, суб'єкти державного сектору, суб'єкти бухгалтерського обліку державного сектору та суб'єкти публічних закупівель за ознаками підпорядкованості системі обліку в державному секторі та публічним закупівлям (табл. 1.3).

Така класифікація суб'єктів публічних закупівель дозволить ідентифіковано підійти до аналізу ефективності публічних закупівель, розробити системні підходи щодо формування комплексного бачення в створенні інформаційної бази для потреб обліку. Як бачимо, не всі суб'єкти державного сектору та публічних закупівель є суб'єктами обліку в державному секторі, але всі суб'єкти державного сектору є одночасно і суб'єктами публічних закупівель. Своєю чергою суб'єкти освіти приватної (колективної) власності не підпадають під дію Закону України «Про публічні закупівлі». Першочерговою метою публічних закупівель

вважається максимальна економія та ефективність, однак, беручи до уваги вагомість та вплив закупівель, уряди різних країн все частіше використовують публічні закупівлі зі стратегічною метою для досягнення більш масштабних та додаткових цілей державної політики. Під додатковими цілями, зазвичай, розуміється створення умов для сталого екологічно-орієнтованого зростання економіки, розвитку малого та середнього підприємництва, підтримка інновацій, розв'язання кліматичних проблем, підвищення соціальної відповідальності, боротьба з корупцією та підвищення рівня життя громадян. Фактично в багатьох країнах державні закупівлі використовуються у якості політичного інструменту для досягнення таких цілей.

Таблиця 3.2

Групування суб'єктів за підпорядкованістю системі публічних закупівель та бухгалтерському обліку в державному секторі

Суб'єкти державного сектору		Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі	Суб'єкти освіти	Суб'єкти публічних закупівель	
Суб'єкти управління	Кабінет Міністрів України	Державне казначейство України	Заклади освіти державної форми власності	Органи державної влади	Розпорядники бюджетних коштів
	Міністерства України			Органи місцевого самоврядування	
	Відомства України			Органи соціального страхування	
	Інші органи державної влади або місцевого самоврядування	Державні цільові фонди			
Суб'єкти господарювання	Бюджетні установи, які утворені органами державної влади або місцевого самоврядування і утримуються за рахунок коштів Державного або місцевих бюджетів	Розпорядник и бюджетних коштів	Заклади освіти комунальної форми власності	Бюджетні установи, які утворені органами державної влади або місцевого самоврядування і утримуються за рахунок коштів Державного або місцевих бюджетів	

Закінчення табл. 3.2

Підприємства та організації, що діють на правах державної та комунальної власності		Заклади освіти приватної форми власності	Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання	Підприємства – монополісти
Суб'єкти господарювання, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких перевищує 50%			Суб'єкти господарювання, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких перевищує 50%	Некомерційні підприємства
Суб'єкти господарювання, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких становлять величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів			Суб'єкти господарювання, державна або комунальна частка у статутному капіталі яких становлять величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів	

Джерело: систематизовано автором на підставі [53], [25], [49], [8]

Міністерство соціальної політики затвердило наказом № 234 від 18.02.2019 року професійний стандарт «Фахівець з публічних закупівель», яким конкретизовано набір знань, умінь, трудових навичок та компетентностей [46]. Гостра потреба в подібних фахівцях викликана збільшенням обсягів закупівель, адже організації відчули додаткове навантаження у цій сфері господарської діяльності. Відповідно до Національного класифікатора України ДК 003:2010 професія «Фахівець з публічних закупівель» введено за кодом КП 2419.2 [26]. У зв'язку з цим, виникає потреба й у професійних стандартах у сфері освіти: необхідно розробити освітні програми, навчально-методичні матеріали, стандарти оцінювання знань та кваліфікаційні критерії за відповідною освітньою програмою.

Наявність постійних навчальних програм у системі публічних закупівель є складовою підвищення ефективності та продуктивності державних закупівель.

3.2 Контролюючі органи

Якщо в науковій та практичній сфері публічних закупівель поняття «учасники» та «замовники» досить досліджене і зрозуміле питання, то щодо органів, що здійснюють моніторинг, які є зовнішніми користувачами інформації про публічні закупівлі без прямого фінансового інтересу, залишається багато білих плям: їх повноваження, функції, права та обов'язки потребують додаткового обговорення. Регуляторною та консультативною функцією у сфері публічних закупівель наділено Міністерство розвитку економіки торгівлі та сільського господарства України. Зазначене Міністерство також представляє Україну на міжнародному рівні з питань публічних закупівель.

До складу Міністерства входить Департамент, що складається з п'яти відділів, які відповідають за різні напрямки моніторингу та регулювання публічних закупівель. Функцією контролю за здійсненням державних закупівель наділені кілька державних органів, основні визначені ст. 7 Закону «Про публічні закупівлі» [49]. Основні органи контролю та їх функції представлено у таблиці (табл.1.4).

Таблиця 3.3

Контроль публічних закупівель державними органами

Орган державного контролю	Напрями контролю	Нормативна база функціоналу
Державна аудиторська служба	Здійснює контроль діяльності замовників за допомогою планових та поточних перевірок у контексті ефективного витрачання державних коштів, проведення фінансового аудиту, контроль внутрішнього аудиту замовників, проводить моніторинг закупівель.	Положення про державну аудиторську службу, Постанова КМУ від 03.02.2016 №43[40]
Рахункова палата	Здійснює контроль-аналітичну та експертну діяльність за виконанням Державного бюджету, ефективністю виконання бюджетних програм та публічних закупівель з позиції управління державними фінансами. Проводить щорічну планову перевірку Уповноваженого органу та АМКУ.	Закон України Про Рахункову палату України

Закінчення табл. 3.3

Державне казначейство	Здійснює оперативний контроль при реєстрації та оплаті договорів, проводить моніторинг відповідності укладених договорів вічному плану закупівель та звіту про результати проведення процедури закупівлі у електронній системі.	Стаття 43 Бюджетного кодексу України [3]
Міністерство розвитку економіки торгівлі та сільського господарства	Є спеціально уповноваженим органом, що здійснює регулювання та впроваджує державну політику у сфері закупівель. Проводить системний аналіз публічних закупівель, виявляє проблеми та реалізовує заходи щодо їх усунення на законодавчому рівні.	Стаття 7 Закону України «Про публічні закупівлі»[49]
Антимонопольний комітет України	Виконує функцію оскарження у системі публічних закупівель, є органом виявлення і боротьби зі змовами на торгах шляхом оперативного контролю, реагуючи на скарги суб'єктів закупівель.	Статті 8, 18 Закону України «Про публічні закупівлі»[49]
Судові органи	Є першою інстанцією для подання скарг після завершення процедури закупівлі та укладанні договору, має право переглядати рішення АМКУ	Стаття 18 Закону України «Про публічні закупівлі» [49]
Правоохоронні органи (Національне антикорупційне бюро, Служба безпеки, прокуратура, національна поліція)	Здійснюють контрольну функцію у сфері публічних закупівель у межах своїх повноважень, протидіють корупції, запобігають нанесенню збитків економіці держави та незаконному витрачання державних фінансів, шляхом виявлення складів злочинів у діях службових та посадових осіб.	Закони України «Про Національну поліцію», «Про Національне антикорупційне бюро України», «Про Прокуратуру», «Про СБУ»

Джерело: систематизовано автором[49]

На сьогодні можемо зазначити, що система моніторингу у сфері публічних закупівель представлена досить розгалуженим колом органів виконавчої влади, правоохоронних органів, фінансового контролю та громадськістю. Метою такого моніторингу є протидія зловживанням, корупційним схемам, забезпечення виконання основних функцій публічних закупівель. Але залишається ряд невирішених питань, до яких відносяться: відсутність механізмів взаємодії між правоохоронними та контролюючими органами, дублювання функцій правоохоронними органами, недостатня кількість кваліфікованих фахівців з достатнім практичним досвідом, невизначеність механізму моніторингу публічних закупівель, відсутність системи індикаторів для виявлення ризиків порушення законодавства у сфері публічних закупівель на кожній стадії. З метою ефективного управління публічними закупівлями виникає потреба в інформації для прийняття управлінських рішень, при цьому система управління нерозривно

пов'язана з інформаційними потоками, які забезпечуються фінансовим обліком, управлінським обліком та економічним аналізом. Прозорість інформації є найважливішою складовою процесу управління, оскільки забезпечує можливість здійснювати планування, контролювати поточні події та приймати управлінські рішення на майбутнє (рис. 3.1).

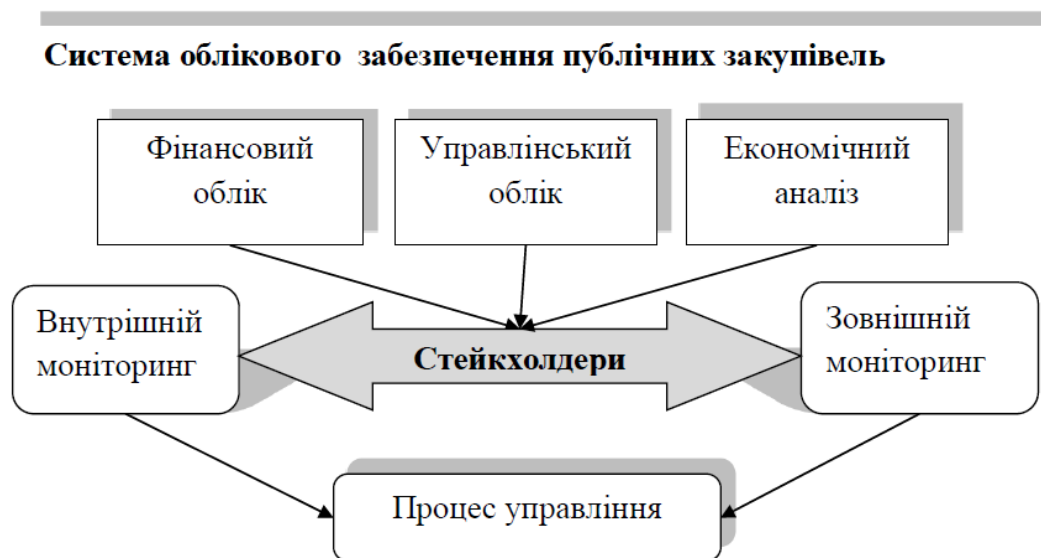


Рис. 3.1. Система облікового забезпечення публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

Зовнішній моніторинг здійснюється з метою забезпечення виконання основних принципів публічних закупівель: підтримка добросовісної конкуренції серед учасників, забезпечення максимальної економії та ефективності використання державних фінансів, запобігання дискримінації учасників, підтримка відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівельного процесу, запобігання корупційним діям та зловживанням. У зв'язку із переходом «державних» закупівель на «публічні» виникає необхідність у розробці нових підходів до моніторингового процесу публічних закупівель, що врахує інтереси платників податків під час витрачання публічних коштів та забезпечує ефективність публічних закупівель.

Процес моніторингу публічних закупівель умовно можна розділити на стадії, залежно від мети та процедур, що виконуються (табл. 3.4).

Стадії моніторингу в публічних закупівлях

Стадії моніторингу	Мета	Стейкхолдери
Попередній	Запобігання незаконним діям, неефективному використанню публічних коштів, необґрунтованим управлінським рішенням на стадії планування закупівель та складання і погодження кошторисів	Внутрішні служби, Тендерний комітет (уповноважена особа), головні розпорядники за підпорядкуванням
Поточний	Оперативний моніторинг публічних закупівель з метою своєчасного виявлення та усунення порушень, відхилень під час проведення процедур закупівлі.	Тендерний комітет (уповноважена особа), приймальна комісія, державні контролюючі органи, громадський контроль
Постзакупівельний	Встановити правильність, своєчасність та законність виконання договорів, здійснювати фінансовий контроль витрачання бюджетних коштів, встановлення доцільності витрачання бюджетних коштів, проведення оцінки ефективності здійсненої закупівлі	Тендерний комітет (уповноважена особа), Державні контролюючі органи, громадський контроль

Джерело: власна розробка автора

Система управління публічними закупівлями становить собою цілісну систему інформаційних взаємозв'язків і комунікацій зовнішніх та внутрішніх стейкхолдерів. При цьому мета обліку полягає у формуванні інформації для забезпечення аналізу і контролю з метою ефективного управління публічними фінансами на рівні окремої установи. Тобто моніторинг доцільно розглядати як одну із функцій управління публічними закупівлями. Основним завданням інформаційного забезпечення системи управління публічними закупівлями є формування первинних даних та перетворення їх в інформацію, доступну для прийняття управлінських рішень за допомогою системного аналізу. З метою якісного інформаційного забезпечення процесу управління публічними закупівлями необхідно формувати інформацію, зважаючи на рівні, на яких вона буде використовуватися: планування закупівель, організація закупівель та

контроль. Таким чином, виникає необхідність в аналітичній інформації на рівні управління, що включає внутрішню інформацію, яка використовується для управління та контролю публічними закупівлями. Зовнішній (стратегічний) контроль дозволяє забезпечити ефективне управління системою публічних закупівель.

З 1 березня 2019 року в Україні стартував пілотний проєкт у ДП «ProZorro» Електронний каталог, який є системою актуальних пропозицій постачальників. База пропозицій формується централізованими закупівельними організаціями (адміністратором) в електронній системі закупівель, до кола їх обов'язків входить визначення номенклатури та структури каталогів, створення профілів, проведення кваліфікації постачальників, аналіз пропозиції. Тобто на даному етапі спрощується робота для замовників, оскільки кваліфікацію та документацію постачальників перевіряє адміністратор. Аналіз закупівель відповідно допорогового значення та предмета закупівлі свідчить, що найбільша кількість закупівель здійснюється саме при закупівлі товарів та послуг за допороговою вартістю. Інструмент електронних каталогів вже давно застосовується в практиці європейських країн і є систематизованою базою актуальних пропозицій. Такі каталоги застосовують для допорогових закупівель і, як свідчить міжнародна практика, їх наявність дає можливість замовникам спростити процес придбання простих товарів. На практиці є проблемою правильне визначення предмета закупівлі, особливо в частині, що стосується робіт та послуг. Відповідно до Закону предмет закупівлі визначається саме замовником, тобто на нього і покладається відповідальність, але трапляються випадки, коли замовник неправильно визначає предмет закупівлі та неправильно обирає процедуру і, як наслідок, порушує норми Закону, що тягне за собою адміністративну відповідальність. Складнощі зазвичай виникають при визначенні необхідності застосування норм Закону при закупівлі послуг з поточного ремонту та віднесення ремонту до поточного або капітального. А відтак, існує проблема щодо правильного застосування вартісних меж, передбачених статтею 2 Закону [49].

В Україні досить часто спостерігається практика картельних домовленостей у сфері закупівлі. Найбільша кількість порушень у вигляді антиконкурентних узгоджених дій у 2020 році була визнана Антимонопольним комітетом на ринках будівництва та будівельних матеріалів – 23% від загальної кількості порушень, транспорту – 19% та паливо-енергетичного комплексу й житлово-комунального господарства – 17%. При цьому, із загальної кількості 848 одиниць припинених порушень, які стосуються антиконкурентних дій, 675 було розглянуто за власною ініціативою АМК завдяки моніторинговим діям у системі ProZorro, використовуючи принцип відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівлі з метою запобігання корупційним діям та зловживанням [10].

Рішення про визначення переможця торгів базується на кількох факторах: максимальній вигоді (економії), найкращих умовах доставки, подальшому обслуговуванні і т.д. Для цього необхідно проводити ретельний аналіз на етапі підготовки до закупівель, відповідаючи на запитання: вимоги до предмета закупівлі, кваліфікаційні вимоги до постачальника, умови оплати та постачання, правила подачі пропозиції та порядок їх розгляду. Чим ретельніше підійти до підготовки тендеру, створити прозорі та прогнозовані умови для учасників, тим успішнішою буде закупівля, тим менше буде затрачено зусиль на кваліфікаційному етапі, а, отже, економія часу та ресурсів. Не менш важливим для аналізу є постзакупівельний етап, коли й підводиться підсумок з ефективності закупівлі, враховуючи процес виконання договору та використання предмета закупівлі. Інформаційним джерелом для цього є бухгалтерський облік. Облікове відображення предмета закупівлі у складі витрат суттєво відрізняється залежно від економічної класифікації видатків бюджету, відповідно до яких було отримане фінансування на закупівлю згідно з затвердженим кошторисом. У зв'язку з цим пропонуємо доповнити класифікацію за категорією закупівлі: пряма та непряма. Де до прямої закупівлі будуть належати предмети закупівлі, що забезпечують поточну діяльність установи, складають видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ. [42]. Тобто процес прямої закупівлі розглядаємо як частину процесу

управління, що безпосередньо має вплив на витрати та результат виконання кошторису. Непряма закупівля – це закупівля, що забезпечує діяльність установи та не пов’язана з процесом виробництва, але є процедурою створення власного капіталу суб’єкта державного сектору за рахунок цільового фінансування на капітальні видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довготривалого користування), необоротних активів, на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів.

Обсяг видатків з державного бюджету названими напрямками із року в рік збільшується (рис. 3.2).

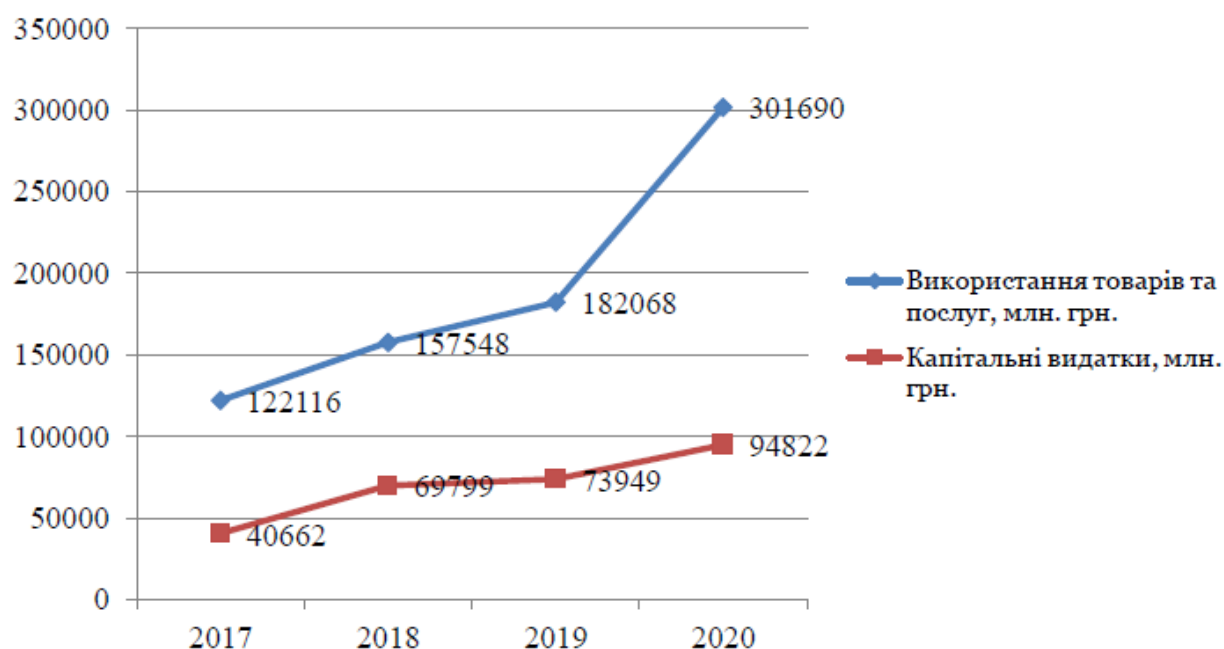


Рис. 3.2. Видатки з державного бюджету за окремими напрямками
Джерело: розроблено автором на підставі [58]

На рисунку наведено видатки з державного бюджету протягом 2017 – 2020 років за кодами економічної класифікації 2200 «Використання товарів та послуг» та 3000 «Капітальні видатки». Класифікація видатків державного бюджету за кодами економічної класифікації є найважливішою з позиції бухгалтерського обліку, адже відображає цільове призначення надходження коштів та впливає на подальший облік предмета закупівлі, придбаного відповідно

до затверджених планів закупівель та затверджених кошторисів. Фінансування видатків на закупівлю товарів та послуг складає в середньому близько 20% всієї витратної частини державного бюджету України, а фінансування капітальних видатків за останні роки значно зросло з 4,85% у 2017 році до 7,36% у 2020 році. Такий показник є досить високим та потребує ретельного аналізу та контролю за ефективним використанням коштів державного бюджету, а саме процесу закупівлі та використання предмета закупівлі на рівні окремої установи.

Система роботи суб'єкта державного сектору з виконання плану закупівель за непрямою закупівлею має свою специфіку, оскільки використання фінансових ресурсів здійснюється за конкретною метою та в обсягах, передбачених на певні заходи. Такі підприємства у своїй закупівельній діяльності крім Закону України «Про публічні закупівлі» мають керуватися Бюджетним кодексом України. Відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 2 БКУ бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуг чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з яким необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або в майбутньому. Одночасно ч. 1 ст. 48 БКУ наголошує, що розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами [3].

У нормах Закону України «Про публічні закупівлі» не міститься жодних обмежень щодо планування саме відповідно до кошторису. Особливості планування у цьому випадку пов'язані з механізмом реєстрації договору про закупівлю у Держказначействі, який може бути зареєстрований тільки при умові наявності бюджетних асигнувань, встановлених затвердженим кошторисом. Тож, якщо замовник спланує закупівлю на очікувану вартість і на момент укладання договору не буде затверджено бюджетних асигнувань, то в органах Державного казначейства відмовлять у реєстрації договору, а замовнику необхідно дочекатися взяття Казначейством бюджетного зобов'язання після затвердження кошторису. Крім того, ч. 3 ст. 48 БКУ встановлено, що укладення договору, придбання

товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України, є недійсним [3].

Облік цільового фінансування ведуть на рахунок 54 «Цільове фінансування», який призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо. Рахунок 54 «Цільове фінансування» має такі субрахунки:

5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

На субрахунках 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» (5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів») ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або включення до внесеного капіталу в частині введених в експлуатацію необоротних активів. Відповідно до Порядку № 1219 на рахунок 54 «Цільове фінансування» ведуть облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, а саме: придбання необоротних активів (КЕКВ 2210, 2240, 2260, 3110, 3160), будівництво (КЕКВ 3120), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (КЕКВ 3140, 3130), створення державних запасів та резервів (КЕКВ 3150) [60]. Тобто, коли установа отримує з бюджету асигнування на перелічені вище видатки, то їх зараховують не на рахунок 70 «Бюджетні асигнування», а одразу на рахунок 54 «Цільове фінансування»: Д2313 К 5411 (пп 1.1, 2.1, 4.1 Типової кореспонденції). У зв'язку з тим, що облікова політика

суб'єкта державного сектору має забезпечити моніторинг на етапі виконання контрактів публічних закупівель вважаємо необхідним внести зміни у План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, шляхом введення субрахунків:

5412 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів»

5422 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням державних цільових фондів».

По кредиту рахунків із застосуванням аналітичних показників за кожним цільовим призначенням доцільно відображати ліміти бюджетних зобов'язань у сумі максимальної (планової) ціни контракту, виходячи із затвердженого плану публічних закупівель. А після проведення процедури закупівлі та підписання контракту списувати з дебету рахунку. В результаті на рахунках 5412 та 5422 буде відображатися сума економії бюджетних коштів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Приклад застосування субрахунку 5412 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів»

Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
	Д	К
Отримано державне цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Відображено акумулювання публічних коштів за відповідним цільовим фінансуванням відповідно до плану закупівель	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5412 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів»
Відображено укладання договору за результатами публічних закупівель у ProZorro	5412 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Відображено збільшення власного капіталу за виконаним договором	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Джерело: власна розробка автора

Запропонована методика дозволить в обліку відслідковувати економію витрачання бюджетних коштів в рамках системи публічних закупівель за програмою цільового фінансування. Така система забезпечить контроль за

раціональним використанням фінансів суб'єкта державного сектору та аналіз закупівельної діяльності у режимі реального часу. Систему бухгалтерського обліку прямих та непрямих закупівель представлено на рисунку (рис. 3.6).

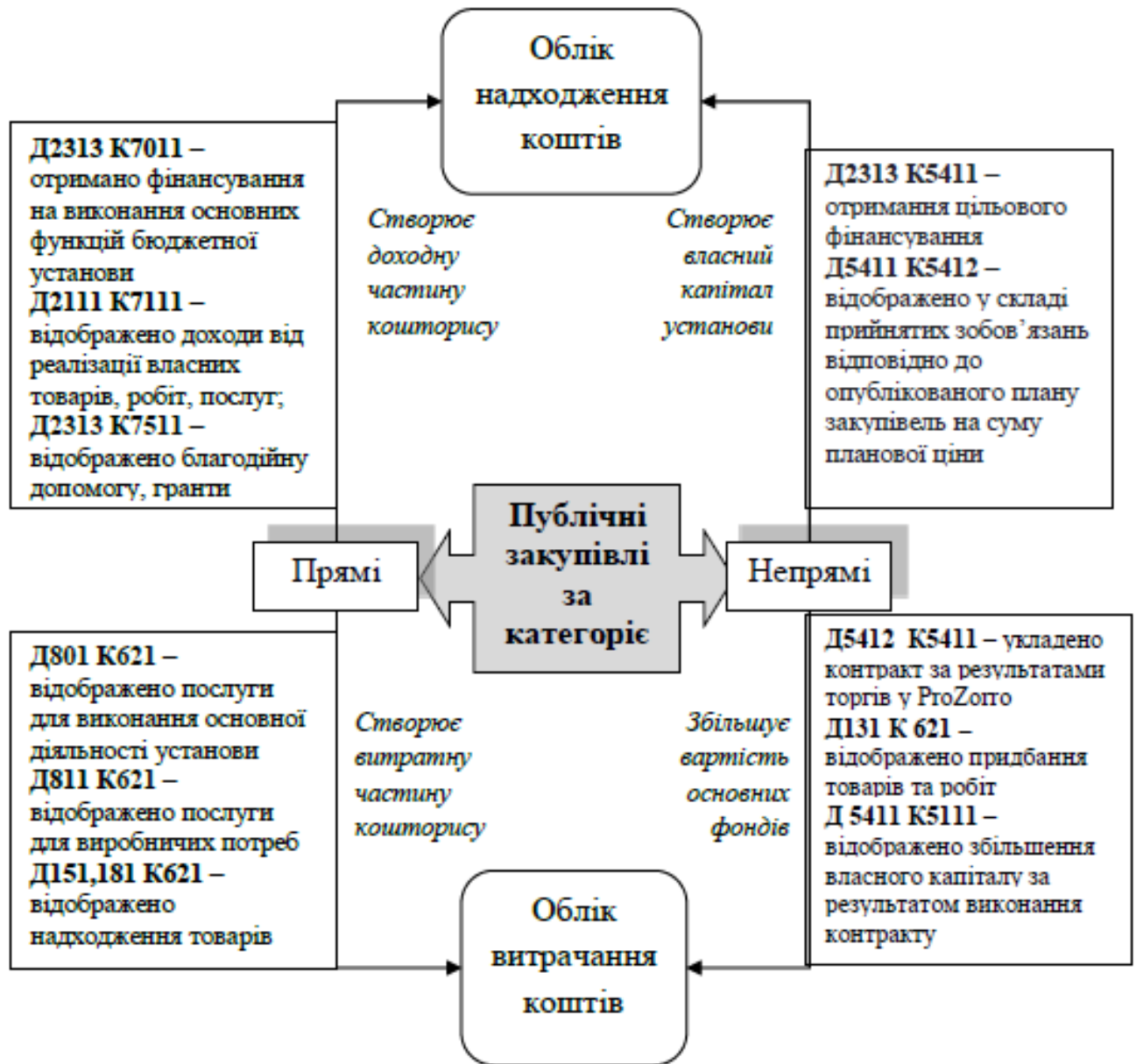


Рис. 3.6. Відображення в обліку прямих та непрямих публічних закупівель
Джерело: власна розробка автора

Таким чином, класифікація закупівель за категорією (механізмом відображення у бухгалтерському обліку) дозволяє проводити аналіз витрат установи з метою пошуку шляхів економії та проводити аналіз корисності в результаті цільового фінансування суб'єктів державного сектору.

Отже, класифікацію публічних закупівель в Україні на сучасному етапі представляємо у вигляді схеми (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Класифікація публічних закупівель
Джерело: розроблено автором на підставі [49]

У зв'язку з перехідним періодом, що відбувається у сфері державних закупівель протягом останніх років, не беремося стверджувати, що наведена класифікація є остаточним варіантом, оскільки модернізація публічних закупівель Україні постійний і динамічний процес. Процес імплементації ще не завершився і на сьогодні Міністерство економічного розвитку разом із Проектом Європейського Союзу «Підтримка впровадження Стратегії реформування публічних закупівель» розробили нову редакцію Закону про закупівлі, де норми і практики ЄС упроваджуються в українське законодавство відповідно до Угоди про асоціацію з метою усунення виявлених недоліків та удосконалення процесу закупівлі. Так, наприклад, вважаємо за доцільне впровадити класифікацію «за учасниками закупівель». На сучасному етапі учасником процедури закупівлі є фізична або юридична особа (резидент або нерезидент), яка подала тендерну пропозицію або взяла участь у переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі [49]. Наразі розглядається можливість допуску до участі в процедурах закупівлі об'єднання підприємств. Це розповсюджена практика для закупівлі складних послуг і робіт у світі. Відповідно до законопроекту замовники не матимуть права вимагати від таких учасників певної правової форми, щоб подати тендерну пропозицію. Тобто учасники зможуть об'єднуватися тільки для участі у певному тендері за необхідності. Враховуючи зміни до законодавства, доцільно розширити класифікацію за учасниками: фізичні особи, юридичні особи та об'єднання підприємств.

Запропонована класифікація дозволяє зрозуміти організацію закупівельного процесу, полегшити практичне застосування нового законодавства, визначити сутність кожного елементу державних закупівель та проводити контроль за виконанням договорів публічних закупівель.

Аналіз закупівельної діяльності відповідно до наведеної класифікації забезпечить виконання однієї з головних функцій держави – належний контроль у системі закупівель товарів, робіт та послуг для задоволення потреб держави і суспільства в цілому шляхом перевірки законності та ефективності використання бюджетних коштів та дотримання конкуренції.

3.3 Громадський контроль

Функцію громадського контролю визначено статтею 9 Закону України «Про публічні закупівлі», яка передбачає аналіз та моніторинг інформації на всіх стадіях публічних закупівель, що забезпечує функцію «прозорості», зазначену в Законі [49]. З метою виявлення порушень законодавства у сфері публічних закупівель та недоліків роботи електронної системи громадянам надано доступ до інформації, що розміщується в електронній системі закупівель. За участю громадського моніторингу закупівель можливе виявлення типових порушень: безпідставну дискваліфікацію учасників торгів, висування замовником дискримінаційних вимог, уникнення процедури відкритих торгів, необґрунтований вибір переможця, порушення процедур закупівлі. Впливати на стан закупівель громадяни можуть шляхом звернень до органів, уповноважених на здійснення контролю про виявлені порушення у системі. Але практика останніх років свідчить, що звернення громадян досить часто висуваються до органів контролю з вимогами, що не належать до їх компетенції, а також не дотримуються вимог законодавства. Результатом таких звернень є відсутність бажаних результатів, неефективне витрачання коштів, марнування робочого часу працівників контролюючих органів.

Оцінка ж параметрів закупівлі – цей вид моніторингу зосереджений на оцінці закупівель з метою забезпечення ефективності та результативності. З цією метою моніторинг має проводитися за показниками, які доцільно досліджувати у динаміці:

- інформація про закупівлі, оголошених за певний проміжок часу (оцінює конкурентність та відкритість ринку);
- середній часовий інтервал від моменту оголошення закупівлі до моменту укладання контракту (характеризує досконалість системи);
- оцінна вартість контрактів та вартість укладених договорів;
- кількість тендерних пропозицій за окремою процедурою (оцінює конкурентність);

– кількість відхилених пропозицій (показує реальну конкурентність, оскільки відхилені пропозиції не включаються до учасників серед яких проводиться конкурс);

– кількість поданих скарг (аналізується відсоток від загального числа проведених закупівель).

Моніторинг наведених параметрів можливий завдяки прозорості інформації в системі ProZorro для всіх зацікавлених стейкхолдерів, а аналітичний модуль ProZorro надає доступ до аналітичних показників з відповідним порівнянням залежно від заданих параметрів (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Моніторинг проведених закупівель Хмельницької області за 2019 – 2021 роки

Параметр закупівлі		Звітний період		
		2019	2020	2021
Оголошений тендер	Кількість	45239	44131	149026
	Сума, млн. грн.	15720,03	16443,04	29791,08
Укладений договір	Кількість	38632	44131	143825
	Сума, млн. грн.	10303,22	10539,03	27719,52
Середня кількість тендерних пропозицій за оголошеною процедурою (конкуренція)		2,2	2,3	2,3
Кількість відхилених тендерів	Кількість	7009	4868	6049
	У відсотках до оголошених тендерів	15%	10%	4%
Кількість поданих скарг	Кількість	39	59	70
	У відсотках до оголошених тендерів	0,10%	0,13%	0,04%
Кількість заключених договорів	Кількість	38632	44131	143825
	У відсотках до оголошених тендерів	85%	90%	96%

Джерело: узагальнено автором на підставі [50]

Прозорість закупівельного процесу безпосередньо залежить від кількості процедур проведених у системі ProZorro. Чим більша частина конкурентних процедур [51], тим більш прозорою є система закупівель. Відповідно до показників, зазначених у таблиці, спостерігається постійне зростання кількості оголошених торгів, а різке зростання у 2020 році викликане зниженням порогового значення щодо обов'язкової вимоги відображення закупівлі у системі ProZorro. Але, незважаючи на ряд нормативних змін, конкуренція в системі залишається на рівні двох учасників. Низька конкуренція завищує ціну контракту

та вказує на необ'єктивність визначення кваліфікаційних критеріїв до предмета закупівлі та завищення вимог до учасників, що порушує принцип «недискримінації учасників». Спостерігається зменшення питомої ваги відхилених тендерів протягом періоду, що свідчить про покращення досвіду серед замовників щодо організації торгів, дотримання законодавства, ефективне планування закупівель, якісна підготовка кваліфікаційних вимог до замовників, адже найчастішими причинами скасування тендеру було порушення законодавства та порушення в документальному оформленні. Суттєве зменшення відсотку поданих скарг свідчить про удосконалення системи закупівлі та набуття практичного досвіду замовників та учасників. Вільний та прозорий доступ стейкхолдерів до системи публічних закупівель дозволив зробити систему більш досконалою та ефективною. Проблемним залишається питання прозорості на етапі планування та аналізу проведення закупівлі на рівні окремого суб'єкта публічних закупівель, про що вже не раз згадувалося в дослідженнях.

ВИСНОВКИ

Результатом магістерської роботи є вирішення наукового завдання, що полягає в поглибленні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель в закладах освіти державного сектору. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання завдань дослідження та дають змогу зробити наступні висновки.

Запропонована класифікація суб'єктів публічних закупівель дозволить розробити інформаційну базу для стейкхолдерів в закладах освіти державного сектору із врахуванням їх інформаційних запитів. Встановлено, що не всі суб'єкти державного сектору та публічних закупівель є суб'єктами обліку в державному секторі, але всі суб'єкти державного сектору є одночасно і суб'єктами публічних закупівель. Це дозволяє визначити вимоги до організації обліку та сформулювати підґрунтя для аналітичних процесів в закладах освіти державного сектору.

Систематизація стейкхолдерів за інформаційно-аналітичною потребою інформаційних запитів є забезпеченням процесу управління публічними закупівлями, враховуючи стадії моніторингу (попередній, поточний, постзакупівельний), що забезпечує виконання основних принципів публічних закупівель (а саме «транспарентність»). Таким чином, систематизується аналітична інформація на рівні управління, що включає внутрішній моніторинг, який забезпечує процес управління публічними закупівлями на рівні окремого замовника, та зовнішній (стратегічний) моніторинг, який дозволяє забезпечити аналіз та ефективне управління на рівні держави.

Класифікація за ознакою «за ознакою відбору» забезпечує інформацією стейкхолдерів для виконання стратегічних завдань соціально-економічного розвитку країни в умовах забезпечення сталого розвитку. Класифікація за ознакою «категорія закупівлі» дозволяє отримати інформацію для процесу управління, шляхом розмежування витрат на закупівлі, що безпосередньо мають вплив на витрати і, як наслідок, результат виконання кошторису та витрати, які капіталізуються, тобто створюють власний капітал бюджетних установ та

дозволяє стейкхолдерам здійснювати пошук шляхів економії, проводити аналіз корисності в результаті цільового фінансування суб'єктів державного сектору. Запропонована система обліку прямих та непрямих закупівель дозволить відслідковувати економію витрачання публічних коштів в рамках капіталізації витрат, забезпечить контроль за раціональним використанням фінансів суб'єкта державного сектору та економію публічних коштів за окремим лотом у режимі реального часу.

Комплексний підхід до публічних закупівель як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку генерує інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень щодо заходів з удосконалення системи публічних закупівель у різних рівневих системах економіки, політики, соціології та екології. Обґрунтовано взаємозв'язок публічних закупівель як об'єкта управління, який вимагає комплексного підходу до публічних закупівель як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку, що впливає на систему управління господарською діяльністю закладів освіти державного сектору. Саме тому наслідки проведення публічних закупівель мають комплекс властивостей економічного, соціального, правового, екологічного характеру, інформація про які формується в системах бухгалтерського обліку та аналізу. Дані системи генерують інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень щодо заходів з удосконалення системи публічних закупівель. Лот – це об'єкт управлінського обліку, що обліковується у складі активу розпорядника державних коштів у результаті проведення процедури публічних закупівель. Запропонована система обліку лотів забезпечує швидкою та точною інформацією користувача на всіх стадіях закупівельного процесу. Аналітичний облік предмета закупівлі за лотами дозволить отримувати інформацію для формування очікуваної вартості закупівлі під час планування майбутніх закупівель, для визначення стартової ціни, забезпечить контроль за виконанням контрактів відповідно до принципу транспарентності..

Запропонована організація моніторингу публічних закупівель дозволить здійснювати контроль за рівнем витрат та ефективний пошук резервів економії

витрат; ефективно використовувати час на проведення закупівлі та пришвидшення обороту ресурсів.

Запропонована методика аналізу публічних закупівель на рівні окремої закупівлі дозволяє відстежувати загальний показник ефективності закупівлі за певний період, знаходити причинно-наслідкові зв'язки проблемних питань в організації закупівельного процесу, визначати втрачену вигоду, виявляти значущість окремих ділянок і при цьому враховувати специфіку замовника. Така методика дозволить здійснювати оцінку по кожному контракту, виявляти недоліки як в організації публічних закупівель, так і в процесі використання предмета закупівлі. Таким чином, наукова оцінка ефективності закупівлі дозволяє підвищити соціально-економічну ефективність публічних витрат, а також вчасно здійснити заходи щодо підвищення їх результативності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми фінансової системи України [Електронний ресурс]: матеріали XX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів: Черкаський державний технологічний університет, 23 листопада 2023 р. Черкаси, 2023. 243 с. URL: <https://er.chdtu.edu.ua/handle/ChSTU/4607>.
2. Арбузов С. Г.. Державні цільові фонди / Арбузов С. Г., Колобов Ю. В., Міщенко В. І., Науменкова С. В. // Банківська енциклопедія. — Київ : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011. — 504с. — (Інституційні засади розвитку банківської системи України). — ISBN 978-966-346-923-2.
3. 6. Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2010, № 50-51, ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
4. 7. Важинський С.Е., Щербак Т.І. Методика та організація наукових досліджень : Навч. посіб. / С. Е. Важинський, Т. І. Щербак. – Суми: Сум ДПУ імені А. С. Макаренка, 2016. – 260 с.
5. 10. Глобальні принципи управлінського обліку. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій. Chartered Institute of Management Accountants. Буклет CIMA. – 2015. – С. 56.
6. 12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
7. 13. Грицишен Д.О. Публічні закупівлі як об'єкт аналізу в умовах реформування системи управління державними фінансами / Д.О. Грицишен, С. В. Свірко, І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2018. – №3(41). URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3\(41\)-25-32](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3(41)-25-32).
8. 15. Деревянко Б.В. Визначення критеріїв класифікації навчальних закладів / Б.В. Деревянко // Підприємництво, господарство і право. — 2012. — № 2. — С. 23—26.
9. 19. Деякі питання надання освітньої субвенції з державного бюджету

місцевим бюджетам. Постанова Кабінету Міністрів України: порядок, Умови від 14.01.2015 № 6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-%D0%BF#Text>

10. 26. Звіт АМК за 2020 рік. Затверджено розпорядженням Антимонопольного комітету України від 11.03.2021 № 7-рп. – 2021р. – 180с. URL: <https://bit.ly/3ANvEXD>

11. 27. Звіт про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель в 2017 році. Рахункова палата України, 2018. Рішення №13-1 від 31.05.18 р. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/13-1_2018/Zvit_13-1_2018.pdf

12. 28. Здирко Н.Г. Аналіз та державний аудит публічних закупівель: теорія, методологія, організація: автореферат дис. д-ра екон. наук / Здирко Н. Г. спеціальність 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.). – Київ : ННЦ "Ін-т аграр. економіки", 2020. – 39 с.

13. 29. Зміни до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання». Наказ Міністерства фінансів України 27.01.2021 року № 44. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 лютого 2021 р. за № 187/35809. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-21#Text>

14. 31. Індекс сприйняття корупції, 2018. Transparency International Ukraine, URL: https://ti-ukraine.org/ti_format/doslidzhennya/cpi/

15. 34. Клименко О.М. Удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ / Клименко О.М. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008 №12 (91). – С.19-22

16. 39. Кравченко О.В. Особливості організації управлінського обліку в бюджетних установах. / Кравченко О.В. Пастернак Я.П.// Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. – 2019. – Том. 30 (69). №4. – С. 139 – 144. DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-24>

17. 40. Купріна, Н. Розвиток управлінського обліку: історичний та практичний аспект / Купріна, Н. і Рудюк, І. // Food Industry Economics. –2018. – 10, 1 (Квіт 2018). DOI: <https://doi.org/10.15673/fie.v10i1.871>.

18. 43. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в

державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2016_1_8.

19. 46. Методика визначення частки державного сектору у складі економіки. Наказ міністерства економічного розвитку і торгівлі України 20.12.2012. Редакція від 01.07.2014 № 1466 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0110-13#Text>

20. 47. Міністерство економіки України. Офіційний сайт. URL: <https://bit.ly/3ugyJxb> (дата звернення: 14.06.2023)

21. 50. Наказ Мінрегіону України від 04 червня 2014 року № 163 «Склад та зміст проектної документації на будівництво» ДБН А.2.2-3.2014

22. 52. Науменко С. М. Система тендерних закупівель: теоретико-методологічні підходи до дефініції і класифікації / С. М. Науменко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2014. - Вип. 1(2). - С. 242-247. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Траєіv_2014_1\(2\)__41](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Траєіv_2014_1(2)__41).

23. 53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін". Наказ Міністерства фінансів України 18.06.2001 N 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>

24. 54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання" (зі змінами). Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

25. 62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності". Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

26. 63. Національний класифікатор України ДК 003:2010. Наказ Держспоживстандарту №327 України 28.07.2010. Редакція від 18.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va327609-10#Text>

27. 65. Новаковець В.М. Фінансово-правовий механізм регулювання державних закупівель: автореферат. Дис. канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Державний науково-дослідний інститут МВС України. – К.2012. – 20с.

28. Офіційний сайт закупівель URL : <https://prozorro.gov.ua/>
29. 66. Парасій-Вергуненко І. М. Аналіз публічних закупівель: методичні та практичні аспекти / І. М. Парасій-Вергуненко // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - № 7. - С. 65-71. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_7_15.
30. 67. Пивовар Ю.І. Фінансово-правове регулювання публічних закупівель в Україні : монографія / Ю. І. Пивовар, В. М. Новаковець. – К. : ТОВ «Три К», 2012. - 224 с.
31. 69. Пінькас Г. І. Особливості класифікації державних закупівель: зб. тез доповідей за матеріалами 4-ї Міжнародної науково-практичної конференції «Постигането на висшого образование – 2008», т. 4. Икономики. – София : «Бял ГРАД-БГ», 2008. – С. 88–91 (0,17 друк. арк.). URL: <https://bit.ly/2Y6WEmP>
32. 70. Пінькас Г.І. Особливості класифікації державних закупівель. – 2008. Електронний ресурс (назва з екрану). URL: http://www.rusnauka.com/32_DWS_2008/Economics/36854.doc.htm
33. 72. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>
34. 73. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.
35. 74. Порядок визначення предмета закупівлі. Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України № 708 від 15.04.20. Редакція від 26.02.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0500-20#Text>
36. 75. Порядок здійснення допорогових закупівель. Наказ ДП «Зовнішторгвидав України» від 13.04.2016 р. № 35 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державного підприємства "Прозорро" від 20 червня 2017 року N 49. URL: <http://www.ua-tenders.com/legislation/orders/248043>.
37. 77. Правила визначення вартості будівництва. Національний стандарт України ДСТУ Б Д 1.1. – 1:2013. Офіційне видання мінрегіон України. – 2013. –

97с.

38. 79. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України - Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.36. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

39. 82. Про державні закупівлі; Директива 2014 року 2014/24/ЄС. URL: <https://bit.ly/2WmMxcW>

40. 83. Про державну службу. Закон України від 10.12.2015 №889-V-III. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2016, № 4, ст.43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>

41. 84. Про затвердження ВБН Г.1-218-182:2006 "Класифікація робіт з ремонтів автомобільних доріг загального користування" та ВБН Г.1-218-530:2006 "Класифікація робіт з експлуатаційного утримання автомобільних доріг загального користування" Рішення №16 від 10.04.2006 Колегії державної служби автомобільних доріг України.

42. 86. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ 12.03.2012 № 333. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27 березня 2012 р. за № 456/20769. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text>

43. 88. Про затвердження національного класифікатора України ДК 021:2015 та скасування національного класифікатора України ДК 021:2007. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 23 грудня 2015 року № 1749. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1749731-15>

44. 89. Про затвердження Порядку визначення предмета закупівлі. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 17 березня 2016 року №454 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0448-16>.

45. 90. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок» (зі змінами та доповненнями). Постанова КМ України від 27.12.2010 №1232. поточна редакція — Редакція від 07.04.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF#Text>

46. 94. Про затвердження професійного стандарту «Фахівець з публічних закупівель». Наказ Мінсоцполітики від 18.02.2019 № 234.

47. 96. Про здійснення державних закупівель. Закон України № 2289-VI від 01.06.2010 Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, N 33, ст.471 Втрата чинності від 20.04.2014, підстава - 1197-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2289-17#Text>

48. 99. Про приєднання до Угоди: Угода про державні закупівлі. Закон України від 16.03.2016 № 1029-VIII (в редакції від 16.03.2016). / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_050 (дата звернення 10.05.2023)

49. 100. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015р. №922-VIII Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/922-19>.

50. 102. Професійний аналітичний модуль ProZorro, 2017 – 2021. URL: <http://bipro.prozorro.org/qlikview/index.htm>

51. 114. Псьота В.О. Удосконалення класифікації публічних закупівель для ефективного управління державними. / О.В. Псьота // Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка», – 2020. – № 16(44) – С. 19-23. DOI: 10.25264/2311-5149-2020-16(44)-17-23

52. 117. Романенко С.В. Облік і контроль операцій з акредитивами в системі міжнародних розрахунків суб'єктів господарювання: автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. / Романенко С.В. Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир – 2018. – С. 23. URL: <https://bit.ly/2YE6U6k>

53. 118. Свірко С. В. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. - 2013. - № 4. - С. 19-27. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_4_5.

54. 119. Свірко С. В. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти./ 119. Свірко С.В.,

Тростенюк Т.М. // Економіка та держава. 2019. № 2. С. 41–46. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.2.41

55. 120. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України. / Свірко С.В. // Вчені записки. Науковий збірник. Вип. 14 Ч.2. – К.:КНЕУ, 2012. – С. 167-173.

56. 121. Свірко С.В. Передумови виникнення фінансового та управлінського обліку і бюджетних установах України. // Фінанси, облік і аудит. – 2016. – №1(27) URL: <https://bit.ly/3m8LZjy>

57. 124. Словник української мови : [в 11 т.] / [АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні] ; редкол.: І. К. Білодід (голова) [та ін.]. – Київ : Наук. думка, 1970 – 1980.

58. 125. Статистика міністерства фінансів. Офіційний сайт міністерства фінансів. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/expense/2020/> (дата звернення 16.06.2023).

59. 126. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами. Розпорядження КМУ від 01 серпня 2013 р. №774-р. Втрата чинності від 08.02.2017 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

60. 129. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

61. 132. Тополенко Н.М. Особливості здійснення обліку публічних закупівель в бюджетних установах / Н.М. Тополенко, О.М. Мартинюк // Електронний журнал «Інфраструктура ринку», 2016. – Вип.2. – С. 119-127. URL: <http://hdl.handle.net/123456789/2537>

62. 133. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Верховна Рада України, 2014. № 1678-VII від 16.09.2014. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

63. 136. Фаріон А. І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації: автореферат на здобуття наук. ступ. кандидата економ. наук. / Фаріон А.І. // Спеціальність 08.00.98 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). м. Київ. – 2011. – С. 29. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/1629/1/aref.pdf>

64. 137. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с. ISBN 978-966-629-783-2

65. 144. Чижевська Л.В. Позиковий капітал як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку / Л.В. Чижевська, О.О Зеленіна // Вісник економічної науки України. — 2011. — № 1 (19). — С. 164-169. URL: <http://dspace.nbuuv.gov.ua/handle/123456789/45795>

66. 147. Шевчук О. А. Контроль ефективності використання бюджетних коштів / О. А. Шевчук. // Економіка. Управління. Інновації. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_32.

67. 149. Boehm F. Corruption in Public Contracting Auctions: the Role of Transparency in Bidding Processes / Boehm F., Olaya J // Annals of Public and Cooperative Economics. – 2006. – Vol. 77. No. 4. – P. 431 –452. DOI: 10.1111/j.1467-8292.2006.00314.x

ДОДАТКИ