

**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг**

**Волошина Валерія Юріївна**

**Облік, аналіз та контроль закупівель товарів,  
робіт та послуг за державні кошти /**  
**Accounting, analysis and control of procurement  
of goods, works and services for public funds s**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

магістерська програма – Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки

**Магістерська робота**

Виконала студентка групи  
ОДСм-21

Волошина В.Ю. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник

---

Магістерську роботу допущено до захисту:

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## РЕЗЮМЕ

**Магістерська робота** містить 114 сторінок, 12 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел із 89 найменувань, 8 додатків.

**Метою магістерської роботи** є визначення особливостей функціонування системи обліку, контролю та аналізу закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти та пошук шляхів удосконалення процесу закупівель.

**Об'єктом дослідження** є процес придбання товарів, робіт та послуг за державні кошти у Тернопільському національному педагогічному університеті імені В. Гнатюка

**Предметом дослідження** є організаційні аспекти обліку, аналізу та контролю закупівель за державні кошти.

**Одержані висновки та їх новизна:** полягає у систематизації та узагальненні вітчизняного та зарубіжного наукового та практичного досвіду щодо специфічних особливостей закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, запропоновано визначення економічної сутності «державні закупівлі», а також запропоновано рекомендації з удосконалення організації закупівель за державні кошти, а саме: впровадження модуля, який би виявляв шахрайські наміри учасників торгів.

**Ключові слова:** державні закупівлі, система державних закупівель «ProZorro», процедура закупівлі, ефективність закупівель, контроль, укладання договорів.

## RESUME

**Thesis contains** 114 pages, 12 tables, 14 figures, list of sources with 89 titles, 8 applications.

**The aim of the thesis** is to determine the peculiarities of the functioning of the system of accounting, control and analysis of procurement of goods, works and services for public funds and the search for ways to improve the procurement process.

**Object is** the process of purchasing goods, works and services for public funds at the Ternopil National Pedagogical University named by V. Hnatyuk

**The subject of research** is the organizational aspects of accounting, analysis and control of procurement for public funds.

**The resulting conclusions and innovation:** are to systematize and generalize national and foreign scientific and practical experience regarding specific of procurements of goods, works and services for public funds; the definition of "state procurement" is proposed, as well as suggestions for improving the procurement organization for state funds, namely: the introduction of a module that would manifest fraudulent intent of the bidder.

**Keywords:** public procurements, system of state procurements «ProZorro», procurement procedure, effectiveness of procurements, control.

## АНОТАЦІЯ

Волошина В.Ю. Облік, аналіз та контроль закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі розкрито особливості здійснення закупівель за державні кошти; розкрито методику обліку закупівель в бюджетній сфері; проведено аналіз ефективності закупівель за державні кошти досліджуваної установи; розкрито методику контролю в сфері державних закупівель.

## ANNOTATION

Voloshyna V. Yu. Accounting, analysis and control of procurement of goods, works and services for public funds – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

This paper reveals peculiarities of procurement for state funds; disclosed the methodology of procurement accounting in the budget sphere; analyzed the procurement efficiency for state funds of the investigated institutions; disclosed the method of control in the field of public procurement.

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ I. Особливості здійснення процедури закупівель товарів, робіт та послуг в державному секторі	
1.1. Теоретичні основи здійснення закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти.....	6
1.2. Зарубіжний досвід закупівель товарі робіт та послуг у державних установах.....	21
1.3. Аспекти укладання договорів поставки товарів, робіт та послуг для державних потреб.....	29
Висновок до розділу I.....	38
Розділ II. Методичні основи обліку закупівель товарі, робіт та послуг за державні кошти	
2.1. Документальне оформлення процесу закупівлі в установах державного сектору.....	39
2.2. Облік закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти.....	54
2.3. Особливості складання і подання звітності про закупівлю.....	72
Висновок до розділу II .....	81
Розділ III. Аналіз і контроль здійснення державних закупівель	
3.1. Контроль за здійсненням закупівель в державному секторі.....	82
3.2. Аналіз ефективності закупівель товарів, робіт та послуг.....	92
Висновок до розділу III.....	100
Висновки та пропозиції.....	102
Список використаних джерел.....	105
Додатки.....	115

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Однією з важливих умов стабільного розвитку національної економіки є підвищення ефективності управління системою електронних торгів. Сьогодні, в епоху швидкого розвитку інформаційних систем та технологічного прогресу, кожна держава повинна слідкувати за інноваціями і проводити реформи, спрямовані на удосконалення роботи державних інституцій з метою їх спрощення, модернізації та підвищення ефективності.

Одним з пріоритетних напрямів реформування економіки в Україні є інститут державних закупівель, який потребував використання новітніх технологій для спрощення і прозорості його роботи. Саме тому для удосконалення роботи інституту було впроваджено проведення державних закупівель за допомогою електронних торгових майданчиків, що дозволило витратити бюджетні кошти прозоро та ще й економити за рахунок збільшення кількості постачальників та їх конкуренції.

Ефективна система публічних закупівель забезпечує надання переваг національним виробникам, стратегічну підтримку провідних промислових підприємств, захист галузей промисловості, що розвиваються, дотримання національних стандартів якості. При цьому економічний ефект від використання публічних закупівель виявляється не лише в масштабах прямої економії коштів від зниження цін на об'єкти постачання, а також у заощадженні на експлуатаційних витратах під час використання придбаних благ, підвищення якості ресурсів за незмінної ціни угоди, наявності додаткових вигод.

Однак недоліки організаційно-правового забезпечення публічних закупівель створюють передумови для генерації низки негативних явищ, які знижують ефективність та економність такого механізму витрачання бюджетних коштів. З огляду на це, обрана тема магістерської роботи є актуальною, оскільки наявність проблемних моментів вимагає дослідження та практичного вирішення.

Питанню дослідження особливостей обліку закупівель за державні кошти на сьогодні приділяється недостатня увага науковців. Питання організації процедур закупівель в наукових працях досліджували такі вітчизняні вчені: Л. Катроша, Н.І. Чухрай, Р.Р. Ларіна, В.В. Смиринський, В.В. Морозова, Н.Б. Ткаченко, В.Т. Александрова, П.Т. Германчук, А.Г. Кальченко, Є.В. Крикавський. Особливості відображення в бухгалтерському обліку публічних закупівель та контроль за їх здійсненням в бюджетних установах розглянуто в працях вітчизняних науковців, а саме: В.І. Голікова, І.А. Зіміна, Т.В. Канаєва, Ю.Д. Малярєвського, О.І. Сіденя, Л.М. Сімченко, В.В. Ольховської, Н.М. Хорунжак та інших. Проте, облік закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти шляхом публічних закупівель, у бюджетній сфері на сучасному етапі вимагає вдосконалення, що зумовлює актуальність теми магістерського дослідження.

**Мета та завдання магістерської роботи:** основною метою роботи є визначення особливостей функціонування системи обліку, контролю та аналізу закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти та пошук шляхів удосконалення процесу закупівель. Для досягнення поставленої у роботі виконано такі завдання:

- проаналізувати основні етапи процесу державних закупівель, принципи їх здійснення та визначити особливості застосування різних моделей закупівель;
- охарактеризувати розрахункові операції установ державного сектору;
- описати специфіку обліку та контролю закупівель за державні кошти;
- провести оцінку ефективності фінансово- економічного механізму здійснення державних закупівель та проаналізувати динаміку успішно здійснених закупівель за державні кошти.

**Об'єктом дослідження** виступає процес придбання товарів, робіт та послуг за державні кошти у Тернопільському національному педагогічному університеті імені В. Гнатюка

**Предметом дослідження** є організаційні аспекти обліку, аналізу та контролю закупівель за державні кошти.

**Методи дослідження.** Для розкриття основних питань даної роботи застосовуються загальнонаукові та специфічні методи і прийоми, до яких можна віднести: узагальнення та систематизація, аналіз та синтез, документацію, порівняння, групування, графічне зображення, співставлення, вибірка, економічний аналіз.

**Наукова новизна та практичне значення отриманих результатів.** Новизна проведеного дослідження полягає у систематизації та узагальненні вітчизняного та зарубіжного наукового та практичного досвіду щодо специфічних особливостей закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти. Внесені автором пропозиції щодо вдосконалення процедури державних закупівель мають не лише теоретичний характер, але й можуть бути використаними як у практичній діяльності досліджуваної установи так і в інших установах державного сектору.

**Структура та обсяг роботи.** Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, викладена на 114 сторінках друкованого тексту, містить 12 таблиць, 14 рисунків. Список використаних джерел складається із 89 найменувань.

**Апробація результатів дослідження.** Результати дослідження апробовані у вигляді публікації на тему «Зарубіжний досвід закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти» у збірнику матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія».

## РОЗДІЛ І

### ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

#### 1.1 Теоретичні основи здійснення закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти

Здійснення закупівель товарів, робіт та послуг веде до виникнення зобов'язань та необхідності здійснення розрахунків за цими зобов'язаннями.

Розрахунки бюджетної установи – списання коштів з реєстраційних та інших рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби, за наявності зареєстрованого зобов'язання, видатки на яке здійснюються на цілі та в межах затверджених кошторисів за загальним і спеціальним фондом. Детальніше завдання обліку розрахунків в бюджетних установах розглянемо на рис. 1.1.

Зобов'язання - заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

До документів, які здійснюють регулювання розрахунків в бюджетній установі можна віднести НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, Господарський Кодекс України, Цивільний Кодекс України, ЗУ «Про банки і банківську діяльність», ЗУ «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, ЗУ «Про публічні закупівлі».

Доцільно детальніше розглянути процес закупівель товарів, робіт та послуг через електронну систему із застосуванням нового Закону України «Про публічні закупівлі».



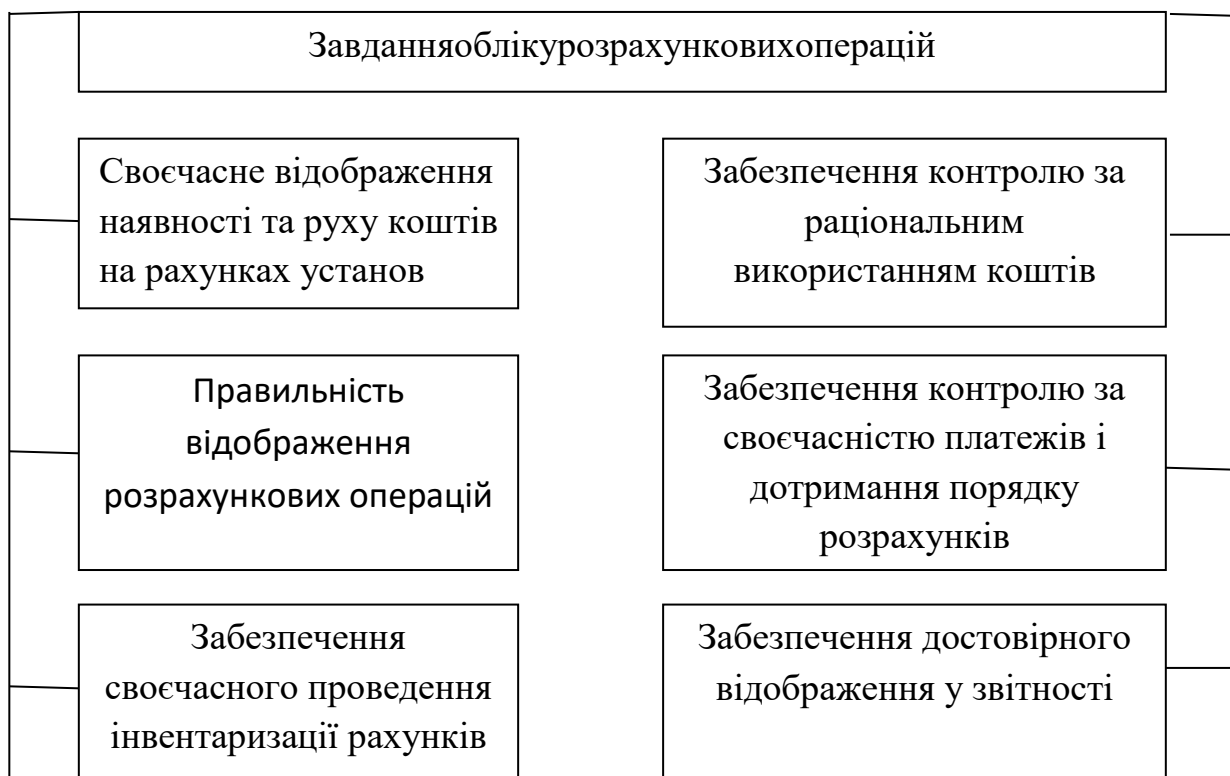


Рис. 1.1 Завдання обліку розрахункових операцій

Примітка. Розроблено автором на основі [14]

ЗУ «Про публічні закупівлі» є наслідком економічних і політичних змін в країні. Необхідність змін у сфері державних закупівель спричинено необхідністю: боротьби з нецільовим витрачанням бюджетних коштів, зниження наслідків кризових явищ, забезпечення конкуренції на ринку публічних закупівель та залучення інвестицій. Відповідно до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»[16], публічні закупівлі входять до системи інструментів державної допомоги національній економіці. До політичних причин у зміні законодавства в сфері публічних закупівель можна віднести підписання Угоди про асоціацію з ЄС, відповідно до якої Україна повинна стандартизувати систему публічних закупівель до правил, норм та принципів ЄС.

В Україні для центральних органів виконавчої влади та замовників, що здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання з 1 квітня 2016 року та для всіх замовників - з 1 серпня 2016 року вступив в дію Закон України «Про публічні закупівлі». Передбачалося, що даний закон виступить

ефективним важелем регулювання в сфері державних закупівель, а саме сприятиме:

- 1) забезпеченню прозорого та ефективного здійснення закупівель;
- 2) створенню конкурентного середовища у сфері публічних закупівель;
- 3) запобіганню проявам корупції у цій сфері;
- 4) розвитку добросовісної конкуренції.

Тож в сфері державних закупівель для досягнення поставлених цілей було розроблено електронний майданчик «ProZorro». Згідно даних Міністерства економічного розвитку та торгівлі за період функціонування системи в 2016 році було здійснено і успішно завершено закупівель на загальну суму 68921689 369,02грн. (табл.1.1)

Таблиця 1.1

## Успішно завершені процедури закупівель у 2016 році

УСПІШНО ЗАВЕРШЕНІ ПРОЦЕДУРИ ЗАКУПІВЕЛЬ У 2016 РОЦІ		
Процедура закупівлі	Завершено процедуру	Сума укладених договорів, грн
Відкриті торги	13 446	33 675 877 689.34
Переговорна процедура	7 886	30 388 838 719.17
Переговорна процедура (для потреб оборони)	267	4 856 972 960.51
Усього через портал Prozorro.gov.ua	21 599	68 921 689 369.02
Відкриті торги	44 728	117 225 916 376.58
Двосторонні торги	30	537 353 899.47
Запит цінових пропозицій	4 898	1 064 757 091.50
Переговорна процедура закупівлі	30 428	44 88 770 703.15
Попередня кваліфікація учасників	22	1 380 167 832.96
Усього через веб-портал Tender.me.gov.ua	80 106	165 096 965 903.65

Примітка. Розроблено автором на основі даних Міністерства економічного розвитку та торгівлі

Натомість роком раніше в 2015 році на процедури державних закупівель було витрачено 126 млн. грн. Варто відзначити, що кошти, які витрачаються на державні закупівлі – це кошти державного і місцевого бюджетів. Для того,

щоб оцінити ефективність функціонування системи закупівель проведено аналіз даних, що відображають параметри її діяльності в період з 2011 року до 2016 року (табл.1.2)

Таблиця 1.2

Оцінка ефективності функціонування системи закупівель на основі даних 2011 -2016 рр.

№ п/п	Назва показника	роки					
		2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	Усього оголошень про результати проведення процедур закупівель	53975	48509	30733	25380	34487	26556
2	Оголошень про результати проведення процедур закупівель, які відмінені чи визнані замовником такими, що не відбулися, в цілому	14368	13449	7505	9272	12835	6206
3	Кількість учасників, які подали пропозиції конкурсних торгів для участі у процедурах закупівлі	142599	12658	82584	57262	78865	48272
4	Кількість укладених договорів	51552	54911	34959	25110	33070	20667
5	Загальна сума коштів, яку заявили у звітному періоді для закупівлі товарів, робіт і послуг, млн. грн.	231796,2	239106,9	119745,4	75822,0	90982,1	84416,6
6	Загальна сума коштів за укладеними договорами у звітному періоді для закупівлі товарів, робіт і послуг, млн. грн.	216521,4	208240,0	95981,3	59431,6	78278,4	64170,7

Примітка. Розроблено автором на основі [47]

На основі таблиці проаналізуємо економію коштів від застосування процедур закупівель - відкриті торги (рис. 1.2). В таблиці до уваги беруться лише дані про результати застосування однієї з процедур закупівель – відкриті торги. Тому що переговорна процедура згідно законодавства застосовується як виняток для здійснення закупівель в окремих сферах

(наприклад, товарів або послуг монополій), або у специфічних ситуаціях, як от зрив конкурентних торгів через відсутність достатньої кількості учасників).

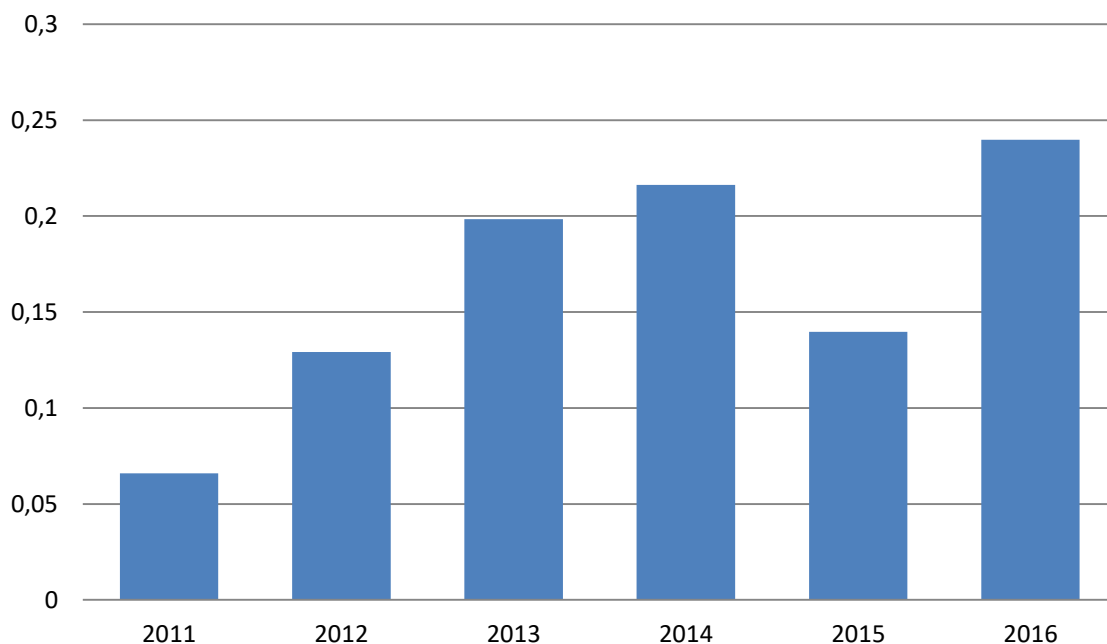


Рис 1.2 Динаміка показника питомої економії коштів від застосування процедури – відкритті торги у 2011 -2016 рр.

Примітка. Розроблено автором на основі таблиці 1.2

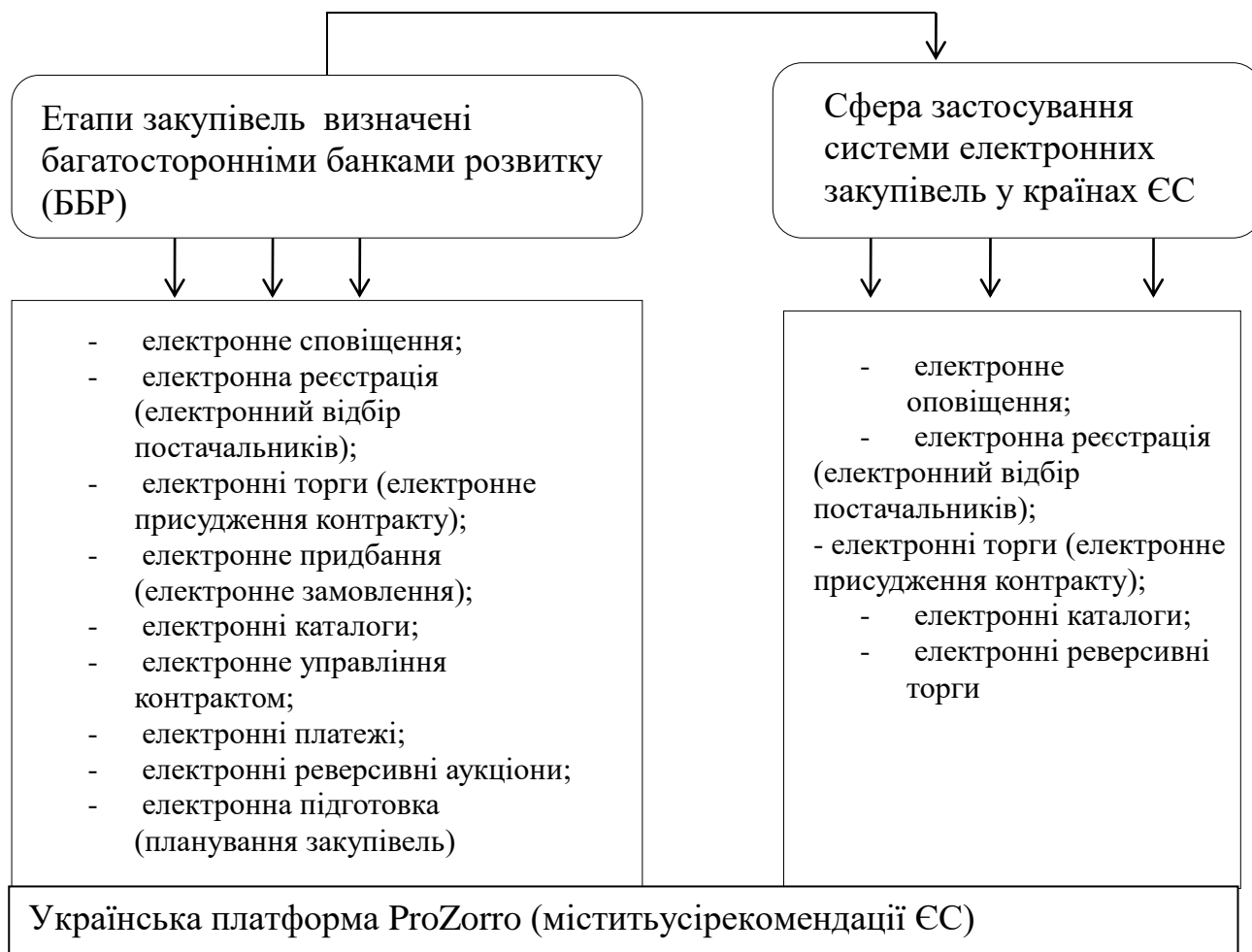
Як видно з рис. 1.2, протягом періоду з 2011 р. по 2014 р. показник питомої економії коштів мав тенденцію до постійного зростання з 6,6 % у 2011 році до 21,6 % у 2014 році. Проте у 2015 році значення цього показника різко скоротилося до 14,0 %. Цей факт може мати різні пояснення, зокрема й таке, що в умовах більш жорстких бюджетних обмежень замовники змушені були встановлювати очікувану вартість закупівлі на нижчому рівні, порівняно з попередніми роками. Однак в 2016 році цей показник знову зріс майже до 25 %. Можна зробити висновок, що система «ProZorro» дійсно виконує своє функціональне призначення, а саме економія бюджетних коштів - добре. Адже в порівнянні з 2011 роком за такими показниками, як кількість укладених договорів, очікувана вартість договору та фактична його вартість в 2016 році

економія склала 20 245, 9млн. грн., а в 2011 році – 15 274, 8. Хоча кількість договорів в 2011 році була більша.

Електронна система закупівель «ProZorro», яка прийшла на зміну паперовим державним тендерам сприяє здійсненню дійсно вигідніших пропозицій та економії державних коштів. Запровадження електронної системи відповідає вимогам гармонізації здійснення процесу державних закупівель в Україні зі стандартами, визначеними Європейським союзом. Свідченням цього є структурна і процесна її подібність до аналогів, що використовуються у країнах ЄС (рис. 1.3).

Наявність низки переваг застосування електронної системи публічних закупівель «ProZorro» дозволяє досягати певних успіхів у забезпеченні ефективності використання державних коштів і коштів територіальних громад. Як стверджує О. Пилипенко, в пілотному проекті було проведено більше ніж 50 тис. тендерів на суму 12 млрд.грн., а економія бюджетних коштів перевищила 680 млн.грн. [49]. Проте досягти ще кращих результатів можна максимально ліквідувавши недоліки, притаманні електронній системі. Однак окрім вказаних на рис. 1.4, до їх складу, як справедливо зазначає О.В. Адамик, слід віднести низку інших ризиків, зокрема: необхідність забезпечення постійного підключення до Інтернету з достатньою пропускнуою здатністю; рамковість програмного забезпечення (користувач має доступ лише до конкретних інформаційних систем); обмеження в додатках, операційних системах та інфраструктурних варіантах [2, с.183]. Слід зазначити, що система «ProZorro» є складовою електронної системи закупівель.

Так, п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону № 922 визначено, що електронна система закупівель представлена у вигляді інформаційно-телекомунікаційної системи, що забезпечує проведення процедур закупівель, створення, розміщення, оприлюднення та обмін інформацією і документами в електронному вигляді, до складу якої входять веб-портал Уповноваженого органу (тобто система ProZorro), авторизовані електронні майданчики, між якими забезпечено автоматичний обмін інформацією та документами [87].



ПЕРЕВАГИ	НЕДОЛІКИ
<ul style="list-style-type: none"> <li>- зростання конкуренції завдяки спрощенню доступу учасників до тендерів;</li> <li>- прозорість та публічність процедур;</li> <li>- електронне подання всієї документації забезпечує оперативність передачі даних;</li> <li>- контроль за якістю оголошень, тривалістю строків подачі пропозицій, наявністю повних даних і можливість їх відстеження в</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- не працює на допорогові закупівлі (до 200 тис. грн. для товарів та послуг);</li> <li>- неможливість виправлення помилково внесеної ціни у бік її збільшення;</li> <li>- можливість відсіву учасників (в т.ч. зі злочиною метою) в процесі постаукціонної кваліфікації;</li> <li>- цінові маніпуляції та низький рівень виявлення підставних фірм і моніторинг якості товарів;</li> <li>- неповне охоплення ринку потенційних учасників тендерних торгів (через недостатній моніторинг самими суб'єктами-</li> </ul>

Рис. 1.3 Переваги і недоліки електронної системи публічних закупівель «ProZorro»

Примітка. Джерело [78]

Структура системи «ProZorro» така: єдина база даних та єдина централізована система електронних аукціонів. Єдина база даних використовує відкритий код NOSQL. Доступ до централізованої системи електронних аукціонів здійснюється через шість окремих комерційних майданчиків. Учасники аукціонів, щоб отримати доступ до бази, мають сплатити збори, які є доходом майданчиків. На разі в Україні згідно з Наказом Мінекономрозвитку України «Про попередню авторизацію електронних майданчиків» від 19.04.2016 р. № 714, працюють такі електронні майданчики, як:

- «Держзакупівлі.Онлайн»;
- «SmartTender.biz»;
- «zakupki.prom.ua»;
- «ПриватМаркет»;
- «E-tender»;
- «PublicBid».

Створення закупівель для замовників є безкоштовним, а для Учасника, залежно від бюджету закупівель: до 20 тис. грн. – 17 грн; до 50 тис. грн. – 119 грн; до 200 тис. грн. – 340 грн; до 1 млн. – 510 грн; від 1 млн. – 1700 грн. Тарифи встановлені згідно п.4 Постанови КМУ від 24 лютого 2016р. № 166[15].

Електронні закупівлі передбачають чотири етапи, які відображено на рис. 1.4. Кожному наступному етапу передуватиме широке ознайомлення більшості замовників зі здобутками попереднього етапу з метою поступового нарощування потенціалу державного та приватного секторів.

Розміщення оголошення про проведення процедури відкритих торгів на веб-порталі Уповноваженого органу – це перший етап, з якого розпочинається процедура відкритих торгів, причому оголошення має бути оприлюднене не пізніше як за 15 днів до дня розкриття тендерних пропозицій, якщо вартість закупівлі не перевищує 200 тис. грн. для товарів і послуг та 1,5 млн. грн. для

робіт, та не пізніше 30 днів у разі перевищення таких меж. Одночасно має бути оприлюднена і тендерна документація.

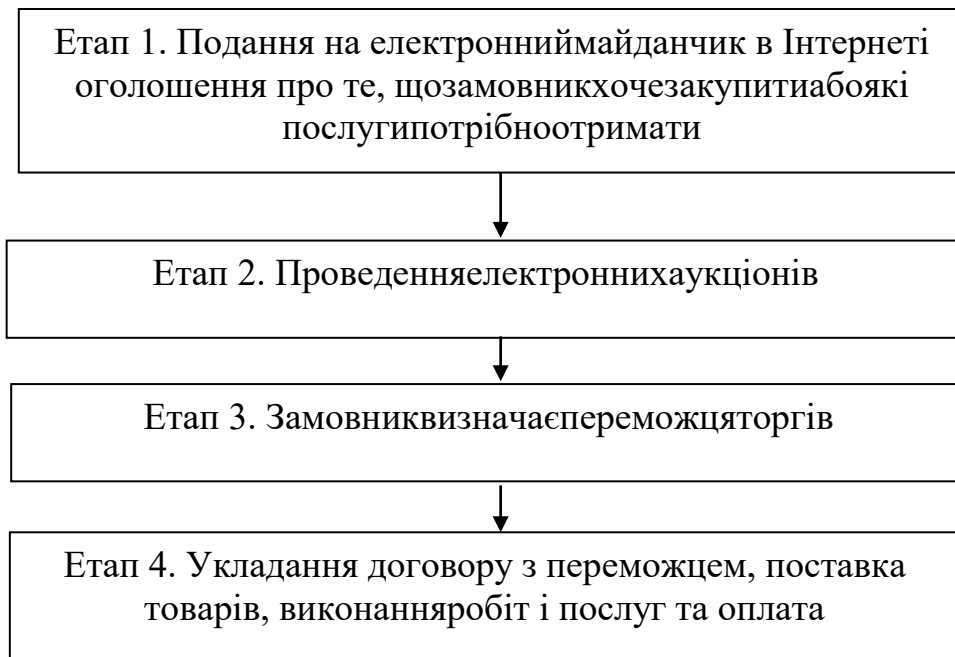


Рис. 1.4 Порядок проведення закупівель у системі «ProZorro»

Примітка. Розроблено автором на основі [65]

Тендерна документація повинна включати:

- детальну інструкцію з підготовки тендерних пропозицій;
- кваліфікаційні критерії до учасників, інформацію та вимоги, які підтверджують відповідність учасників торгів критеріям та вимогам відповідно із законодавством;
- необхідну кількісну, якісну та технічну інформацію про предмет закупівлі, у тому числі відповідну технічну специфікацію (за потреби замовник може вимагати плани, креслення, опис чи малюнки предмета закупівлі);
- місце поставки та кількість товару;
- місце, де мають бути надані послуги чи виконанні роботи та їх обсяги;
- строки, у які мають бути виконанні роботи, надані послуги та строки поставки товарів;



- проект договору про закупівлю з обов'язковим зазначенням порядку змін його умов;
- перелік критеріїв та методику оцінки пропозицій учасників із зазначенням питомої ваги критеріїв. Опис методики за критерієм ціна повинен містити інформацію про врахування податку на додану вартість;
- строки, протягом яких тендерні пропозиції будуть вважатися дійсними, але вони не повинні бути меншими ніж 90 днів з дати розкриття тендерних пропозицій;
- валюту, у якій буде розраховано ціну тендерної пропозиції;
- зазначення кінцевого строку подання тендерної пропозиції;
- інформацію про розмір, строки та умови надання, неповернення та повернення забезпечення виконання договору про закупівлю;
- ПІБ, посаду та адресу уповноваженої особи здійснювати зв'язок із учасниками тендерної закупівлі.

Учасники тендерних торгів мають не менше 15 днів для подання тендерних пропозицій після оприлюднення оголошення. Протягом цього строку, але не пізніше ніж за 10 днів до завершення строку подання пропозицій, учасник може звернутися через електронну систему до замовника із проханням надати йому роз'яснення щодо тендерної документації або вимагати усунення порушення під час проведення процедури закупівлі. Усі звернення відображаються в електронній системі і протягом трьох робочих днів з дня їх оприлюднення замовник повинен надати роз'яснення. Якщо замовник протягом цього часу не надав потрібної інформації особі, яка до нього звернулася, то строк подання тендерної пропозиції збільшується не менше як на 7 днів.

Після того як оголошення про торги та тендерна документація оприлюдненні всі бажаючі мають право прийняти участь у тендерних торгах та подати тендерні пропозиції через електронну систему закупівель. Особа, яка бажає прийняти участь у торгах повинна заповнити електронну форму із позначенням інформації про відповідність до кваліфікаційних вимог згідно

Закону «Про публічні закупівлі» та надати документи, що були зазначені замовником у тендерній документації. Тендерна пропозиція повинна містити підтвердження надання учасником забезпечення тендерної пропозиції, якщо таке забезпечення передбачено оголошенням про проведення процедури закупівлі. Тендерна документація, яку подає замовник може включати забезпечення тендерної пропозиції у вигляді гарантій, розмір цих гарантій може становити 0,5 % очікуваної вартості закупівлі у разі закупівлі робіт та 3% - у разі закупівлі товарі або послуг.

Інформація про ціни, які учасники торгів зазначили в тендерних пропозиціях автоматично розкривається в електронній системі після закінчення строку подання пропозицій. Під час проведення відкритих торгів процедура розкриття тендерних пропозицій залежить від вартісної межі закупівлі:

1) якщо очікувана вартість закупівлі не перевищує суму, еквівалентну 133 тис. євро (для товарів і послуг) та 5150 тис. євро (для робіт), то інформація про ціни/приведені ціни тендерної пропозиції автоматично розкривається перед початком електронного аукціону. А коли електронний аукціон закінчився, автоматично в електронній системі розкриваються тендерні пропозиції з інформацією та документами, що підтверджують відповідність учасника кваліфікаційним критеріям, та інформація і документи, що містять технічний опис предмета закупівлі;

2) якщо очікувана вартість закупівлі перевищує окреслені суми, то у день і час закінчення строку подання тендерних пропозицій, зазначених в оголошенні про проведення процедури відкритих торгів, в електронній системі закупівель автоматично розкривається частина тендерної пропозиції з інформацією та документами, що підтверджують відповідність учасника кваліфікаційним критеріям, та інформацією і документами, що містять технічний опис предмета закупівлі. Вся інформація, зазначена в пропозиціях учасників, автоматично розкривається під час розкриття тендерних пропозицій та формується перелік учасників у порядку від найнижчої до найвищої запропонованої ними ціни/приведеної ціни.

Визначення найбільш економічно вигідної ціни проводиться у три етапи. Ціни, які учасники вказали в тендерних пропозиціях розміщуються у порядку від найбільшої до найменшої, причому найбільша ціна вважається стартовою ціною. Перед початком кожного нового етапу визначається нова стартова ціна. Якщо виявиться, що учасники тендерних торгів вказали однакову ціну в тендерних пропозиціях, то право понизити ціну першим має той учасник, який подав тендерну пропозицію останнім. Причому учасник електронних закупівель на кожному етапі електронного аукціону може знижувати ціну не більше одного разу та не менше ніж на один крок від своєї попередньої пропозиції. Після того як електронна система провела оцінку цінових пропозицій від учасників електронних торгів, оцінку цих пропозицій може здійснити замовник – він починає розгляд тендерних пропозицій на відповідність тендерним вимогам того учасника, цінова пропозиція якого є найнижчою відповідно до оцінки. Строк, протягом якого замовник може розглядати таку пропозицію не може перевищувати 5 робочих днів.

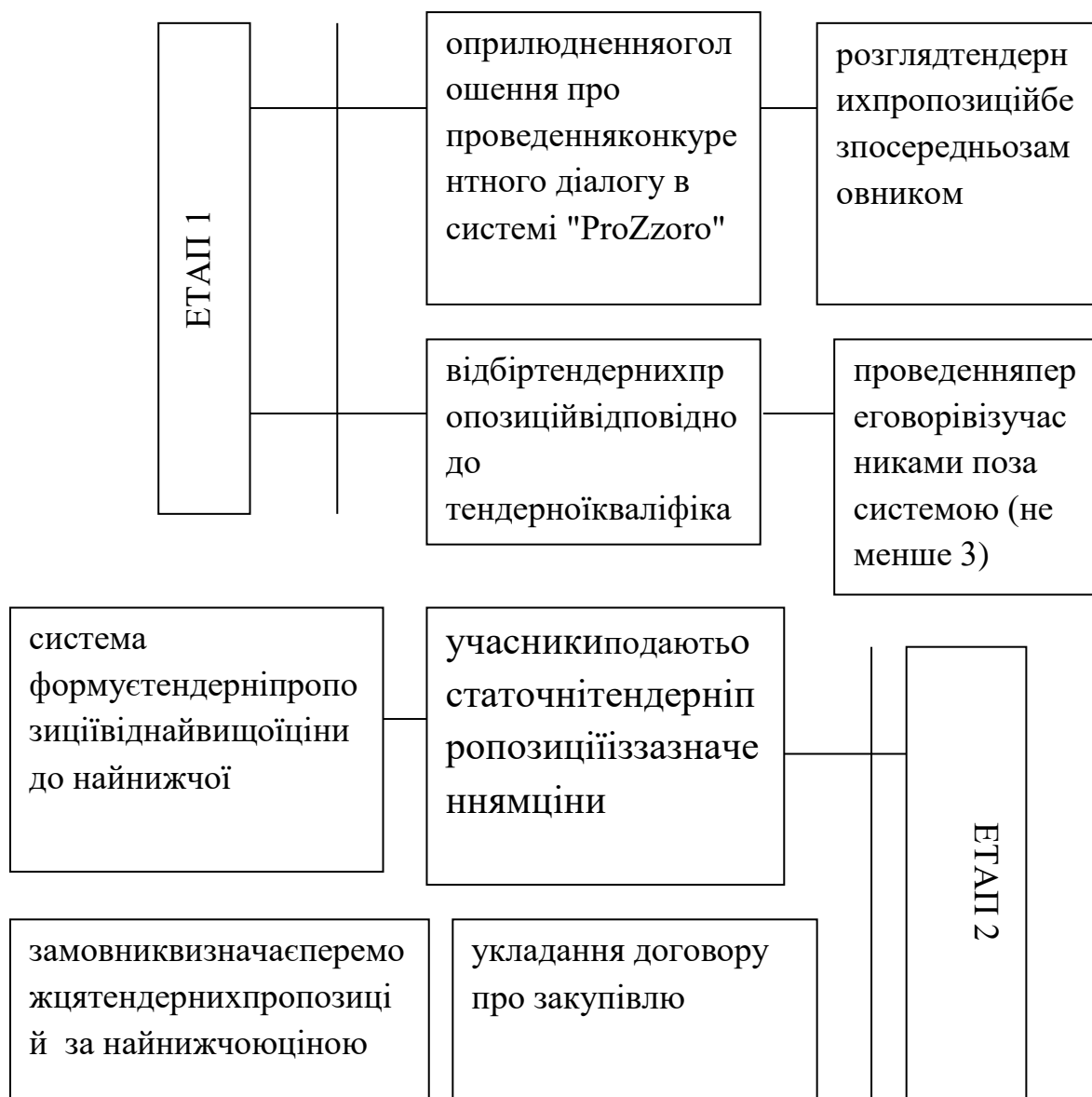
У разі, якщо найбільш економічно вигідна тендерна пропозиція учасника була відхилена, тоді замовник переходить до розгляду з переліку учасників за результатами оцінки, проведеної електронною системою наступної тендерної пропозиції. Якщо очікувана вартість закупівлі товарів/послуг перевищує 200 тис. грн., а робіт — 1,5 млн. грн., то дещо іншим є порядок проведення відкритих торгів.

Замовник у строк до 20 робочих днів розглядає відповідність тендерних пропозицій технічним вимогам, визначеним у тендерній документації та відповідність учасників кваліфікаційним критеріям. Результати замовник відображає у протоколі розгляду тендерної документації та оприлюднює такий протокол на веб-порталі Міністерства економічного розвитку протягом одного календарного дня з дня його затвердження. Лише після цього, електронна система повідомить про

проведення аукціону всіх учасників відкритих торгів, але не раніше ніж через п'ять календарних днів після оприлюднення протоколу.

За результатами тендерних пропозицій визначається переможець торгів, який укладає договір про закупівлю із замовником. Строк, у який замовник має укласти договір із учасником-переможцем торгів не повинен перевищувати 20 днів з дня оголошення переможця відкритих торгів. Але при цьому договір про закупівлю між замовником і переможцем торгів не може бути укладений протягом 10 днів з моменту оприлюднення повідомлення про намір укласти договір про закупівлю, адже закон надає право всім учасникам торгів на оскарження рішення замовника [48].

Крім процедури відкритих торгів, які здійснюються безпосередньо в електронній системі «ProZorro», закупівлі можуть проводитися із застосуванням конкурентного діалогу або переговорної процедури закупівлі (рис. 1.5):





### Рис. 1.5 Способи проведення закупівель за державні кошти

Примітка. Розроблено автором на основі [17]

Згідно вище згаданого закону «Про публічні закупівлі» конкурентний діалог може відбутися між замовником і учасником за наявності таких умов:

- замовник не може визначити необхідні якісні, технічні характеристики (специфікації) робіт або визначити вид послуг, і для прийняття оптимального рішення про закупівлю необхідно провести переговори з учасниками;

- предметом закупівлі є юридичні, консультаційні послуги, розробка програмних продуктів, інформаційних систем, здійснення наукових досліджень, експериментів або розробок, виконання дослідно-конструкторських, будівельних робіт, визначення вимог, виконання яких потребує переговорів.

Ця процедура відбувається у 2 етапи. Всім учасникам на першому етапі пропонується подати опис рішення про закупівлю без зазначення ціни та тендерну пропозицію, у якій надається інформація про відповідність учасника кваліфікаційним критеріям, вимогам, визначених замовником у тендерній документації. На другому етапі учасники повинні подати остаточні із зазначенням ціни тендерні пропозиції. Після того як визначився переможець конкурентного діалогу замовник укладає із ним договір про закупівлю не раніше ніж через 10 днів після оприлюднення в електронній системі «ProZorro» про намір укласти договір про закупівлю. Та не пізніше 20 днів з дня визначення переможця [48].

Переговорна процедура закупівлі – це процедура, відповідно до якої замовник укладає договір про закупівлю з учасником після проведення переговорів з одним або кількома учасниками. Замовник застосовує таку процедуру закупівлі як виняток у разі:

1) придбання творів мистецтва або укладення договору про закупівлю з переможцем архітектурного чи мистецького конкурсу, або закупівлі, пов'язаної із захистом прав інтелектуальної власності;

2) відсутності на відповідному ринку конкуренції (у тому числі з технічних причин), внаслідок чого договір про закупівлю може бути укладено лише з одним постачальником, за відсутності при цьому альтернативи;

3) нагальної потреби у здійсненні закупівлі у зв'язку з виникненням особливих соціальних чи економічних обставин, які унеможливають дотримання замовниками строків для проведення тендеру, а саме пов'язаних з негайною ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій, а також наданням у встановленому порядку Україною гуманітарної допомоги іншим державам. Застосування переговорної процедури закупівлі в таких випадках здійснюється за рішенням замовника щодо кожної процедури;

4) якщо через відсутність достатньої кількості учасників замовником було двічі відмінено тендер, при цьому предмет закупівлі, його якісні та технічні характеристики, а також вимоги до учасника не повинні відрізнятися від вимог, що були визначені замовником у тендерній документації;

5) потреби здійснити додаткову закупівлю в того самого постачальника з метою стандартизації, уніфікації або забезпечення сумісності з наявними технологіями, товарами, роботами чи послугами, якщо заміна попереднього постачальника(виконавця робіт, надавача послуг) може призвести до несумісності або виникнення проблем технічного характеру, пов'язаних з обслуговуванням та експлуатацією;

6) необхідності проведення додаткових будівельних робіт, не зазначених у початковому проекті, але які стали через непередбачувані обставини необхідними для виконання проекту за сукупності таких умов: договір буде укладено з попереднім виконавцем цих робіт, такі роботи економічно чи технічно пов'язані з головним (первинним) договором; загальна вартість додаткових робіт не перевищує 50 відсотків вартості головного (первинного) договору;

7) закупівлі юридичних послуг, пов'язаних із захистом прав та інтересів України, у тому числі з метою захисту національної безпеки і оборони, під час врегулювання спорів, розгляду в закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України на підставі рішення Кабінету Міністрів України або Ради національної безпеки і оборони України.

Здійснити закупівлю можна лише за наявності річного плану. Відповідно до річного плану здійснюється придбання послуг, товарів та робіт за державні кошти. Річний план, додаток до річного плану та зміни до них безоплатно оприлюднюються на веб-порталі Уповноваженого органу з питань закупівель протягом п'яти днів з дня їх затвердження. Тендерні процедури закупівлі не можуть проводитися до/без оприлюднення оголошення про проведення процедури закупівлі на веб-порталі Уповноваженого органу. На веб-порталі Уповноваженого органу в установлені строки обов'язково додатково оприлюднюється англійською мовою оголошення про проведення процедури закупівлі, якщо очікувана вартість закупівлі перевищує суму, еквівалентну:

- для товарів і послуг – 133 тисячам євро;
- для робіт – 5150 тисячам євро.

## **1.2 Зарубіжний досвід закупівель товарів, робіт та послуг в установах державного сектору**

Реалізація концепції ефективного та раціонального використання бюджетних коштів передбачає широке впровадження єдиної структурованої системи, яка була б заснована на засадах конкуренції, прозорості, децентралізації та недискримінації у сфері придбання для потреб держави робіт, послуг і товарів. Основною метою державних закупівель є краща якість за нижчу ціну. При організації закупівель за державні кошти в Україні можна було б керуватись зарубіжним досвідом інших країн, якщо це не суперечить законодавству України. Адже зарубіжний досвід функціонування систем закупівель є більшим в порівнянні з нашим. Тож, аспекти

функціонування зарубіжних систем закупівель в різних країнах світу буде висвітлено нижче.

У країнах ЄС пріоритетною метою є створення конкурентного середовища, що є державним інструментом для регулювання ринку та створення сприятливих умов. Основними вимогами державних закупівель є :

- а) звітність;
- б) ефективність процесу;
- в) економічність;
- г) гласність;
- д) справедливість та неупередженість.

При придбанні робіт, товарів та послуг за державні кошти треба дотримуватися таких принципів: діловий підхід, конкуренція, недискримінація та об'єктивність, довіра, загальна оцінка вартості пропозиції. Як відомо державні закупівлі відіграють стратегічно важливу роль у таких сферах:

- модернізація інфраструктури;
- створення нових інформаційних технологій;
- розвиток охорони здоров'я;
- обладнання навчальних закладів;
- будівництво та реконструкція навчальних закладів і закладів охорони здоров'я .

В ЄС введено в дію шість директив, які пояснюють механізм здійснення закупівель за державні кошти[82]:

- 1) Директива Ради 93/36/ЄЕС (про державну закупівлю товарів);
- 2) Директива Ради 93/37/ЄЕС (про державну закупівлю робіт);
- 3) Директива Ради 92/50/ЄЕС (про державну закупівлю послуг);
- 4) Директива Ради 89/665/ЄЕС (про засоби суспільно-правового захисту);
- 5) Директива Ради 93/38/ЄЕС (щодо підприємств з надання комунальних послуг);



б) Директива Ради 92/13/ЄЕС (про засоби судового захисту підприємств з надання комунальних послуг).

Положення угод та директив застосовуються безпосередньо до державної закупівлі та забороняють будь – які прояви дискримінації або обмеження щодо усіх контрактів, незалежно від їх вартості. Головною метою директив є уніфікація процедур щодо закупівель, очікувана вартість яких перевищує порогові показники. Цих директив мають дотримуватися країни - члени. Крім того, законодавство ЄС говорить про те, що державні підприємства та установи, відповідальні за транспорт і телезв'язок, водопостачання та енергопостачання, повинні керуватися такими принципами:

- відсутність дискримінації;
- прозорість процедур здійснення закупівель.

Світова практика доводить також, що форма державного устрою безпосередньо впливає на ступінь централізації системи державних закупівель та рівень її законності. Наприклад, у Польщі, Угорщині, Словаччині, Чехії, Молдові [79] і Латвії [70] всі закупівлі для державних потреб регулюються однаково для всіх рівнів влади за одним законом, який базується на типовому законі UNCITRAL. Однак треба зазначити, що серед законодавчих актів перелічених країн найскладніший угорський, бо там, крім Закону про державні замовлення, існує низка інших нормативних документів, які містять особливі правила, що використовуються для певних видів процедур (поставки для військових або поліцейських цілей, парфумерної та електронної продукції, а також для процедур, що стосуються державних таємниць). Схожі законодавчі норми для різних секторів економіки є і в законодавстві Словаччини.

У Швейцарії [5] державні закупівлі регулюються відповідно до конституційного розподілу повноважень: ті, що належать до компетенції федеральної влади, регламентує федеральне законодавство, акантональні, міжкантональні та місцеві – законодавство на рівні кантонів і місцевих органів влади.

Канада хоч і має федеральний державний устрій, проте державні закупівлі країни не регулюються єдиним нормативно-правовим актом [7]. Кожна провінція тут має право самостійно визначати політику у сфері держзакупівель за умови, що вона не суперечитиме міжнародним угодам і угодам між провінціями та урядом.

Законодавчу основу системи державних закупівель у США [20] становлять Правила закупівлі для федеральних потреб і Правила для потреб державної оборони. Ці два нормативно-правові документи регламентують усю систему федеральних закупівель і відомі досить детальною розробкою принципів і процедур. Усі закони, що регулюють державні закупівлі в цій країні, можна поділити на дві категорії. Федеральне законодавство регламентує здійснення конкретних видів закупівель, які належать до компетенції органів виконавчої влади на федеральному рівні. Спеціальне законодавство регламентує здійснення процедур за контрактами, форми контрактів, визначає по поряд формування й використання інформаційного забезпечення процесів держзакупівель та аналіз їх результатів.

Майже у всіх країнах декларується, що система державних закупівель має ґрунтуватися на принципах економії, ефективності, справедливості, боротьби з корупцією та мінімізації витрат, існує також система контролю за дотриманням цих принципів, що й робить більш ефективним цей механізм.

Слід зазначити, що основні вимоги міжнародних угод про закупівлі (GPA, GATT) імплементовані в національне законодавство багатьох країн. І якщо Угорщині, Польщі, Латвії [70] та іншим країнам колишнього соціалістичного блоку довелося вносити суттєві зміни до свого законодавства, то в Японії, де закон продержавний бюджет, окрім іншого, описує загальні процедури закупівель, підлягали змінам тільки нормативні положення цього Закону [80].

Не дивлячись на те, що країни Центральної та Східної Європи уніфікували законодавство згідно з вимогами ЄС, все одно до подолання надмірної бюрократизації у сфері держзакупівель ще далеко. Наприклад, у

Словаччині закон про державні замовлення вимагає наявності документації, одержати яку на практиці дуже важко. Також формальні вимоги стосовно подання заявки на участь у тендері надміру деталізовані.

Більшість досліджених країн блокує доступ іноземних учасників, тим самим підтримуючи національних виробників шляхом надання їм преференцій у сфері державних закупівель. Наприклад, в Японії [80] контракти на державні замовлення вкрай рідко укладаються з іноземними компаніями, тут оцінюється ділова репутація і ментальна близькість національних партнерів. У Канаді [7] такий самий стан справ пов'язаний з патріотичними мотивами та прагненням уряду продемонструвати бережливе ставлення до грошей платників податків. У Польщі також замовники і суди не схильні визнавати учасників, які зареєстровані за межами країни, і, як правило, приймають рішення про їх дискваліфікацію. Чехія, навпаки, максимально сприяє участі в конкурсі учасників з інших країн, наприклад, можна подавати документи відповідно до чеського законодавства, але оформлені за законами своєї країни.

Що стосується інформаційного забезпечення, то канадський досвід інформування громадськості про державні закупівлі за допомогою мережі Інтернет нараховує близько десяти років, тоді як в Україні впровадження електронних інформаційних технологій тільки розпочинається. У Канаді інформація про федеральні закупівлі й закупівлі провінцій публікується за допомогою системи MERX, яка не є державною власністю, на відміну від українського офіційного сайту, котрий належить Міністерству економіки. Відмінність і в тому, що державні замовники в Канаді оплачують розміщення відомостей у системі MERX, а розміщення даних на офіційному сайті України плата не стягується. Проте можна виділити й спільні риси: безкоштовне надання інформації та фінансування з державного бюджету.

На окрему увагу заслуговує досвід застосування інформаційної електронної мережі США. Нині кожне федеральне відомство Америки зобов'язане формувати й підтримувати ведення комп'ютерної бази даних, щомістить несекретні відомості, за всіма контрактами. Усі відомства повинні

спрямовувати таку інформацію до Центральної інформаційної системи федеральних закупівель, яка є джерелом консолідованої інформації про державні закупівлі та містить дані з 1979 р. Ці відомості використовуються як основа для формування періодичних та спеціальних звітів президентові, конгресові, бюджетному управлінню США, а також надаються федеральним відомствам, діловим групам і громадськості. На платній основі надаються звіти, що складаються за індивідуальними запитами споживачів [20]. У той же час треба наголосити й на деяких недоліках системи: неповне надання даних окремими федеральними відомствами та невелика активність використання інформаційних ресурсів як з боку урядових відомств, так і з боку громадськості.

Щодо закупівель за державні кошти в країнах Європейського Союзу існують певні правила:

а) Директиви Європейського Союзу застосовуються тільки до договорів вище певного рівня вартості, тому що саме такі договори є важливими в контексті міжнародної торгівлі. Оскільки основна мета таких директив - сприяння торгівлі на міжнародному рівні, а не регулювання державних контрактів загалом. Проте це не означає, що національному законодавству директиви надають повну свободу щодо присудження контрактів нижче порогової вартості.

б) До суб'єктів, на які поширюється дія директив Європейського союзу про державні закупівлі належать органи державної влади та інші учасники державного сектора. Саме мета діяльності суб'єкта має значення. З цією метою директиви Європейського союзу поділяють діяльність на комерційну та діяльність задля забезпечення суспільних потреб.

в) Важливим елементом тендерної документації є технічна специфікація, на основі якої учасники тендера готують свої пропозиції. Директиви Європейського союзу висувають особливі вимоги щодо технічної специфікації – опису вимог до того, що повинно бути виконано згідно з договором про державні закупівлі.

г) Ще одна властивість стосується критеріїв визначення найкращої пропозиції. Оцінка вартості згідно українського законодавства використовується як основний критерій для визначення переможця, що в умовах невизначеності часто використовується як єдине можливе мірило (через його відносну простоту і об'єктивність).

д) Особливість закупівель ЄС, на яку варто звернути увагу, полягає в їх використанні як інструмента для реалізації екологічних та інших завдань. Певною мірою можна стверджувати, що «зелені» закупівлі насправді мають ключове значення. Прецедентне право ЄС має безліч прикладів, коли вимоги до систем екологічного управління були включені до основних вимог у процесі державних закупівель.

е) В останні роки в Україні спостерігається тенденція - електронні закупівлі розглядають як окрему процедуру закупівель, яка передбачає передусім застосування електронного реверсивного аукціону, де єдиним критерієм для вибору постачальника є найнижча ціна. Положення директив передбачають ширше застосування електронних комунікацій, включаючи використання електронних пристроїв та засобів у системі державних закупівель у цілому. Ідея полягає в тому, щоб на кожному етапі процесу державних закупівель замінити традиційні «паперові» процеси на опрацювання стандартних електронних документів, обмін електронними повідомленнями та підтримку автоматизованої обробки документів [82].

Також в країнах Європейського союзу використовують послуги централізованих закупівельних організацій (ЦЗО). Обов'язкове чи добровільне використання послуг ЦЗО та рамкових угод, ступінь зобов'язання використовувати послуги ЦЗО суттєво відрізняється в різних країнах Європейського союзу. Обов'язок закуповувати певні товари чи послуги через ЦЗО у деяких державах-членах стосується лише певних визначених типів замовників. Наприклад, установи центрального рівня в таких країнах як Іспанія, Австрія, та Португалія зобов'язані законом здійснювати закупівлі через ЦЗО, а для решти замовників така процедура не є обов'язковою. У

Бельгії встановлено таку обов'язковість у разі перевищення певного вартісного обсягу закупівель, а в Німеччині, де ЦЗО функціонують на рівні Міністерства внутрішніх справ, усі закупівельні тендери федеральних міністерств вище певного порогового рівня повинні проводити виключно через ЦЗО. У деяких державах-членах встановлено обов'язок за обсягом рамкових угод, а в інших такого обов'язку не передбачено. Фінською моделлю передбачено обов'язок для замовників використовувати певний набір рамкових угод ЦЗО, а використання інших договорів має добровільний характер.

Залежно від очікуваних результатів більшу гнучкість у прийнятті рішень щодо невикористання чи використання рамкових угод передбачено добровільною системою. ЦЗО, які функціонують у добровільних чи частково добровільних системах, завжди зацікавлені в підвищенні рівня своїх послуг для гарантування якомога кращих результатів для своїх клієнтів. Тож конкуренція серед ЦЗО стимулюється певним чином через добровільний характер системи. Якщо обов'язок використовувати ЦЗО не встановлено, то замовники при присудженні контрактів можуть знаходити різні причини для використання власних стратегій, які не сприяють поліпшенню закупівельних умов. До сегментування попиту може призвести необов'язкова система і як наслідок централізація не досягне передбачених цілей, а саме стандартизації та зниження витрат. Різні моделі фінансування ЦЗО в Європейському Союзі можуть бути згруповані в такі три категорії:

- повне чи часткове фінансування з державного бюджету;
- поєднання коштів з державного бюджету та зборів з постачальників та/або замовників;
- фінансування шляхом стягнення сервісних зборів із замовників, які використовують послуги центральних закупівельних організацій або постачальників ЦЗО.

У зв'язку з цим слід відзначити, що моделі фінансування ЦЗО істотно відрізняються в різних країнах. ЦЗО повністю фінансують коштом зборів в

таких країнах, як Ісландія, Данія, Франція та Португалія, що дає більшу незалежність від власників. У різних державах-членах Європейського союзу середній розмір збору, який беруть ЦЗО за послуги, становить близько 1,75% від суми закупівлі (у діапазоні від 0,5% до 3%) [19].

Світовий банк та Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР), що відіграють важливу роль у підтриманні розвитку та економічного зростання через забезпечення фінансування і впровадження ноу-хау для країн з перехідною економікою, користуються процедурами і детальними правилами, а також керівними принципами для здійснення закупівлі в межах проектів і програм, що фінансуються цими організаціями.

В основу вимог Світового банку покладено чотири ключові принципи:

- 1) необхідність економії та ефективності;
- 2) створення для всіх учасників торгів, як з розвинутих країн, так і країн, що розвиваються, можливості конкуренції;
- 3) заохочення розвитку національних ринків державних закупівель;
- 4) забезпечення прозорості у процесі закупівлі [85].

У більшості випадків ці потреби й інтереси можуть найкраще реалізовуватися через належним чином організовані міжнародні конкурентні торги, що передбачають преференційні умови для вітчизняних товарів і, у разі можливості, залучення вітчизняних підрядників для виконання робіт згідно зі встановленими умовами.

### **1.3 Аспекти укладання договорів поставки товарів, робіт та послуг для державних потреб**

Договором поставки є такий договір, за яким постачальник, що є суб'єктом господарювання, зобов'язується передати в обумовлені строки (або строк), що не збігаються з моментом укладання договору, товари у власність (господарське відання, оперативне управління) покупця для використання у господарській діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим,

сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товари і сплатити за них певну грошову суму.

Згідно з ст. 13 Господарського кодексу України договір за державним замовленням (державний контракт) - це договір, укладений державним замовником від імені держави з виконавцем державного замовлення, у ньому визначаються права й обов'язки сторін і регулюються взаємини замовника й виконавця.

Виконавцями державного замовлення є суб'єкти господарської діяльності України усіх форм власності, що виготовляють, виробляють і поставляють продукцію (товари), надають послуги, виконують роботи для державних потреб відповідно до умов укладеного договору. Відповідно державними замовниками виступають державні установи та організації, визначені законом про Державний бюджет України, а також ті установи та організації, які уповноважені укладати державні контракти з виконавцями державного замовлення згідно рішення Кабінету Міністрів України.

Вибір виконавців здійснюється шляхом проведення конкурсного відбору. Порядок організації та проведення процедур закупівель (торгів) у сфері державних закупівель товарів, робіт та послуг визначений Законом «Про публічні закупівлі». Згідно цього Закону замовник проводить закупівлі через електронну систему із застосуванням однієї з процедур: або відкритих торгів, або переговорної процедури, або конкурентного діалогу. Дія Закону поширюється тільки на ті закупівлі товарів, робіт і послуг, які повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів, за умови, що вартість закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) складає не менше ніж 200 тис. грн., а робіт – 1,5 млн. грн.

Договори поставки регулюються такими нормативно - правовими актами, як:

а) Господарський кодекс України: параграф 1 «Поставка» (статті 264-271) глави 30 «Особливості правового регулювання господарсько-торговельної діяльності»;



б) Цивільний кодекс України: параграф 3 «Поставка» (ст. 712) глави 54 «Купівля-продаж»;

в) Закон України «Про державне оборонне замовлення»;

г) Закон України «Про державний матеріальний резерв»;

д) Закон України «Про публічні закупівлі».

Згідно Закону «Про публічні закупівлі» договір поставки товарів, робіт та послуг укладається відповідно до норм Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України з урахуванням особливостей, визначених цим Законом. Згідно ЦКУ основними ознаками договору є:

1) договір – це домовленість. Сучасні тлумачні словники української мови дають визначення домовленості як принципової дипломатичної угоди сторін, зафіксованої в протоколі переговорів [86]. У цивілістичній доктрині зазначається, що в договорі виявляється воля не однієї особи (сторони), а двох чи декількох, причому волевиявлення учасників за своїм змістом мають збігатися і відповідати одне одному [40, с.184]. Причому це волевиявлення повинно бути вільним, не може бути жодного тиску на будь-яку зі сторін.

2) сторін договору не може бути менше двох. Проте ч. 2 ст. 626 ЦК України передбачає існування односторонніх договорів. Так В. В. Луць пояснює, що, на відміну від поділу правочинів на одно-, дво- чи багатосторонні залежно від кількості волевиявлення сторін, в основу для поділу договорів на односторонні і двосторонні покладено критерій розподілу прав та обов'язків між сторонами [40, с.185]. Відповідно до ч. 2 ст. 626 ЦК України за одностороннім договором одна сторона бере на себе обов'язок перед другою стороною вчинити певні дії або утриматися від них, а друга сторона наділяється лише правом вимоги, без виникнення зустрічного обов'язку щодо першої сторони. Виходить, що в односторонньому договорі повинні бути дві сторони. Логічно виникає питання, чому законодавець тоді обрав саме таку назву для даного виду договору («односторонній» договір за обов'язкової участі двох сторін). Вважаємо, що така назва в цьому разі є некоректною та призводить до плутанини.

3) договір обов'язково повинен бути спрямований на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Якщо договір укладено без наміру створення правових наслідків, які ним обумовлюються (фіктивний договір), то він може бути визнаний судом недійсним.

Наведені вище ознаки договору ґрунтуються на його законодавчому визначенні, наданому в ЦК України. У свою чергу, ГК України не містить визначення договору чи господарського договору. Проте у ст. 179 ГК України зазначається, що господарські договори укладаються за правилами, встановленими ЦК України з урахуванням особливостей, передбачених ГК України, іншими нормативно-правовими актами щодо окремих видів договорів.

Відповідно до ГК України, зміст договору поставки повинен містити положення про:

А) предмет договору, показники щодо його кількості та асортименту (ст. 266 ГК). Предметом поставки можуть бути: визначені родовими ознаками продукція, вироби з найменуванням, зазначеним у стандартах, технічних умовах, документації до зразків (еталонів), преїскурантах чи товарознавчих довідниках;

Б) продукція, вироби, визначені індивідуальними ознаками. Загальна кількість товарів, що підлягають поставці, їх часткове співвідношення (асортимент, сортамент, номенклатура) за сортами, групами, підгрупами, видами, марками, типами, розмірами визначаються специфікацією за згодою сторін, якщо інше не передбачено законом;

В) строки і порядок поставки (ст. 267 ГК). Строк договору поставки (зазвичай - один рік або на інший строк) визначається угодою сторін. Якщо в договорі строк його дії невизначений, він вважається укладеним на один рік. Крім загального строку (строку дії договору) в договорі, що передбачає поставку товарів окремими партіями), визначаються проміжні строки виконання (або порядок їх погодження - за довгостроковими договорами) з урахуванням необхідності ритмічного та безперебійного постачання товарів

споживачам, якщо інше непередбачено законодавством. У такому разі мають враховуватися вимоги ч. 4 ст. 267, відповідно до якої строком (періодом) поставки продукції виробничо-технічного призначення є, як правило, квартал, а виробів народного споживання, як правило, - місяць. Сторони можуть погодити в договорі також графік поставки (місяць, декада, доба тощо).

Крім того, у договорі поставки за згодою сторін може бути передбачений порядок та умови відвантаження товарів, зокрема: визначення виду транспорту, вибірки товарів покупцем, відвантаження товарів вантажовідправником (виготовлювачем), що не є постачальником, та одержання товарів вантажоодержувачем, що не є покупцем, а також оплата товарів платником, що не є покупцем.

Г) якість товарів, що постачаються повинна відповідати стандартам, технічним умовам, іншій технічній документації, яка встановлює вимоги до їх якості, або зразкам (еталонам), якщо сторони не визначають у договорі більш високі вимоги до якості товарів. При цьому номери та індекси стандартів, технічних умов або іншої документації про якість товарів зазначаються в договорі (постачальник на вимогу покупця повинен надавати копії вказаної документації, якщо її не було опубліковано у загальнодоступних виданнях). У разі відсутності в договорі умов щодо якості товарів остання визначається відповідно до мети договору або до звичайного рівня якості для предмета договору чи загальних критерії якості. Якість товарів засвідчується постачальником у товаросупровідному документі, що надсилається разом з товаром. Забезпечення виконання постачальником своїх зобов'язань щодо якості товарів, продукції, що постачаються, підкріплюються гарантійними строками (строками експлуатації), що встановлюються сторонами з урахуванням вимог закону (зокрема, за погодженням сторін можуть встановлюватися більш тривалі, ніж в актах законодавства, гарантійні строки);

Д) вимоги щодо комплектності товарів, що постачаються (ст. 270 ГК), визначаються відповідно до вимог стандартів, технічних умов або преїскурантів, проте договором може бути передбачено поставку з

додатковими до комплекту виробами (частинами) або без окремих, не потрібних покупцеві виробів (частин), що входять до комплекту. Якщо комплектність не визначено стандартами, технічними умовами або преїскурантами, вона в необхідних випадках може визначатися договором;

Е) порядок виконання. Поставка продукції здійснюється постачальником шляхом відвантаження (передачі) товару покупцеві за договором або іншій особі, що визначена в договорі як одержувач. При цьому можуть використовуватися різні види транспорту - залізничний, автомобільний, морський, внутрішній водний, повітряний (включаючи й відомчий транспорт зазначених видів). У договорі може бути передбачена вибірка продукції покупцем (одержувачем) зі складу постачальника. Момент виконання зобов'язання по поставці продукції постачальником залежить від моделі договору, яка застосовується сторонами відповідно до правил ІНКОТЕРМС.

Крім того, виконуючи договірні зобов'язання, постачальник повинен дотримуватися правил пакування та маркування продукції; точно визначати кількість продукції (вагу, кількість місць: ящиків, мішків, зв'язок, пачок тощо); при відвантаженні продукції - вкладати в кожне тарне місце документи, що передбачені договором, стандартами, технічними умовами, іншими обов'язковими правилами, які б свідчили про найменування та кількість продукції, що знаходиться в цьому тарному місці; чітко оформлювати відвантажувальні та розрахункові документи, складати їх таким чином, щоб була забезпечена відповідність зазначених у цих документах відомостей про фактичну кількість відвантаженої продукції, своєчасно відсилати ці документи одержувачу продукції, дотримуватися діючих на транспорті правил здачі вантажів до перевезення, їх навантаження та кріплення. Крім того здійснювати контроль за особами, які визначають кількість продукції, що відвантажуються та оформлюють на неї документи тощо.

Порядок приймання поставленої продукції детально врегульовано Інструкціями про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю № П-6 та

Інструкцією про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за якістю № П-7.

Покупець (одержувач) продукції зобов'язаний здійснювати належним чином приймання продукції від органу транспорту, перевіряти збереження вантажу при перевезенні, зокрема:

а) наявність на транспортному засобі пломб (вагоні, цистерні, автофургоні, трюмі судна), їх неушкодженість, відбитки на пломбах, стан вагону або контейнеру, наявність захисного маркування вантажу, цілісність тари;

б) відповідність найменування вантажу та маркування на ньому тим відомостям, що були зазначені в транспортному документі.

Завжди, коли при прийманні вантажу встановлюється факт пошкодження або псування продукції, невідповідність найменування та ваги вантажу або кількості місць тим даним, що зазначені в транспортному документі, а також у всіх випадках, коли це передбачено правилами, що діють на транспорті, має складатися комерційний акт. Приймання продукції здійснюється особами, які уповноважені керівником установи-одержувача. Ці особи несуть відповідальність за дотримання правил приймання продукції. Приймання продукції за кількістю здійснюється за транспортними та супроводжувальними документами (рахунку-фактури, специфікації, опису, пакувальним ярликам, тощо), які надаються постачальником.

Якщо при прийманні виявляється недостача, одержувач повинен призупинити приймання, вжити заходів щодо зберігання продукції та скласти акт, який підписується особами, що здійснювали приймання. Після цього викликати представника постачальника для спільного продовження приймання та складання двостороннього акта. Складений двосторонній акт затверджується керівником установи-одержувача. Претензія у зв'язку з недостачею продукції повинна бути направлена постачальнику не пізніше 10 днів після складення акта;

Сторони повинні вживати всіх необхідних заходів до належного і ретельного виконання договорів. Відповідальність за невиконання (неналежне виконання) договору поставки настає у формі:

1) відшкодування збитків – це універсальна форма відповідальності, що застосовується навіть за відсутності в договорі згадки про неї - на підставі відповідних положень Господарського та Цивільного кодексів. За загальним правилом (ч. 2 ст. 224, ч. 1 ст. 225 ГК України) збитки підлягають відшкодуванню в повному розмірі, якщо інше не встановлено законом. Проте розмір збитків, що підлягають відшкодуванню, може заздалегідь бути визначений за згодою сторін у твердій сумі (ч. 5 ст. 225 ГК України) або у вигляді відсоткових ставок залежно від обсягу невиконання зобов'язання чи строків порушення зобов'язання сторонами (ч. 5 ст. 225 ГК);

2) сплати штрафних санкцій (неустойки). Зазвичай застосовується залікова неустойка, якщо інше не передбачено законом або договором. Застосування неустойки, її вид, розмір, форма (власне неустойка, пеня, штраф) передбачається законом (щодо типових і найбільш серйозних порушень) і договором (за погодженням сторін). Так, ч. 2 ст. 231 ГК передбачено сплату неустойки (штрафних санкцій) за державними контрактами у формі штрафу за порушення умов зобов'язання щодо якості (комплектності) товарів - у розмірі 20% вартості неякісних (некомплектних) товарів, а також сплату пені за порушення строків виконання зобов'язання - у розмірі 0,1% вартості товарів, з яких допущено прострочення виконання, а за прострочення понад 30 днів додатково стягується штраф у розмірі 7% вказаної вартості;

3) оперативно-господарські санкції у вигляді відмови покупця від прийняття і оплати поставлених товарів у разі поставки товарів неякісних (більш низької якості, ніж вимагається стандартом, технічними умовами чи зразком/еталоном (ч. 5 і 7 ст. 268 ГК) чи некомплектних (ч. 3 ст. 270 ГК), крім того, санкції, які застосовуються можуть також передбачати розірвання договору поставки та ін.

На сторони покладаються також певні обтяження у разі невиконання (неналежного виконання) договірних зобов'язань. Постачальник зобов'язується безоплатно виправити недоліки продукції (товарів), на яку встановлено гарантійний строк, або замінити її, якщо не доведе, що недоліки виникли внаслідок порушення покупцем правил користування продукцією або зберігання (ч. 6 ст. 269 ГК). Окрім цього, замовник має право відмовитися від оплати і приймання товарів у разі отримання товарів більш низького сорту, ніж було зумовлено або прийняти товари з оплатою за ціною, встановленою для товарів відповідного сорту.

Згідно Закону «Про державне оборонне замовлення» укладання договору з оборонного замовлення здійснюється з урахуванням затверджених основних показників оборонного замовлення шляхом визначення на конкурентних засадах виконавців серед суб'єктів господарської діяльності, якщо інше не передбачено законами України «Про публічні закупівлі» та «Про особливості здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб оборони». Закупівля для потреб оборони може відбутися лише після затвердження Закону про державний бюджет на відповідний рік та основних показників оборонного замовлення, затверджених КМУ. У разі якщо закупівля продукції, робіт і послуг за оборонним замовленням становить державну таємницю, такі продукція, роботи і послуги закуповуються у суб'єктів господарювання, що зареєстровані як виробники продукції, робіт і послуг оборонного призначення, закупівлі яких становлять державну таємницю, без застосування конкурентних процедур[66]. У такому разі ціну на продукцію для потреб оборони визначає КМУ.

Державний контракт з оборонного замовлення укладається сторонами на основі типового державного контракту, затвердженого КМУ. Всі попередні домовленості, які були досягнуті під час проведення консультацій та переговорів вважаються не дійсними після укладання контракту (договору) у

частині, що суперечить його положенням. До договору можуть вноситися зміни за взаємною згодою сторін, які оформляються додатковою угодою до договору у письмовій формі.

Форми відповідальності передбачені за неналежне виконання державних контрактів на поставку продукції спеціальними законами (зокрема, ст. 14 Закону «Про державний матеріальний резерв»):

- при невиконанні державним замовником зобов'язань за державним контрактом він відшкодовує виконавцю державного замовлення завдані йому збитки, включаючи очікуваний і неодержаний прибуток;
- державний замовник має право відмовитися повністю або частково від оплати продукції, якщо вона не відповідає вимогам щодо якості продукції, встановленим чинним законодавством України та державним контрактом);
- у випадках відмови державного замовника від закупівлі продукції, що виготовлена за державним контрактом, виконавець державного замовлення реалізує її на свій розсуд, при цьому замовник відшкодовує виконавцю додаткові витрати, пов'язані з реалізацією, а у разі неможливості реалізації продукції - завдані йому збитки, включаючи очікуваний і неодержаний прибуток.

### **Висновки до розділу I**

Україна робить рішучі кроки у реформуванні системи публічних закупівель. Існують економічні та політичні передумови реформування системи державних закупівель. Україна після підписання Угоди про асоціацію з ЄС має стандартизувати систему публічних закупівель відповідно до європейських правил, норм та принципів. Глава 8 Угоди визначає, що на основі наближення законодавства України до *acquis* ЄС має відбуватися поступове та взаємне відкриття ринків публічних закупівель.

Тож у 2016 році в дію вступив закон «Про публічні закупівлі», який передбачає створення електронної системи «ProZorro». Електронна система



державних закупівель необхідна для того, щоб забезпечити прозорість процесу державних закупівель та ефективність у боротьбі з корупцією.

Закупівля товарів робіт та послуг може здійснюватися через застосування процедури відкритих торгів, переговорної процедури, а також конкурентного діалогу. Вибір процедури закупівель залежить від певних умов, які зазначені в Законі «Про публічні закупівлі».

Закупівля здійснюється у декілька етапів, а саме: оголошення про проведення процедури, подання пропозицій учасниками торгів, аукціон, визначення переможця торгів, підписання контракту.

Складання контракту є важливим етапом в господарській діяльності установи, адже він регулює правовідносини між учасниками в процесі виконання зобов'язань. Особливості його складання регулює Господарський та Цивільний кодекс України.

При організації закупівель за державні кошти в країні можна керуватись зарубіжним досвідом інших країн, якщо це не суперечить законодавству України. Адже зарубіжний досвід функціонування систем закупівель є більшим в порівнянні з нашим.

## **РОЗДІЛ II**

### **МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ**

#### **2.1 Документальне оформлення процесу закупівлі в установах державного сектору**

Фінансування ТНПУ імені В. Гнатюка здійснюється за рахунок державного бюджету та коштів юридичних та фізичних осіб на підготовку, перепідготовку громадян згідно із угодами.

Основний фінансовий плановий документ, котрий надає повноваження бухгалтерам та членам тендерного комітету від імені ТНПУ імені В. Гнатюка щодо здійснення видатків на закупівлю товарів, робіт та послуг,

становить кошторис (річний план), який визначає обсяг і спрямування коштів, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [76, с.319].

Кошторис складається університетом на календарний рік. Його затверджує та підписує ректор університету не пізніше, ніж через місяць після прийняття бюджету, з якого фінансується дана установа. Правові засади і порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторису визначено КМ України (постанова «Про затвердження Порядку складання, розгляду та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 р. № 228 (із змінами)). План використання бюджетних коштів є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом із цим кошторисом. Як і форму кошторису, форму плану асигнувань затверджує Міністерство фінансів України.

Ректор ТНПУ імені В. Гнатюка взяв зобов'язання витратити бюджетні кошти на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисами і планами використання коштів. Кошториси, плани використання коштів і штатні розписи затверджує Міністерство освіти і науки України. Зазначені документи подаються та затверджуються у 2 примірниках, один із яких залишається в університеті, а другий - в Міністерстві освіти і науки. Кошторис затверджується за загальним і спеціальними фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів [77, с.211]. Формування та затвердження кошторису відбувається у такій послідовності (рис. 2.1):

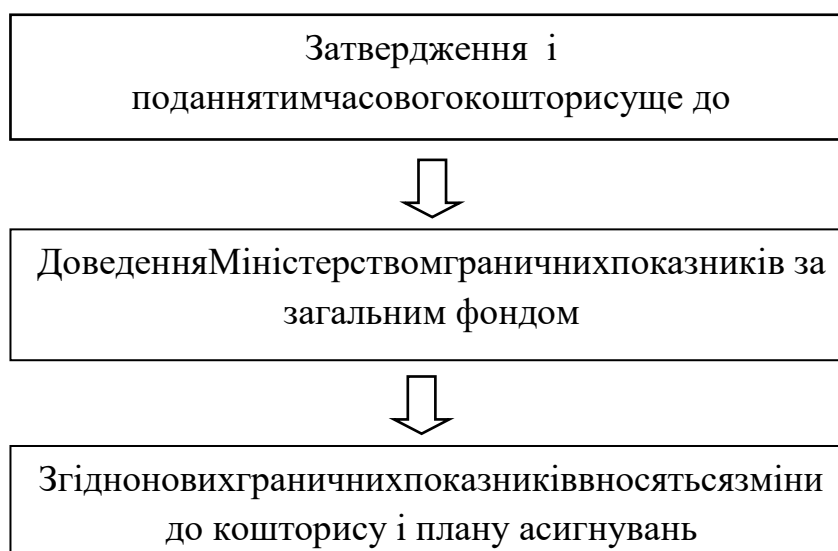




Рис. 2.1 Етапи складання кошторису в ТНПУ імені В. Гнатюка

Примітка. Розроблено автором на основі [55]

Під час планування показників кошторису вищих навчальних закладів слід дотримуватись основних принципів: повноти надходження доходів, законності та правильності розрахунків, системності, обґрунтованості та доцільності кожної статті видатків, максимальної економії коштів, ефективного та раціонального використання коштів та матеріальних ресурсів, оптимальності, вивчення об'єктивної необхідності та правильності розподілу видатків за економічною класифікацією [23, с.45].

Складові частини загального і спеціального фондів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Складові частини загального і спеціального фондів

Склад загального фонду	Склад спеціального фонду
доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету	доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування
видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального	видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених

фонду бюджету	надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ)
кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету)	кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету)
фінансування загального фонду бюджету	фінансування спеціального фонду бюджету

Примітка. Розроблено автором на основі [9]

Дохідна частина спеціального фонду формується на підставі аналізу фактичного виконання дохідної частини кошторису стосовно доходів спеціального фонду за останній звітний період, з урахуванням очікуваного виконання за період, що передує плановому. За основу цих розрахунків беруться такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом їх надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Доходи спеціального фонду в ТНПУ імені В. Гнатюка формуються із власних надходжень та інших доходів (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Доходи спеціального фонду ТНПУ імені В.Гнатюка

Власні надходження	Інші доходи
--------------------	-------------

плата за послуги згідно основної діяльності університету	гранти та дарунки
плата за оренду приміщень	кошти за підготовку, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів відповідно до укладених договорів
кошти, отримані від реалізації майна	кошти за науково-дослідні роботи (послуги) та інші роботи, виконані на замовлення підприємств, установ, організацій і громадян
	добровільні грошові внески, матеріальні цінності, одержані від підприємств, установ, організацій, окремих громадян

Примітка. Розроблено автором на основі Статуту ТНПУ імені В. Гнатюка

Згідно кошторису (Додаток А), затвердженого на 2017 університет отримав фінансування із державного бюджету за загальним фондом у сумі 74 229 600 грн., а спеціальний фонд – 36 792 000 грн. Якщо порівнювати до показників кошторису затвердженого на 2016 рік, то загальний фонд становив 72 172 800 грн., а сума за спеціальним фондом дорівнювала 33 255 000 грн. (рис. 2.1.2)

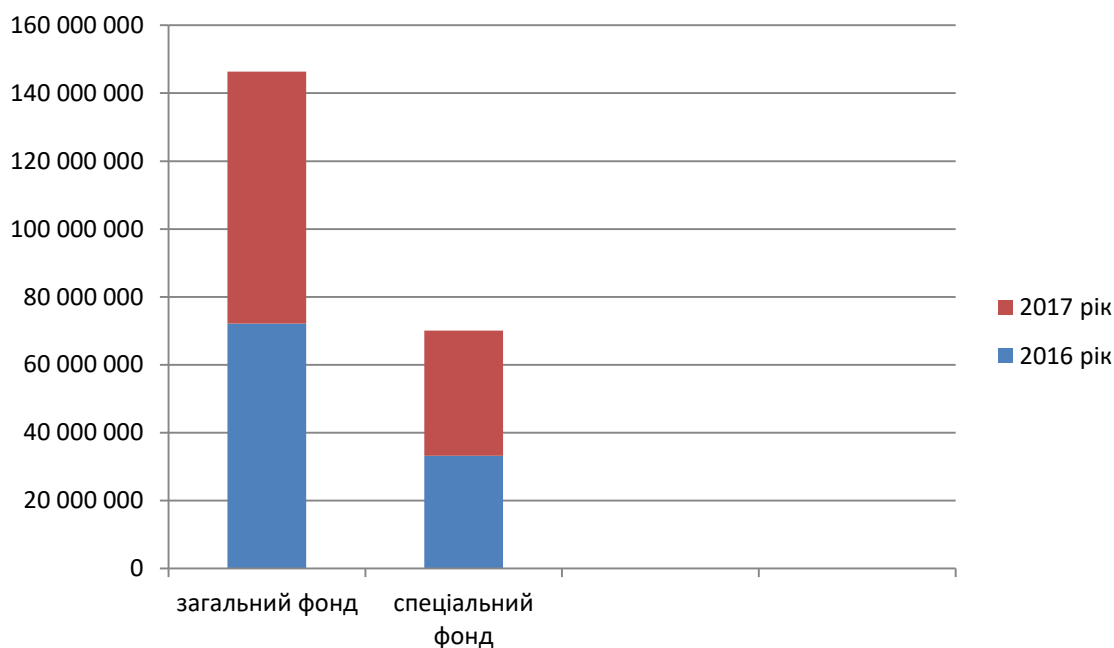


Рис. 2.2 Порівняння показників кошторисів за 2016-2017 рр.

Примітка. Сформовано автором на основі даних ТНПУ імені В. Гнатюка

Як видно з рисунка в ТНПУ імені В. Гнатюка в 2017 році в порівнянні з 2016 роком фінансування за загальним фондом збільшилося на 2 056 800 грн., а надходження за спеціальним фондом у 2017 році збільшилися на 3 537 000 в порівнянні з 2016 роком. На нашу думку таке зростання у фінансуванні університету є позитивним.

Закупівельна діяльність університету є причиною виникнення зобов'язань, які виникають у процесі виконання кошторису доходів і видатків. При цьому установи державного сектору, зобов'язані вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» [45].

Зобов'язання установ державного сектору є розміщенням замовлення, укладенням договору або виконанням інших подібних господарських операцій, які здійснені установою державного сектору відповідно до бюджетного асигнування (бюджетне фінансове зобов'язання) або ж без

відповідних бюджетних асигнувань чи з порушенням норм Бюджетного кодексу чи інших нормативних документів (фінансове зобов'язання) [45].

Варто зазначити, що всі закупівлі, сума яких є більшою або дорівнює 200 тис. грн. для товарів та 1, 5 млн. грн. для робіт мають обов'язково проводитись із застосуванням електронного аукціону. Та перш ніж він відбудеться потрібно провести засідання тендерного комітету, на якому члени комітету погодять предмет закупівлі та обговорять основні організаційні питання щодо проведення процедури закупівлі.

Тендерний комітет – службові (посадові) та інші особи ТНПУ імені В. Гнатюка, призначені відповідальними за організацію та проведення процедур закупівлі згідно із Законом «Про публічні закупівлі». Склад комітету, зміни до нього та положення про нього затверджуються рішенням ректора університету. До складу комітету в ТНПУ імені В. Гнатюка входять сім осіб. Рішенням ректора університету було призначено голову комітету, який здійснює керівництво роботою комітету та має право на підписання договорів про закупівлю. Голова комітету призначає заступника голови, секретаря з членів комітету та визначає функції кожного члена комітету. Формою роботи комітету є засідання, яке скликається головою комітету та проводиться у разі потреби. Засідання буде вважатися правомочним лише за наявності не менше двох третин членів комітету. На засіданнях комітету рішення приймаються простою більшістю голосів. Голос голови комітету є вирішальним у разі рівного розподілу голосів. Рішення комітету оформляється протоколом, який підписується всіма членами комітету, присутніми на засіданні. Головні функції комітету, які покладаються на всіх членів комітету у процесі роботи, згідно Положення про тендерний комітет (ДодатокБ):

- а) планування закупівель, складання та затвердження річного плану закупівель;
- б) здійснення вибору процедури закупівлі та її проведення;
- в) забезпечення рівних умов для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця;

г) забезпечення складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель, визначених Законом;

д) забезпечення оприлюднення інформації та звіту щодо публічних закупівель;

е) надання роз'яснення особам, що виявили намір взяти участь у процедурі закупівель щодо змісту тендерної документації у разі отримання відповідних запитів;

є) здійснення інших дій, передбачених Законом.

З січня 2017 року замовник визначає предмет закупівлі за допомогою національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник» за показником четвертої цифри основного словника із зазначенням у дужках конкретної назви товару чи послуги. На офіційному сайті Мінекономрозвитку України знаходиться наказ, який набрав чинності 17 січня 2017 року «Про внесення змін до Порядку визначення предмета закупівлі». Згідно цього наказу, предмет закупівлі визначається не за третьою – п'ятою цифрою ДК 021:2015, а лише за четвертою цифрою. При цьому замовник може визначити окремі частини предмета закупівлі (лоти) за показниками шостої – восьмої цифр основного словника національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник», а також за обсягом, номенклатурою та місцем поставки товарів, виконання робіт або надання послуг.

Для того, щоб могла відбутися процедура закупівлі необхідно оприлюднити електронні документи – форму річного плану закупівель по кожному із запланованих предметів закупівлі та додаток до річного плану закупівель. Річний план закупівель товарів, робіт і послуг – це комплекс взаємопов'язаних показників, які відображають процес державних закупівель, що здійснюються конкретним замовником протягом бюджетного року, а також з виділенням окремих видів закупівель, що будуть передбачатися у бюджетних призначеннях кількох відповідних бюджетних періодів.



Річний план закупівель товарів, робіт і послуг складається замовником як правило після затвердження кошторису витрат. План закупівель та зміни до нього (у разі внесення) узгоджується з фінансовим підрозділом ТНПУ імені В. Гнатюка, затверджується тендерним комітетом, підписується головою та секретарем комітету та оприлюднюється на веб-порталі закупівель протягом 5 робочих днів з дня дати затвердження. Впродовж року закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються університетом відповідно до річного плану закупівлі. Розміщення інформації про публічні закупівлі здійснюється відповідно до вимог наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 18.03.2016 р. № 477 «Про затвердження Порядку розміщення інформації про публічні закупівлі» [62].

Як річний план закупівель, так і іншу інформацію згідно із Законом № 922 «Про публічні закупівлі» замовник оприлюднює в електронній системі закупівель через автоматизоване робоче місце, а саме через електронний сервіс на авторизованих електронних майданчиках, який забезпечує створення, подання, опрацювання, зміну та оприлюднення інформації та документів для участі у процедурах закупівель, одержання інформації та повідомлень про закупівлі, подання скарг до органу оскарження в електронній системі закупівель через мережу Інтернет. Порядок функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків затверджено постановою КМУ від 24.02.2016 р. № 166. «Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків» [63]. В ТНПУ імені В. Гнатюка закупівлі товарів, робіт та послуг здійснюється через ДЕРЖЗАКУПІВЛІ.ОНЛАЙН. При чому це стосується тільки тих закупівель, сума яких перевищує або дорівнює 200 тис. грн. для товарів і 1,5 млн. грн. для робіт. Всі інші закупівлі, а саме допорогові бухгалтери в ТНПУ імені В.Гнатюка здійснюють через електронну систему «ProZorro».

Процедура здійснення закупівлі товарів, робіт та послуг складається з таких етапів:

- а) ведення обліку планових закупівель та формування річного плану;
- б) планування проведення торгів з урахуванням раніше запланованих закупівель;
- в) опублікування оголошення про закупівлю;
- г) подання документації, у якій зазначають основні параметри конкурсних торгів;
- д) проведення закупівлі за одним з можливих сценаріїв, а саме конкурентних торгів (конкурентний діалог, відкриті торги) та неконкурентних торгів (переговорна процедура);
- е) оцінювання конкурсних пропозицій;
- є) визначення переможця;
- ж) укладання договору з переможцем;
- з) складання та оприлюднення звіту про закупівлю.

Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель» № 490 від 22.03.2016р. передбачено форми документів для процедур публічних закупівель, також форму звіту про укладені договори (який складають щодо допорогових закупівель). Інформація, відображена у фактичному звіті замовником включає всі істотні умови договору, а саме:

- а) про укладені договори;
- б) інформацію про замовників та реквізити договорів;
- в) назву предмета закупівлі;
- г) номенклатуру та асортимент товарів, послуг чи робіт;
- д) кількість товарів, послуг чи робіт;
- е) місце поставки товарів;
- є) надання послуг чи виконання робіт;
- ж) строк поставки товарів, виконання робіт чи надання послуг;
- з) інформацію про технічні характеристики товару, робіт чи послуг;
- и) ціну договору;
- і) строк дії договору[61].

У п. 2 наказу № 490 передбачено, що в формах документів, затверджені обов'язкові поля, що їх заповнює замовник за допомогою унесення в них наявної інформації в електронній системі закупівель. У разі необхідності замовник може вказати додаткову інформацію про закупівлю, якщо заповнить необов'язкові поля, передбачені системою. У такому разі слід зазначити, що наказ № 490 не містить інструкцій щодо заповнення форм документів, як це було у наказі № 1106 «Про затвердження форм документів у сфері державних закупівель» від 15.09.2014 р. Тому під час заповнення такої інформації замовник може в певних полях наводити посилання на зміст укладеного договору.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі», бюджетні установи мають спланувати закупівлі товарів, робіт та послуг в річному плані закупівель, який складають за формою, затвердженою наказом МОЗ № 490. Зазначена форма річного плану закупівель містить такі обов'язкові вимоги для заповнення замовником:

1. Найменування замовника\*;
2. Код згідно з ЄДРПОУ замовника\*. Поля, помічені у формі річного плану зірочкою (\*), заповнює сама електронна система закупівель автоматично.
3. Конкретна назва предмета закупівлі;
4. Коди відповідних класифікаторів предмета закупівлі (за наявності);
5. Код згідно з КЕКВ (для бюджетних коштів);
6. Розмір бюджетного призначення за кошторисом або очікувана вартість предмета закупівлі;
7. Процедура закупівлі;
8. Орієнтовний початок проведення процедури закупівлі [61].

Документальне відображення процесу закупівлі із застосуванням тендерів:

- 1) протокол засідання тендерного комітету з організації проведення процедури закупівлі;

- 2) протокол розкриття тендерних пропозицій;
- 3) оголошення про проведення торгів;
- 4) звіт про проведення закупівлі товарів та послуг за державні кошти;
- 5) реєстр отриманих пропозицій;
- 6) протокол розкриття пропозицій конкурсних торгів;
- 7) протокол оцінки пропозицій;
- 8) повідомлення про результати проведення торгів;
- 9) типові форми договорів і первинні документи.

Після завершення процедури закупівлі замовник укладає договір із переможцем торгів у письмовій формі згідно із положеннями ЦКУ та ГКУ з урахуванням особливостей, визначених у вище згаданому Законі «Про публічні закупівлі» не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір і за умови, що такий договір про закупівлю не буде суперечити вимогам визначених у тендерній документації та пропозиції учасника – переможця згідно ст. 36 цього Закону. Перелік істотних умов, які повинні бути прописані в договорі про закупівлю не вказані в Законі, хоча згідно ст. 638 ЦКУ договір вважається укладеним лише за умови, що сторони досягли згоди з усіх істотних умов договору. Істотними вважаються умови :

- визначені законом як істотні або є необхідними для договорів цього виду;
- про предмет договору;
- щодо яких за заявою хоча б однією із сторін має бути досягнуто згоди.

Замовник також зобов'язаний при укладанні договору узгодити із учасником – переможцем предмет, ціну та строк дії такого договору згідно ст. 180 ГКУ.

Умови про предмет договору мають визначати:

- найменування (номенклатуру, асортимент) товару, вид робіт/послуг;
- кількість товару, обсяг робіт/послуг;
- вимоги до якості товару, робіт, послуг.

При укладанні договору обом сторонам потрібно бути уважними щодо відповідності умов договору до змісту тендерної пропозиції учасника торгів за результатами аукціону, тобто ціна пропозиції переможця не повинна відрізнятися від ціни за результатами аукціону, проведеного системою, бо для замовника існує ризик того, що договір буде не дійсним. Щоб уникнути такої ситуації замовник має право у тендерній документації передбачити надання переможцем торгів перерахованої ціни тендерної пропозиції з урахуванням результатів аукціону.

Основні вимоги, які треба враховувати при складанні договору про закупівлю:

1. Договір про закупівлю укладається відповідно до норм ЦКУ та ГКУ з урахуванням особливостей, визначених цим Законом.

2. Учасник - переможець процедури закупівлі під час укладення договору повинен надати дозвіл або ліцензію на провадження певного виду господарської діяльності, якщо отримання такого дозволу або ліцензії на провадження такого виду діяльності передбачено законодавством.

3. Забороняється укладання договорів, що передбачають оплату замовником товарів, робіт і послуг до/без проведення процедур закупівель, крім випадків, передбачених цим Законом.

4. Умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від змісту тендерної пропозиції за результатами аукціону (у тому числі ціни за одиницю товару) переможця процедури закупівлі або ціни пропозиції учасника у разі застосування переговорної процедури. Істотні умови договору про закупівлю не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань сторонами в повному обсязі, крім випадків:

а) зменшення обсягів закупівлі, зокрема з урахуванням фактичного обсягу видатків замовника;

б) зміни ціни за одиницю товару не більше ніж на 10 відсотків у разі коливання ціни такого товару на ринку, за умови, що зазначена зміна не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі;

в) покращення якості предмета закупівлі за умови, що таке покращення не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі;

г) продовження строку дії договору та виконання зобов'язань щодо передання товару, виконання робіт, надання послуг у разі виникнення документально підтверджених об'єктивних обставин, що спричинили таке продовження, у тому числі непереборної сили, затримки фінансування витрат замовника, за умови, що такі зміни не призведуть до збільшення суми, визначеної в договорі;

д) узгодженої зміни ціни в бік зменшення (без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг);

е) зміни ціни у зв'язку із зміною ставок податків і зборів пропорційно до змін таких ставок;

є) 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;

ж) зміни умов у зв'язку із застосуванням положень частини п'ятої цієї статті, а саме: дія договору про закупівлю може продовжуватися на строк, достатній для проведення процедури закупівлі на початку наступного року, в обсязі, що не перевищує 20 відсотків суми, визначеної в договорі, укладеному в попередньому році, якщо видатки на цю мету затверджено в установленому порядку.

Як бачимо в Законі «Про публічні закупівлі» при складанні договору не передбачено відповідальності сторін за порушення або не виконання умов договору. Хоча в ч.1 ст. 36 цього Закону сказано, що договір про закупівлю укладається також з врахуванням норм ЦКУ та ГКУ, що дає можливість замовнику торгів на законному рівні захистити себе від можливих збитків. Згідно ст. 224 ГКУ збитки – це витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які

управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною. Сторони господарського зобов'язання мають право за взаємною згодою заздалегідь визначити погоджений розмір збитків, що підлягають відшкодуванню, у твердій сумі або у вигляді відсоткових ставок залежно від обсягу невиконання зобов'язання чи строків порушення зобов'язання сторонами. В ГКУ також передбачено відповідальність у вигляді штрафних санкцій, які учасник господарських відносин повинен відшкодувати стороні, права якої були порушені. Під штрафними санкціями розуміють грошову суму (неустойку, штраф, пеню), яка повинна бути сплачена учасником господарських відносин за неналежне виконання або невиконання зобов'язань в процесі господарської діяльності.

Розмір штрафних санкцій за порушення господарського зобов'язання, в якому хоча б одна сторона є суб'єктом господарювання, що належить до державного сектору економіки, або порушення пов'язане з виконанням державного контракту, або виконання зобов'язання фінансується за рахунок Державного бюджету України чи за рахунок державного кредиту передбачається в такому розмірі:

а) за порушення умов зобов'язання щодо якості (комплектності) товарів (робіт, послуг) стягується штраф у розмірі 20 % вартості неякісних (некомплектних) товарів (робіт, послуг);

б) за порушення строків виконання зобов'язання стягується пеня у розмірі 0,1 % вартості товарів (робіт, послуг), з яких допущено прострочення виконання за кожний день прострочення, а за прострочення понад 30 днів додатково стягується штраф у розмірі 7 % вказаної вартості.

Штрафні санкції, які замовник прописує в договорі про закупівлю щодо невиконання умов договору – це реальний шанс мінімізувати матеріальні збитки для державного бюджету.

Згідно Закону «Про публічні закупівлі» зміни в договорі щодо істотних умов не можуть змінюватися після його підписання до виконання зобов'язань

сторонами в повному обсязі, крім випадків передбачених в ст. 36 цього Закону.

Винятками є:

1) зменшення обсягів закупівлі, зокрема з урахуванням фактичного обсягу видатків замовника;

2) зміни ціни за одиницю товару не більше ніж на 10 відсотків у разі коливання ціни такого товару на ринку, за умови, що зазначена зміна не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі;

3) покращення якості предмета закупівлі за умови, що таке покращення не призведе до збільшення суми, визначеної в договорі;

4) продовження строку дії договору та виконання зобов'язань щодо передання товару, виконання робіт, надання послуг у разі виникнення документально підтверджених об'єктивних обставин, що спричинили таке продовження, у тому числі непереборної сили, затримки фінансування витрат замовника, за умови, що такі зміни не призведуть до збільшення суми, визначеної в договорі;

5) узгодженої зміни ціни в бік зменшення (без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг);

6) зміни ціни у зв'язку із зміною ставок податків і зборів пропорційно до змін таких ставок;

7) 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;

8) зміни умов у зв'язку із застосуванням положень частини п'ятої цієї статті.



## 2.2 Облік закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти

Основним завданням обліку у процесі фінансово-господарської діяльності ТНПУ імені В. Гнатюка є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої специфічні особливості:

- а) організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- б) окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- в) розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- г) окремий облік касових та фактичних видатків;
- д) контроль виконання кошторису видатків;
- е) сувора відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- є) галузеву специфіку обліку в установах культури, науки, освіти, управління;
- ж) відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи.

Ведення бухгалтерського обліку закупівель в ТНПУ імені В. Гнатюка та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів.

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни та беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово- фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання

доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів [10, с. 93].

Слід зазначити, що основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України та Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Предмети публічних закупівель, відповідно є об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які повинні пройти всі його стадії. Предмет закупівлі – 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). Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом [64].

У продовж 2017 року в ТНПУ імені В. Гнатюка згідно кошторису було витрачено кошти на придбання товарів, робіт та послуг із загального фонду та спеціального фонду на суму 11 568 065,7 грн., з них:

- а) капітальний ремонт – 1 380 900 грн.;
- б) предмети, обладнання та інвентар – 1 014 965,7 грн.;
- в) оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 9 172 200 грн.

В ТНПУ імені В. Гнатюка щомісячно проводиться велика кількість закупівель, які необхідні для нормального функціонування установи. Наведемо приклад закупівлі корзини для м'ячів у січні місяці на суму 4 500 грн. Дані сформовані на основі платіжного доручення. На рахунках бухгалтерського обліку ця операція відображається так:

1. Оприбутковано корзину для м'ячів:

Дт 1518 (1528)Кт 6211 (6221)                    4500 грн.

2. Перераховано за корзину для м'ячів постачальнику:

Дт 6211 (6221)Кт 2311 (2321)4500 грн.

Згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші

витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих. Особливої уваги заслуговує питання включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів. Такі витрати доцільно включати до конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні, у разі якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Для ведення аналітичного обліку запасів в ТНПУ імені В. Гнатюка використовують такі форми документів:

1. Акт про приймання матеріалів т.ф. №3-1. Комісія університету, що приймає запаси, створює документ у двох примірниках. Факт надходження запасів підтверджується підписом матеріально – відповідальної особи, яка прийняла їх на склад.

2. Акт списання т.ф. № 3-2. Він складається комісією у двох примірниках. Один залишається в бухгалтерії, інший - у матеріально-відповідальній особі.

3. Накладна (вимога) т.ф. № 3-3. Даний документ створюють при прийманні матеріалів на склад чи їх видачі. Можливе застосування для внутрішнього переміщення запасів. Виписується в двох примірниках та затверджується керівником.

4. Забірна картка т.ф. № 3-5. Створюється при регулярному відпуску матеріалів на декілька найменувань.

5. Книга кількісно-сумарного обліку т.ф. № 3-6. В ній відкриваються окремі аналітичні рахунки для кожного виду запасів у кількісному та сумарному вимірах.

6. Картка кількісно - сумарного обліку т.ф. № 3-7. Формується в тих установах , де аналітичний облік здійснюється у картках, а не книгах.

7. Книга складського обліку запасів т.ф. № 3-9. Запаси ведуться на підставі прибутково-видаткових документів.

8. Оборотна відомість т.ф. № 3-11. Вона складається щомісячно за даними обліку для звірки даних складського та бухгалтерського обліку.

Аналітичний облік запасів можна вести трьома способами (табл. 2.3):

- а) метод оборотних відомостей;
- б) сальдовий метод;
- в) паралельно – картковий.

В ТНПУ ім. В. Гнатюка при веденні обліку матеріальних цінностей використовують метод оборотних відомостей. Цей метод передбачає ведення обліку в оборотних відомостей за матеріально - відповідальними особами та видами цінностей. Записи у відомостях проводять на підставі первинних документів. Дані такого реєстру звіряють з картою складського обліку.

Таблиця 2.3

## Способи ведення аналітичного обліку

№ п/п	Назва методу	Характеристика методу
1.	Метод оборотних відомостей	Ведуться лише Оборотні відомості кількісно-сумового обліку за матеріально-відповідальними особами і видами цінностей (залишок на початок місяця, надійшло, вибуло, залишок на кінець місяця – кількість і сума)
2.	Сальдовий метод	Ведеться облік матеріалів на складах тільки в натуральних вимірниках, а в бухгалтерії – тільки у грошовому виразі за постійними обліковими цінами у розрізі місць зберігання, матеріально - відповідальних осіб та груп матеріалів
3.	Паралельно – картковий	Ведеться кількісно - сумарний облік за всіма номенклатурними номерами запасів, тому для кожного виду (облікової групи) відкривають картку кількісно - сумарного обліку або відповідну кількість сторінок у Книзі кількісно - сумарного обліку

Примітка. Розроблено автором на основі [1]

Синтетичний облік представляє собою узагальнення даних у регістрах синтетичного обліку (відомостях, журналах-ордерах, Головній книзі) в перетині синтетичних рахунків.

Для вдосконалення обліку в бюджетних установах урядом затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки.

Стратегією модернізації обліку передбачалося вдосконалення системи обліку в бюджетних установах. Ключовими моментами її реалізації є: перехід на метод нарахувань та перегляд об'єктів обліку, створення Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, реформування

організаційної системи обліку в державному секторі, створення інституту державних бухгалтерів, формування системи звітності в державному секторі, розробка національних стандартів обліку та звітності в державному секторі.

Тож для бюджетних установ відповідно до Стратегії модернізації прийнятий новий план рахунків відповідно до Наказу Міністерства фінансів України, який вступив в дію з 1 січня 2017 року [51].

Відповідно до якого запаси обліковуються на рахунку 151 «Виробничі запаси» і на рахунку 18 «Інші нефінансові активи».

Синтетичний рахунок 151 «Виробничі запаси» має такі аналітичні рахунки:

- а) 1511 «Продукти харчування»;
- б) 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»;
- в) 1513 «Будівельні матеріали»;
- г) 1514 «Пально-мастильні матеріали»;
- д) 1515 «Запасні частини»;
- е) 1516 «Тара»;
- є) 1517 «Сировина і матеріали»;
- ж) 1518 «Інші виробничі запаси».

Цей рахунок використовується для обліку та узагальнення даних про рух матеріалів, основних та допоміжних матеріалів та інших матеріальних цінностей, які ТНПУ імені В.Гнатюка використовує для досягнення мети та безперебійного свого функціонування. За дебетом цього рахунку відображають збільшення запасів, а за кредитом – їх зменшення.

Однак бюджетні установи не одразу почали використовувати новий план рахунків, перехід відбувався поступово і ТНПУ імені В. Гнатюка не став винятком. До ведення операцій із запасами з використанням нових рахунків ТНПУ імені В. Гнатюка обліковував запаси на рахунку 2 класу «Запаси» [50]. Для обліку запасів використовувалися такі рахунки:

- а) 20 «Виробничі запаси»;
- б) 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;

- в) 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- г) 23 «Матеріали та продукти харчування»;
- д) 24 «Готова продукція»;
- е) 25 «Продукція с/г призначення»;
- є) 26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу».

Запаси які надходять до ТНПУ ім. В. Гнатюка заносяться у Головну книгу на підставі відповідних меморіальних ордерів:

- а) № 4 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними дебіторами ф. № 408);
- б) № 6 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними кредиторами ф. № 409);
- в) № 7 (Накопичувальна по розрахунках в порядку планових платежів ф. № 410);
- г) № 8 (Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами ф. № 386);
- д) № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 — бюджет);
- е) № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 — бюджет).

Товари та послуги, що закуповуються ТНПУ імені В. Гнатюка з року в рік, як правило, є типовими (насамперед це стосується комунальних послуг – теплопостачання, водопостачання і водовідведення, електроенергії, природного газу). Тому, основне завдання замовника - вірно визначитися з конкретними предметами закупівлі, відповідно встановленого «Порядку визначення предмету закупівлі», затвердженого наказом Міністерством економічного розвитку від 17.03.2016 р. № 454. Одночасно з визначенням предмета закупівлі йде робота з визначення конкретних технічних вимог до нього, а також кваліфікаційних вимог до потенційних постачальників [6].

Облік надання комунальних послуг замовнику, відбувається за такими правилами. Відповідно до Інструкції щодо застосування кодів економічної

класифікації видатків бюджету за кодами економічної класифікації видатків 2271 «Оплата теплопостачання» здійснюється оплата послуг теплопостачання, за КЕКВ 2272 «Оплата водопостачання і водовідведення» – оплата послуг з водопостачання і водовідведення, 2273 «Оплата електроенергії» – плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування, а за КЕКВ 2274 «Оплата природного газу» – оплата природного газу, включаючи оплату послуг з його транспортування, оплата скрапленого (балонного) газу.

Відповідно до бюджетного законодавства право бюджетних установ на витрачання бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисах поточного року, припиняється 31 грудня поточного року. У разі надходження коштів на реєстраційний рахунок по загальному фонду за КЕКВ по операціях, що були проведені у минулих бюджетних періодах, отримані кошти спрямовуються в дохід державного бюджету. Рахунки, надані на оплату комунальних послуг, відображаються в обліку бюджетної установи в тому місяці, в якому вони надійшли, згідно розділу № 3 ст. 57 гл. 10 Бюджетного кодексу України .

Облік комунальних послуг відображають із застосуванням таких рахунків (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Облік комунальних послуг в ТНПУ імені В. Гнатюка січень 2017 року  
за новим планом рахунків

№	Зміст господарської операції	кореспонденція рахунків		сума, грн
		дебет	кредит	
1.	Отримано асигнування на виконання повноважень	2313 (2323)	7011	554457.93
2.	Сплачено за гарячу воду	6211 (6221)	2313 (2323)	554457.93
3.	Відображено суму ПДВ	6311 (6321)	6211 (6221)	92409.66

Примітка. Розроблено автором на основі даних ТНПУ імені В. Гнатюка



Щоб розрахувати потребу в енергоносіях ТНПУ імені В. Гнатюка доводять ліміти використання газу, води, електроенергії на рік та приблизну ціну на них.

Для забезпечення безперервного функціонування установи та виконання основних завдань ТНПУ імені В. Гнатюка в процесі господарювання здійснює розрахунки з постачальниками та підрядниками. Якщо розглядати ці поняття детальніше, то постачальниками вважаються юридичні та фізичні особи, що виконують постачання різноманітних товарно-матеріальних цінностей, наприклад: сировину, матеріали, паливо, будівельні матеріали або МШП та які надають послуги, зокрема: подача електроенергії, газу, води, та виконують певні роботи. Отже постачальник забезпечує потреби установи у матеріальних цінностях, послугах або роботах. Підрядниками вважаються спеціалізовані підприємства або фізичні особи, що здійснюють будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів довгострокового призначення на основі договору підряду на капітальне будівництво [10, с. 74].

Головними постачальниками комунальних послуг у ТНПУ імені В. Гнатюка є:

- а) ВАТ «Тернопільобленерго»;
- б) ТОВ «Тернопільгаз»;
- в) КП «Тернопільводоканал».

При здійсненні розрахунків за надані послуги з вищевказаними постачальниками в ТНПУ імені В. Гнатюка виникають зобов'язання.

Зобов'язанням згідно Бюджетного кодексу є будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому (рис. 2.3).

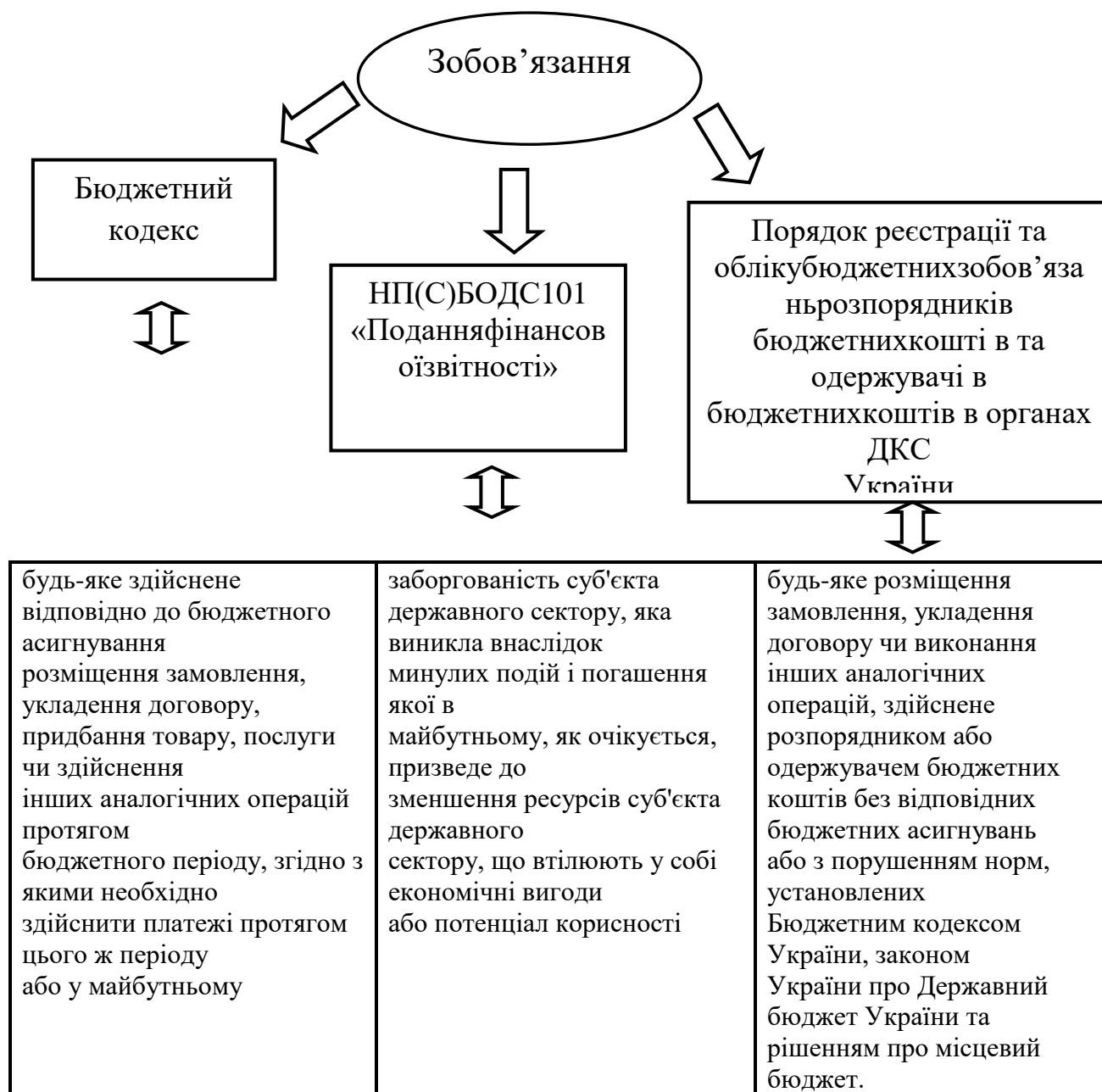


Рис. 2.3 Визначення «зобов'язання» в різних нормативних документах

Примітка. Розроблено автором на основі [9;45]

Бюджетні установи після отримання товарів, робіт і послуг від постачальника згідно з умовами взятого раніше бюджетного зобов'язання приймають рішення щодо їх оплати та дають доручення на здійснення платежу органу ДКСУ, якщо інше не визначено бюджетним законодавством. ДКСУ має право провести платіж за зобов'язанням, яке виникло в процесі

фінансово – господарської діяльності ТНПУ імені В. Гнатюка лише за наявності (рис. 2.4):

- а) відповідного бюджетного зобов'язання;
- б) затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу);
- в) бюджетних асигнувань.

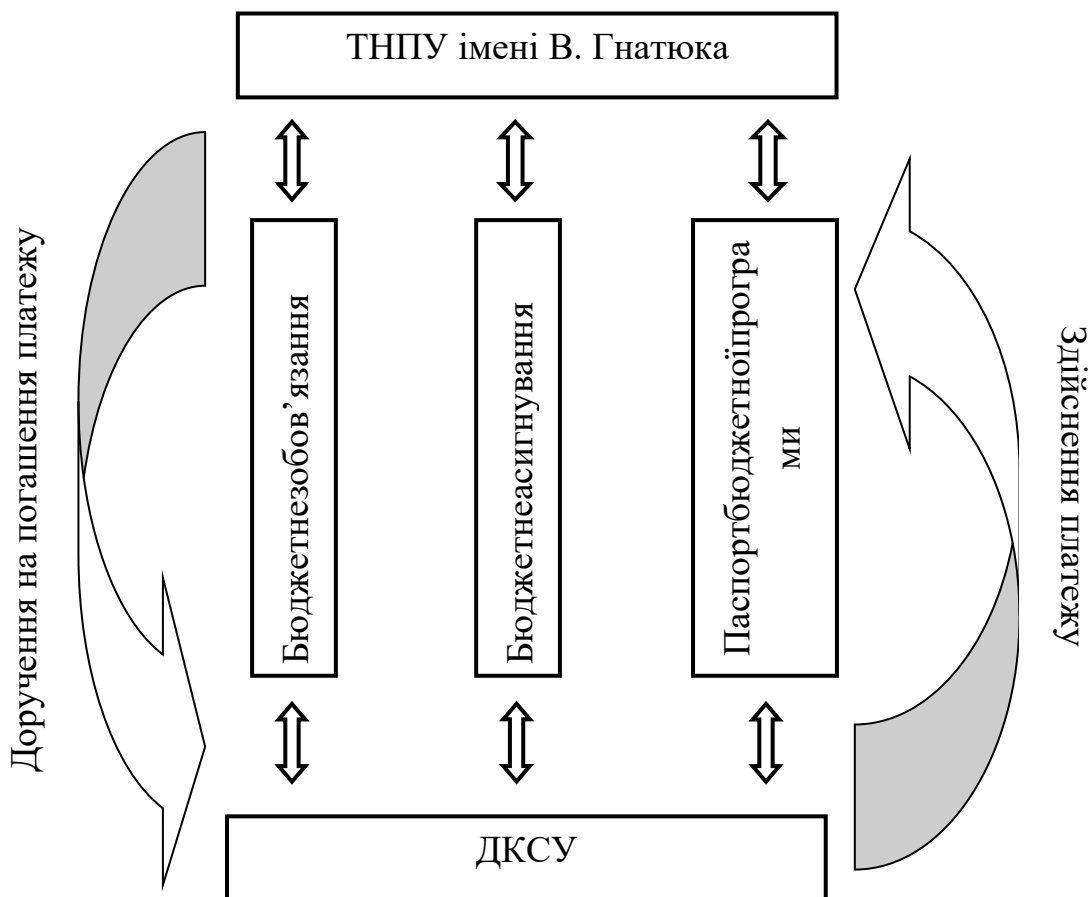


Рис. 2.4 Здійснення платежів ТНПУ імені В. Гнатюка в органах ДКСУ

Примітка. Сформовано автором на основі [45]

Університет зобов'язаний вести облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України»[45].

Бюджетні установи, які перебувають на казначейському обслуговуванні, при виконанні бюджетних зобов'язань, контролюються органи ДКСУ при

використанні бюджетних коштів з метою покращення механізмів їх використання та управління ними згідно цього Порядку.

Для обліку розрахунків за товари, роботи та послуги використовують 6 клас рахунків, а саме рахунок 62 «Розрахунки за товари, роботи та послуги» згідно чинного плану рахунків, який усі бюджетні установи зобов'язані використовувати з 1 січня 2017 року. Цей рахунок має такі субрахунки:

- а) 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- б) 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»;
- в) 6213 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи»;
- г) 6214 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи».

Цікаво, що зобов'язання, до того як почали використовувати новий план рахунків обліковувалися на рахунках 5 класу «Довгострокові зобов'язання» та рахунках 6 класу «Поточні зобов'язання». А згідно чинного плану рахунків всі зобов'язання будуть відображатися в обліку бюджетних установ на рахунках 6 класу.

Крім того, в новому плані рахунків передбачено новий клас рахунків, а саме 4 для обліку безпосередньо розрахунків, він має такі субрахунки:

- а) 41 «Розрахунки за фінансовими операціями»;
- б) 42 «Інші розрахунки»;
- в) 43 «Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу»;
- г) 44 «Позиція щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки»;
- д) 45 «Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу»;
- е) 46 «Технічні рахунки».

На рахунках цього класу 4 «Розрахунки» узагальнюють інформацію про розрахунки за фінансовими активами, а також фінансовими інвестиціями, за операціями щодо відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного (місцевих) бюджетів, розрахунки за коштами, що підлягають розподілу тощо.

Розрахунки з постачальниками за товари, роботи та послуги можуть здійснюватися із застосуванням таких типів рахунків:

- а) у порядку планових платежів;
- б) через попередню оплату;
- в) оплатою після отримання товарів, робіт або послуг.

В залежності від обраного типу розрахунків облік цих розрахунків та їх документальне оформлення будуть мати характерні відмінності. В ТНПУ імені В.Гнатюка здебільшого облік розрахунків за товари, роботи та послуги здійснюється після їх отримання.

У більшості випадків установам державного сектору розрахунок за товари (роботи, послуги) здійснюється на умовах відстрочення платежу на різний строк. В такому випадку при погодженні терміну відстрочення розрахунків у сторін договору можуть виникнути певні проблеми.

Постачальник (суб'єкт господарювання) як правило прагне зафіксувати конкретний термін оплати товарів (робіт, послуг), наприклад, не пізніше 30 календарних днів з моменту поставки, що дає йому змогу планувати рух грошових коштів, крім цього, у випадку неотримання грошових коштів постачальник вказує конкретну дату, починаючи з якої він має право вимагати оплату простроченого платежу та здійснювати інші заходи, передбачені чинним законодавством (наприклад, подавати позов до суду). Врешті з першого дня прострочення платежу починає відраховуватися термін позовної давності.

Зовсім інша ситуація виникає в бюджетній установі, яка вважає, що позначати точний строк сплати грошових коштів в договорі не доцільно, оскільки оплата заборгованості здійснюється відповідно до затвердженого бюджету і взятих зобов'язань. Іноді виникають ситуації, коли кошти з бюджету не надходять вчасно або ж в повному обсязі для оплати зобов'язань і бюджетна установа не може гарантувати оплату розрахунків за отриманими зобов'язаннями в терміни, обумовлені в договорі.

При цьому виникають свого роду форс-мажорні обставини і бюджетна установа має право вимагати, щоб вони були обумовлені в договорі, наприклад, таким чином, щоб оплата товарів (робіт, послуг) здійснювалася протягом 30 календарних днів з моменту їх одержання але за умови наявності необхідних бюджетних коштів на рахунку установи державного сектору. Така ситуація є логічною, адже у випадку відсутності бюджетних коштів немає можливості здійснити платіж. Завдяки цьому пункту в договорі бюджетна установа може уникнути сплати штрафних санкцій, бо не можливо вимагати сплати коштів за зобов'язаннями, якщо на рахунку бюджетної установи їх просто не має. Однак постачальник може оспорити цей пункт та накласти на бюджетну установу штрафні санкції за не сплату рахунків за товари, роботи і послуги, посилаючись до Цивільного кодексу України. Оскільки ЦКУ не враховується специфіки надходження коштів для погашення зобов'язань окремо по бюджетним установам.

Як вже раніше зазначалося облік розрахунків за товари, роботи та послуги ведеться на рахунку 62 класу «Розрахунки за товари, роботи, послуги», за кредитом рахунку відображається кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками, яка виникає у момент одержання товарів, закінчених робіт чи наданих послуг. За дебетом рахунку відображується її погашення. Загальна характеристика рахунку 62 класу «Розрахунки за товари, роботи, послуги» у розрізі субрахунків подана у табл. 2.5.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками в установах державного сектору ведеться окремо за юридичними та фізичними особами, та за окремими договорами поставок, закупівлями тощо.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним постачальником з використанням меморіального ордеру № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» (форма № 409), в якому вказують КЕКВ кожної організації, дату виникнення заборгованості, номери документів, назву кредитора, залишки заборгованості на початок місяця, обороти за дебетом та

кредитом в розрізі кореспондуючих рахунків та визначається залишок на кінець місяця [41, с. 129].

Для обліку кредиторської заборгованості за загальним та спеціальним фондами ведуть окремі меморіальні ордери.

Таблиця 2.5

Характеристика субрахунків рахунку 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»

Субрахунок	Характеристика
6211(6221)«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
6212 (6222) «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»	ведеться облік розрахунків із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби. Надходження від замовників коштів на рахунки, в касу за виконані роботи, надані послуги, реалізовані їм готові вироби відображаються як збільшення заборгованості, вартість реалізованих готових виробів, виконаних робіт або наданих послуг відображається як погашення заборгованості
6213 (6223) «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи»	ведеться облік розрахунків із замовниками за виконані науково-дослідні роботи
6214 (6224) «Розрахунки за одержаними авансами»	ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи

Примітка. Сформовано автором на основі [51]

В ТНПУ імені В. Гнатюка за зобов'язаннями складають «Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстр фінансових бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів». До них бухгалтер обов'язково додає копії первинних документів, які підтверджують взяття ТНПУ імені В. Гнатюка відповідних зобов'язань. Нагадаємо, що зобов'язання реєструються на підставі договорів, угод, контрактів, тоді як фінансові зобов'язання оформляють на основі документів, якими підтверджується фактичне виконання договорів (рахунки, накладні, акти виконаних робіт, квитанції, замовлення-наряди, повідомлення і т. ін.). Ці реєстри та копії підтверджуючих первинних документів бухгалтер передає до ДКСУ. ДКСУ обліковує передані з бюджетної установи документи, які перевіряються на відповідність (тобто дані з реєстрів співставляють з даними первинних документів) у спеціальних картках окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Крім того ДКСУ звіряють суми реєстрів із залишками невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків.

У деяких випадках розпорядник бюджетних коштів залишає в органі казначейства копії документів, засвідчені в установленому порядку. Відповідно до Порядку № 309 до таких документів належать [45]:

а) при проведенні за державні кошти закупівель товарів, робіт та послуг необхідно:

- 1) договори про закупівлю;
- 2) звіти про результати проведення процедур закупівель;
- 3) листи-погодження уповноваженого органу щодо застосування

процедур закупівлі;

б) при проведенні капітального будівництва:

- 1) титульні документи об'єкта або перехідної будови;
- 2) внутрішній будівельний титул об'єкта;
- 3) титульні документи на виконання проектних робіт для спорудження;



4) договори підряду (контракти) щодо розрахунку вартості будівництва, форми розрахунків за виконані роботи та опис майнової відповідальності у випадку порушення умов договору підряду (контракту);

5) накази, рішення щодо затвердження проектно-кошторисної документації на чергу будівництва, пусковий комплекс або об'єкти;

б) інші потрібні документи з касового виконання державного бюджету за видатками.

Однак існують ситуації, коли ДКСУ може відмовити бюджетній установі в реєстрації зобов'язань. Дії ДКСУ у цьому випадку узгоджені з Порядком № 309 (рис. 2.5)



Рис. 2.5 Причини відмови в реєстрації зобов'язань

Примітка. Сформовано автором на основі [45]

Оплата зобов'язань розпорядників бюджетних коштів здійснюється тільки при наявності в обліку органів ДКС зареєстрованих зобов'язань та залишку коштів на рахунку (рахунках) розпорядника. Установи державного сектору мають право самостійно визначати черговість оплати рахунків, враховуючи послідовність та закономірність виконання пріоритетних заходів установою.

Отже, наявність взятих на облік в органах ДКС реєстрів зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та копій підтверджуючих документів є обов'язковою основою для здійснення видатків [45].

В ТНПУ імені В. Гнатюка в 2017 було отримано послугу з постачання електроенергії від «Тернопільобленерго». Закупівля електроенергії здійснювалася із застосуванням процедури електронних закупівель згідно закону «Про публічні закупівлі». Вартість електроенергії дорівнювала 1 925 338, 56 грн. Оскільки сума є чималою ТНПУ імені В. Гнатюка проводив розрахунки у безготівковій формі, а саме із застосуванням розрахунків в порядку планових платежів. Зазначену форму розрахунків установи державного сектору застосовують при наявності постійних господарських зв'язків з різними суб'єктами підприємницької діяльності за поставки матеріальних цінностей та надання послуг, стосовно яких розрахунки проводяться не за кожною окремою операцією чи угодою, а періодичним перерахуванням коштів у строки і в обсягах, заздалегідь обумовлених сторонами у договорі з використанням у розрахунках платіжних доручень.

На кожний плановий платіж виписується і передається банку окремий документ - платіжне доручення. Щомісячно перевіряється правильність здійснення платежів, їх відповідність вартості фактично наданих послуг. Один з учасників угоди, визначений договором, контролює розрахункові відносини.

Перерахунки здійснюються залежно від результатів уточнення розрахунків, окремим платіжним дорученням (при недоплаті за умовами договору) або зарахуванням різниці в рахунок майбутніх платежів (при переплаті за умовами договору).

Отже, для того щоб ДКСУ перераховувала кошти за електроенергію ВАТ «Тернопільобленерго», ТНПУ імені В. Гнатюка надав такі підтверджуючі документи:

- а) акт виконаних робіт;
- б) договір про закупівлю.

Типова кореспонденція рахунків для обліку розрахунків за електроенергію:

1. Отримано асигнування:

Дт 2313 (2323) Кт 7011;

2. Перераховано ВАТ «Тернопільобленерго» згідно з пред'явленими рахунками за електроенергію:

Дт 6211(6221) Кт 2313 (2323);

3. Відображено суми податку на додану вартість:

- якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту

Дт 6311 (6321) Кт 6211 (6221);

- якщо податок на додану вартість не включено ПК

Дт 8013 (8023) Кт 6211 (6221).

### **2.3 Особливості складання і подання звітності про закупівлю**

Бухгалтерська звітність бюджетних установ складається за допомогою підрахування, групування і спеціального оброблення даних поточного бухгалтерського обліку, а саме: на підставі даних облікових реєстрів про господарські операції з виконання кошторису доходів і видатків установи за звітний період або про стан її коштів та розрахунків на звітну дату. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису доходів і видатків.

Звітність про виконання кошторису доходів і видатків – це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності організації та установи за відповідний звітний період часу.

З 01.01.2017 р. набрали чинності нові Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, у тому числі й ті, які визначають порядок подання звітності.

Бюджетна звітність повинна складатися відповідно до вимог «Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування».

У складі бюджетної звітності передбачено 8 форм звітів, а розкриття елементів бюджетної звітності здійснюється в Пояснювальній записці, а також додатково ще в 19 різноманітних формах.

Бюджетна звітність згідно з Порядком № 44, у якій відображається інформація щодо закупівель товарів, робіт та послуг, наведена в таблиці 2.3.1

Нагадаємо, що раніше бюджетні установи подавали бюджетну і фінансову звітність, керуючись одним нормативним документом, а саме Порядком № 44.

З 1 січня 2017 року для бюджетних установ порядок складання і подання звітності визначається такими документами:

- фінансової звітності – НП(С)БО 101 та наказом № 307, яким затверджений Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, а також внесено зміни в НП(С)БО 101;
- бюджетної звітності – Порядком № 44.

Крім того, при складанні фінансової і бюджетної звітності слід керуватися діючими НП(С)БО, Методичними рекомендаціями № 11, Планом рахунків № 1203 і Типовою кореспонденцією до Плану рахунків.

Перед складанням річної звітності проведення інвентаризації є обов'язковим згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879. Цим Положенням передбачено, що під час інвентаризації активів і зобов'язань треба перевірити і

документально підтвердити не лише їх наявність та стан, а також відповідність критеріям визнання й оцінки. При цьому забезпечується виявлення:

- фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, витрат майбутніх періодів;
- лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерії; активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються;
- активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Варто пам'ятати, що інвентаризація охоплює всі види зобов'язань та всі активи установи незалежно від їх місцезнаходження (предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану). Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема:

- цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів);
- матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі;
- умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо); бланки документів суворої звітності та інші активи.

Одним із об'єктів обліку на позабалансових рахунках можуть бути непередбачені (умовні) зобов'язання бюджетних установ. До таких зобов'язань можна віднести суми, що підлягають до оплати за рахунок бюджетних асигнувань, на підставі рішень суду. Таке зобов'язання виникає, коли в розпорядника бюджетних коштів не має бюджетного призначення на зазначену мету та кредиторська заборгованість залишається не погашеною ще

з минулих років та більше того не зареєстрованою в ДКСУ, а кредитор подав позов до суду й додатково прийнято рішення щодо сплати ще й штрафних санкцій на його користь. На підставі рішення суду виникає заборгованість, яка не підкріплена бюджетними асигнуваннями, однак з настанням певних умов має бути погашена за рахунок кошторису установи. Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є непередбачуваним зобов'язанням і суб'єктом державного сектора не визнається, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення відповідно НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання».

Перед складанням фінансової звітності в установі державного сектору дані, які накопичувались протягом звітного періоду у реєстрах бухгалтерського обліку треба підготувати і обробити таким чином, щоб їх можна було відобразити у звітності.

Роботу з підготовки та обробки бухгалтерської інформації починають з того, що підбивають підсумки за рахунками бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків з тією метою, щоб перевірити правильність облікових записів. Для цього складають оборотні відомості за субрахунками для перевірки повноти записів у бухгалтерському обліку. Наступним кроком є закриття рахунків доходів і витрат. Для того, щоб визначити фінансовий результат за звітний період, потрібно закрити (списати) доходи і витрати за цей період на фінансовий результат звітного періоду. Для цього субрахунки доходів (7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511) і витрат (8011, 8111, 8012, 8112, 8013, 8113, 8014, 8114, 8115, 8211, 8212, 8311, 8411, 8511) закривають щокварталу на субрахунок 5511. Закриття цих субрахунків доходів і витрат оформляють у меморіальному ордері № 17. Після того як списали витрати і доходи треба закрити меморіальні ордери за останній місяць звітного періоду (кварталу, року). Для цього в кожному меморіальному ордері підбивають підсумки за всіма графами і виводять залишки на кінець місяця, а також визначають суму оборотів за кожним меморіальним ордером. Після цього в книзі «Журнал –

головна» відображають суму із меморіальних ордерів в графі «Сума оборотів за меморіальним ордером», та переносять її у дебет і кредит відповідних субрахунків. При цьому сума оборотів за місяць за всіма субрахунками як за дебетом, так і за кредитом має дорівнювати підсумку графі «Сума оборотів за меморіальним ордером».

Також наприкінці місяця перевіряють правильність записів за субрахунками в книзі «Журнал-головна». Для цього підсумовують обороти за кожним субрахунком і визначають залишки на кінець місяця в рядку «Усього». Після визначення оборотів за субрахунками виводять залишок на початок наступного місяця за кожним субрахунком. Після узагальнення даних бухгалтерського обліку переходять до складання бюджетної і фінансової звітності.

Перелік форм фінансової і бюджетної звітності для розпорядників бюджетних коштів наведений у НП(С)БО 101 і Порядку № 44 (табл.2.6).

У новій формі Балансу відображається фінансовий стан розпорядника бюджетних коштів на початок року і кінець звітного періоду за активами, зобов'язаннями і власним капіталом на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

При цьому джерелами інформації для складання фінансової звітності є: річна бюджетна і фінансова звітність за 2016 рік, квартальна бюджетна і фінансова звітність 2016 року, реєстри синтетичного й аналітичного обліку за I квартал 2017 року (книга «Журнал-головна», меморіальні ордери, книги аналітичного обліку касових і фактичних витрат, отриманих асигнувань тощо).

Таблиця 2.6

## Фінансова звітність бюджетних установ у 2017 році

№ додатка до Порядку у № 307	№ форми	Назва форми звітності	Терміни подання	
			квартал	рік

1	№ 1-дс (у редакції Порядку № 307)	Баланс	+	+
2	№ 2-дс (у редакції Порядку № 307)	Звіт про фінансові результати	+	+
3	№ 3-дс	Звіт про рух грошових коштів	—	+
4	№ 4-дс	Звіт про власний капітал	—	+
	Форма Мінфіном не встановлена	Примітки щодо річної фінансової звітності	—	+

Примітка. Розроблено автором самостійно

У Звіті про фінансові результати ф. № 2-дс розпорядники бюджетних коштів наводять інформацію про доходи і витрати за звітний період. Ця форма складається з 4 розділів, а саме:

- фінансовий результат діяльності;
- видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків і кредитування бюджету;
- виконання бюджету (кошторису);
- елементи витрат за обмінними операціями.

Хоча безпосередньо стосовно закупівель товарів, робіт та послуг у Звіті про фінансові результати інформація відсутня, проте тут відображаються витрати розпорядника бюджетних коштів у розрізі кодів функціональної класифікації видатків відповідно до наказу № 11.

Стосовно результатів закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, то у звітності ця інформація стосується зобов'язань бюджетних установ (таблиця 2.7)

Таблиця 2.7

Відображення в балансі інформації щодо закупівель товарів, побут та послуг

Найменування статті	Код рядка	Субрахунки	Примітка
Довгострокові зобов'язання			



за цінними паперами	1500	6014	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за розрахунками з постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги і за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями і не є поточними зобов'язаннями
Поточні зобов'язання			
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	6211	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів перед постачальниками і підрядниками за матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
Інші поточні зобов'язання	1575	6411; 6412; 6413; 6414; 6415; 6417	Відображається сума поточних зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками зі страхування, за спеціальними видами платежів, за операціями, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності й іншими кредиторами

Примітка. Узагальнено самостійно

Таблиця 2.8

Бюджетна звітність для узагальнення інформації щодо закупівель  
товарів, робіт та послуг

№ додатка	№ форми	Назва форми звітності	Терміни подання		
			місяць	квартал	рік
1	№ 2-д, № 2-м	Звіт про надходження і використання коштів загального фонду	—	+	+
2	№ 4-1д, № 4-1м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги	—	+	+
3	№ 4-2д, № 4-2м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	—	+	+
4	№ 4-3д, № 4-3м	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду	—	+	+
5	№ 4-4д	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	Подають за квартал і рік за наявності субвенції місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного і культурного розвитку регіону		
6	№ 4-3д.1, № 4-3м.1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)	Подають за місяць, квартал і рік при отриманні грошових коштів міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України		
7	№ 7д, № 7м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами	+	+	+
8	№ 7д.1, № 7м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами	+	+	+
21		Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду	—	+	+
28	—	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»	—	+	+

Примітка. Узагальнено самостійно

ТНПУ імені Гнатюка при здійсненні державних закупівель уповноважена особа оприлюднює в системі електронних закупівель:звіт про

результати проведення процедури закупівлі; звіт про укладений договір; звіт про виконання договору.

Звіт про результати проведення процедури закупівлі – це документ, що потрібно пред'явити органам ДКСУ для здійснення оплати за договором про закупівлю за рахунок державних коштів. Звіт про результати проведення процедури закупівлі формується автоматично електронною системою закупівель протягом одного календарного дня після оприлюднення замовником договору про закупівлю на веб-порталі Уповноваженого органу. Згідно статті 19 Закону про закупівлі у звіті обов'язково зазначається:

- найменування предмета закупівлі;
- кількість учасників процедури закупівлі та найменування і місцезнаходження учасника, з яким укладено договір про закупівлю;
- ціни пропозицій учасників тендеру (ціна пропозиції на переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі) та сума, визначена в договорі про закупівлю;
- дата оприлюднення оголошення з відомостями про укладену рамкову угоду, за якою укладено договір про закупівлю (у разі проведення закупівлі за рамковими угодами);
- дата оприлюднення повідомлення про намір укласти договір;
- дата оприлюднення оголошення про проведення процедури закупівлі;
- у разі якщо в результаті проведення торгів не було укладено договір про закупівлю - підстави прийняття рішення про неукладення договору про закупівлю;
- дата укладення договору про закупівлю;
- у разі закупівлі робіт або послуг - повне найменування та місцезнаходження кожного юридичного суб'єкта господарювання, якого учасник, з яким укладено договір про закупівлю, буде залучати до виконання робіт як субпідрядника.

Після завершення процедури закупівлі замовник укладає договір із переможцем торгів у письмовій формі згідно із положеннями ЦКУ та ГКУ з урахуванням особливостей, визначених у вище згаданому Законі «Про публічні закупівлі» не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір і за умови, що такий договір про закупівлю не буде суперечити вимогам визначених у тендерній документації та пропозиції учасника – переможця згідно ст. 36 цього Закону. Після того як тендерний комітет від ТНПУ імені В. Гнатюка уклав договір про закупівлю та оприлюднив на веб-порталі Уповноваженого органу звіт про результати проведення процедури закупівлі, Державна казначейська служба України перевіряє наявність та відповідність укладеного договору закупівлі товарів, робіт та послуг зі звітом про результати проведення процедури закупівлі.

Згідно Наказу Державної казначейської служби України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів, які надаються розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на стадії реєстрації зобов'язань та оплати рахунків» № 330 звіт про результати проведення процедури закупівлі включений до переліку документів, які розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні пред'явити до органів Державної казначейської служби України для реєстрації зобов'язань та оплати рахунків.

Наступною формою звітності, яку треба оприлюднити в електронній системі є звіт про укладені договори, який оприлюднюється протягом одного календарного дня з дня укладання договору. Такий звіт складається у разі закупівель без використання електронної системи закупівель, якщо вартість предмета закупівлі не перевищує вартості передбаченої цим Законом, тобто вартість закупівлі є меншою або дорівнює 200 тис. грн. – для товарів, для робіт ця вартість не повина перевищувати 1,5 млн. грн.

І остання форма звіту, яку треба оприлюднити є звіт про виконання договору, він оприлюднюється протягом трьох календарних днів з дня закінчення дії договору, виконання договору або його розірвання.

## Висновки до розділу II

ТНПУ імені В. Гнатюка здійснює видатки при закупівлі товарів, робіт та послуг у межах кошторисів. При закупівлі товарів, робіт та послуг в університету виникають зобов'язання. Для того, щоб погасити ці зобов'язання органам ДКСУ треба надати договори, угоди або контракти на підставі, яких вони реєструються.

Облік зобов'язань ведеться окремо за кожним постачальником. В залежності від вартості закупівлі визначається порядок їх проведення. За умови, що вартість закупівлі товарів дорівнює 200 тис. грн. та 1,5 млн. грн. - для робіт треба застосовувати тендерні процедури.

При документальному оформленні закупівель за державні кошти важливо дотримуватися Закону «Про публічні закупівлі», який передбачає:

1) перелік документів, який включає річний план закупівель, додаток до річного плану закупівель, технічну документацію, звіт про укладання договору, звіт про виконання договору, звіт про результати проведення процедури закупівлі;

2) усі вище перераховані документи в обов'язковому порядку повинні бути оприлюднені на офіційному сайті Уповноваженого органу;

3) основний плановий документ, який надає повноваження розпоряднику державних коштів на здійснення закупівель- кошторис;

4) облік закупівель товарів, робіт та послуг здійснюється відповідно до правил бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

ТНПУ імені Гнатюка при здійсненні державних закупівель уповноважена особа оприлюднює в системі електронних закупівель: звіт про результати проведення процедури закупівлі; звіт про укладений договір; звіт про виконання договору.

## РОЗДІЛ III

### АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

#### 3.1 Контроль за здійсненням закупівель в державному секторі

Дієвість роботи в системі публічних закупівель передбачає ефективне використання державних коштів з дотриманням принципів здійснення закупівель, а саме:

- а) добросовісної конкуренції серед учасників;
- б) максимальної економії та ефективності;
- в) відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівель;
- г) недискримінації учасників;
- д) об'єктивної та неупередженої оцінки тендерних пропозицій;
- е) запобігання корупційних дій і зловживань.

Правильне функціонування системи та дотримання вищезазначених принципів передбачає створення належних умов контролю. Відповідно до Закону контроль у сфері публічних закупівель здійснюють Рахункова палата України, Антимонопольний комітет України, центральний орган виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері державного фінансового контролю, у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України.

Так як вищеперераховані органи є представниками державної влади у сфері закупівель та захищають інтереси держави, контрольні дії, які ці органи застосовують належать до державного контролю. Відповідно до статті 1 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» державний нагляд (контроль) – діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення

інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, допустимого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища [59].

О. В. Котелевко вважає, що контроль державних закупівель – це систематичне спостереження за розпорядником державних коштів у процесі придбання ним товарів, робіт, послуг належної якості, у необхідній кількості, у потрібний час, за прийнятною ціною, у відповідного постачальника за державні кошти з метою забезпечення добросовісної конкуренції серед учасників, відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівлі, а також об'єктивної та неупередженої оцінки конкурсних пропозицій [24].

Контроль державних закупівель у сучасних умовах відіграє важливу роль, обумовлену наявністю великої кількості порушень та зловживань у сфері державних закупівель [24]. Згідно закону «Про публічні закупівлі» моніторинг закупівель проводить центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю та його органи на місцях. На думку Д. Краснікова моніторинг – це вид аналітичної оцінки збитків, у тому числі від операцій із державними закупівлями [21].

Система державного фінансового контролю перебуває в процесі постійного пошуку прогресивних важелів її удосконалення, в тому числі в напрямку перевірок державних закупівель, для того щоб даний вид перевірок відповідав вимогам системи державних закупівель. До нових змін в системі закупівель можна віднести законопроект № 4738-д, затверджений Верховною радою. Згідно нього Державна аудиторська служба України (ДАСУ) отримує повноваження на проведення моніторингу в системі державних закупівель не лише на етапі укладання договору та його виконання, а й протягом проведення процедури закупівлі, при цьому сам процес закупівлі не призупиняється.

Рішення про початок моніторингу закупівлі приймається керівником органу державного фінансового контролю або його заступником за наявності однієї або декількох таких підстав:

а) даних автоматичних індикаторів ризиків;

б) інформації отриманої від органів державної влади, органів місцевого самоврядування про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель;

в) повідомлення у засобах масової інформації, що містять відомості про наявність ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель;

г) виявлених органом державного фінансового контролю ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель в інформації, оприлюдненій в електронній системі закупівель.

До прийняття цієї постанови ДАСУ не мала права втручатися в процес закупівлі, а виявленні порушення фіксувалися лише після закінчення процедури. Тобто ДАСУ лише констатувала факт здійснення правопорушення, а не попереджувала його. На нашу думку, такі зміни в системі державних закупівель є позитивними, адже сприяють збереженню державних коштів.

Контроль державних закупівель забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Порівняльна характеристика фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель наведена у табл. 3.1. Так, Державна аудиторська служба для виконання покладених на неї завдань має право перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проведення процедур державних закупівель, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо).

Ревізія, яка передбачає перевірку фактичної наявності цінностей повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства,



встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб згідно Порядку № 550 [52]. При цьому інспектування проводять у формі планової та позапланової виїзної ревізії.

Таблиця 3.1

## Особливості здійснення фінансового контролю

Основні завдання	Основні методи контролю	Відображення результатів
<b>Державний фінансовий аудит</b>		
Сприяння бюджетній установі у забезпеченні: правильності ведення бухгалтерського обліку; законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна; складанні достовірної фінансової звітності; організації дієвого внутрішнього фінансового контролю	Камеральна Перевірка; Моніторинг; Обстеження	Аудиторський звіт. Надання рекомендацій
<b>Інспектування</b>		
Виявлення фактів порушення законодавства. Установлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб.	Ревізії	Акт ревізії
<b>Перевірка державних закупівель</b>		
Створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, а також запобігання проявам корупції у цій сфері. Забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення оптимального і раціонального їх	Нагляд; Контроль	Акт перевірки; Акт перевірки окремих питань 3

використання		
--------------	--	--

Примітка. Розроблено автором на основі [52]

В ході підготовки до ревізії посадовими особами органу державного фінансового контролю складається у двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю. За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав органи державного фінансового контролю вживають заходів для забезпечення притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю. Державна аудиторська служба має повноваження накладати штрафні санкції на службових осіб винних у порушенні законодавства про закупівлю, якщо було виявлено хоча б одне з перерахованих порушень:

1. Здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг без застосування визначених законодавством процедур закупівель;
2. оцінка пропозицій конкурсних торгів (кваліфікаційних пропозицій), тендерних пропозицій не за критеріями та методикою оцінки для визначення найкращої пропозиції конкурсних торгів (кваліфікаційної пропозиції), тендерної пропозиції, що міститься в документації конкурсних торгів (кваліфікаційній документації), тендерній документації;
3. укладення з учасником, який став переможцем торгів, договору про закупівлю за цінами і обсягами, що не відповідають вимогам документації конкурсних торгів (кваліфікаційної документації), тендерної документації;
4. не оприлюднення або порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлі відповідно до вимог законодавства; ненадання інформації, документів та матеріалів у випадках, передбачених законом

Штрафи, які накладаються на винних осіб:

- від 700 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

– від 1000 до 1500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян у разі, якщо порушення законодавства повторилося протягом року після накладання адміністративного стягнення.

На особу, яка порушила законодавство про закупівлі складається протокол. Служба державного аудиту складає протокол про адміністративне порушення у двох примірниках – один примірник підписується особою, яка склала протокол, а інший примірник підписує особа, яка притягається до адміністративної відповідальності. Згідно статті 164 Кодексу про адміністративне правопорушення якщо адміністративну справу розглядає і виносить по ній адмінпостанову уповноважена посадова особа органу державного фінансового контролю, то справи за ст. 164 цього Кодексу розглядають у суді. Документи, які супроводжують адміністративний протокол, зазначені у Порядку № 168:

а) пояснення посадової особи, стосовно якої укладено протокол;

б) документи щодо обставин, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення (довідки про склад сім'ї, наявність на утриманні непрацездатних осіб тощо, якщо такі були надані особою, що притягається до адміністративної відповідальності);

в) акти ревізій;

г) опис документів.

Відповідно до статті 1 Закону України «Антимонопольний комітет України» є державним органом із спеціальним статусом, метою діяльності якого є забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері державних закупівель. Одним із основних завдань Антимонопольного комітету України є участь у формуванні та реалізації конкурентної політики в частині здійснення контролю щодо створення конкурентного середовища та захисту конкуренції у сфері державних закупівель [60].

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» учасник, на думку якого було порушено закупівельне законодавство зі сторони замовника

може звернутися до Антимонопольного комітету зі скаргою. Антимонопольний комітет є органом оскарження у сфері публічних закупівель, на основі якого утворено постійно діючу адміністративну колегію, яка розглядає скарги про порушення законодавства та спрямовує дії на неупереджений та ефективний захист прав та законних інтересів осіб, які пов'язані із участю у процедурах закупівлі.

Ще одним органом державної влади, який реалізує контроль у сфері закупівель є Рахункова палата України, вона здійснює контрольню-аналітичну та експертну діяльність, яка забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів відповідно до статті 7 Закону України «Про Рахункову палату».

Фінансовий контроль (аудит) щодо здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету проводиться Рахунковою палатою стосовно всіх стадій державних закупівель і включає перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення державних закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення державних закупівель. Державний фінансовий контроль (аудит) забезпечується шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [67]. Нарешті, Рахункова палата проводить щорічну перевірку Уповноваженого органу та АМКУ щодо виконання ними функцій відповідно регулювання закупівель та розгляду скарг. Інформація за результатами таких перевірок подається цим органам та Кабінету Міністрів України.

В законі «Про публічні закупівлі» ДКСУ не вказано як орган державного контролю. Однак, на нашу думку функції, які воно виконує в процесі виконання бюджетів, в тому числі при здійсненні закупівель установами державного сектору можна вважати контрольними.

Так, ДКСУ в процесі погашення зобов'язань, які виникли в установі державного сектору перед постачальниками, зобов'язана перевіряти наявність

всіх необхідних документів щодо процедури державних закупівель, передбачених законодавством, та не проводить платежі при порушеннях вимог щодо їхньої відповідності законодавчим нормам, та в інших випадках, встановлених законодавством.

Крім, зовнішнього контролю, який здійснюють державні органи влади в сфері закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, є ще і внутрішній контроль. За організацію внутрішнього контролю в ТНПУ імені В. Гнатюка відповідає головний бухгалтер. Мета внутрішнього контролю у процесі здійснення закупівель за державні кошти – це спостереження за розрахунками з постачальниками і підрядниками за виконані угоди, а також за належним виконанням умов договорів. Розрахунки є тією визначною складовою бюджетного процесу, яка пов'язує заходи щодо планування витрат, взяття бюджетних зобов'язань, виконання платежів, отримання результатів. При проведенні контролю необхідно використовувати нормативно -правові акти, які регулюють відносини університету із постачальниками [25].

Головні завдання, які виконують бухгалтери ТНПУ імені В. Гнатюка при ревізії розрахунків за виконанні роботи, отриманні товари:

- а) перевірка дотримання законодавства при взятті зобов'язань за рахунок бюджетних асигнувань;
- б) перевірка строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;
- в) перевірка наявності простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності);
- г) перевірка достовірності сум, відображених в регістрах аналітичного і синтетичного обліку нестачі та претензій;
- д) перевірка відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів та перевірка кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;
- е) перевірка правильності та своєчасності оприбуткування товарів.

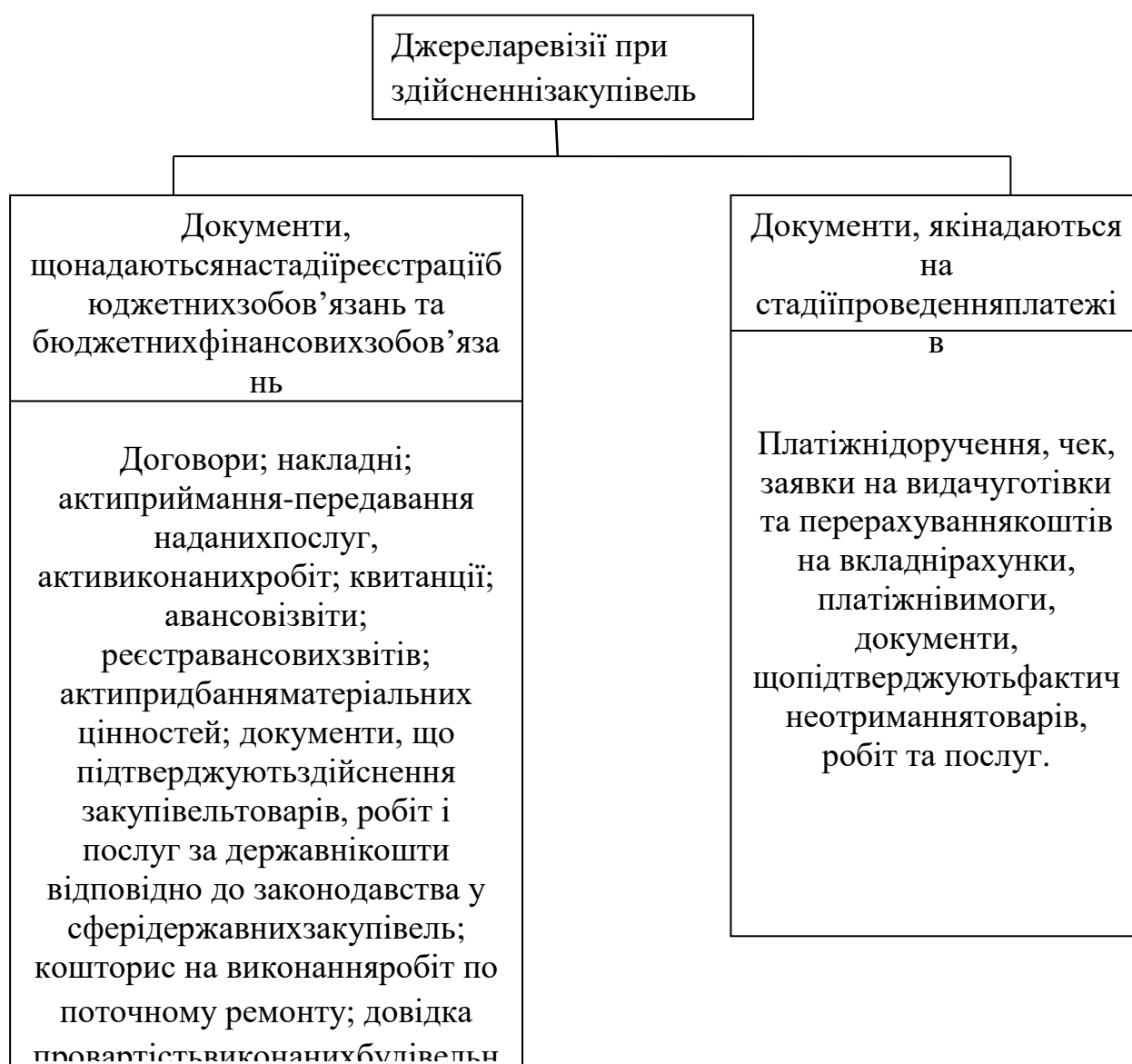
Заходи з внутрішнього контролю установи державного секторудокладно розкриті в Методичних рекомендаціях щодо організації внутрішнього

контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Ці заходи повинні здійснюватися на всіх рівнях діяльності установи державного сектору і щодо всіх її функцій і завдань.

Загальні вимоги щодо проведення інвентаризації розрахунків визначено в Порядку подання фінансової звітності. Зокрема, Порядком передбачено обов'язковість проведення цього заходу перед складанням річної фінансової звітності [53].

Загальний порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів, який стосується всіх об'єктів обліку, встановлено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань .

Первинні документи є джерелом ревізії в ТНПУ імені В. Гнатюка, їх можна виділити в дві групи (рис. 3.1).



### Рис. 3.1 Джерела ревізії при здійсненні закупівель за державні кошти

Примітка. Розроблено автором на основі [44]

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань для проведення інвентаризації установи державного сектору розпорядчим документом керівника створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління установи, бухгалтерської служби та досвідчених працівників, які володіють інформацією про об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи (його заступник) або керівник структурного підрозділу установи, уповноважений керівником [41].

В ТНПУ імені В. Гнатюка здійснюють поточний контроль за розрахунками, а саме за:

а) правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг;

б) відповідністю перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди;

в) додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у випадку їх закупівлі за бюджетні кошти.

Під час інвентаризації розрахунків за придбані товари, отримані роботи та послуги в ТНПУ імені В. Гнатюка здійснюється суцільна перевірка за наявністю та станом активів, а також перевіряється та документально підтверджується наявність, стан та відповідність критеріям визнання та оцінки зобов'язань. Інвентаризація розрахунків проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

Результати проведеної інвентаризації в ТНПУ імені В. Гнатюка зазначаються в Акті інвентаризації розрахунків з дебіторами та кредиторами, Акті інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк

позовної давності якої минув і яка планується до списання та Акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків. Ці акти підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії ТНПУ імені В. Гнатюка.

Отже, контроль, як функція управління – це спеціалізований різновид управлінської діяльності, зміст якої полягає в одержанні інформації від перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкту, яким керують, зіставленні одержаної інформації з метою визначення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання.

Таким чином під контролем розуміємо сукупність дій щодо:

а) визначення фактичного стану чи дії підконтрольного об'єкта (ланки організації, окремого активу, пасиву, процесу);

б) зіставлення фактичних даних з нормативними, тобто базою порівняння, визначеною нормами, інструкціями, законом, чи величиною, що базується на раціональності;

в) оцінки відхилень, які перевищують допустимий рівень, коли економічна система чи об'єкт перебуватимуть у стані не рівноваги, яка впливає на функціональність;

г) виявлення причин такого відхилення.

### **3.2 Аналіз ефективності закупівель товарів, робіт та послуг**

Ефективна система державних закупівель характеризується оперативною роботою, мінімальною бюрократією, інформаційним забезпеченням та витратами на утримання системи.

Інформаційний аспект аналізу закупівель є системою обробки інформації, що складається з наступних частин: підсистема збору і сортування інформації, підсистема зберігання інформації, підсистема пошуку, підсистема аналізу інформації. Система обробки інформації є базисом для створення інформаційного механізму закупівель і дозволяє оперативно реагувати на



зміни в юридичних основах і фіскальному середовищі, прогнозувати і планувати необхідний обсяг закупівель, створювати реєстр учасників торгів та ін.

Для створення такої інформаційної бази потрібне певне інформаційне забезпечення. Так, М. Г. Чумаченко [4] вважає, що поняття «інформаційного забезпечення» виникло у зв'язку з розвитком автоматизованих систем управління.

Під інформаційним забезпеченням підприємства розуміють сукупність даних, організацію їх ведення, обробку, збереження та накопичення, пошуку, а також поширення в межах компетенції зацікавленим особам у зручному для них вигляді. Призначення системи інформаційного забезпечення аналізу закупівель полягає в наданні її користувачам даних, що забезпечують прийняття обґрунтованих та ефективних рішень.

Для потреб аналізу інформаційне забезпечення державних закупівель доцільно розглядати як елемент усієї інформаційної системи, поряд з організацією та методичним забезпеченням. У такому розумінні інформаційне забезпечення буде повністю тотожне поняттю «інформаційна база», під якою потрібно розуміти інформаційні джерела. Інформаційною базою аналізу закупівель за державні кошти є сукупність джерел інформації, дані яких використовуються під час його проведення.

Таким чином все інформаційне забезпечення аналізу державних закупівель з метою його детального дослідження пропонуємо поділити на такі групи:

- а) нормативно-довідкову;
- б) методичну;
- в) обліково-аналітичну.

Нормативно-довідкова інформація об'єднує законодавчі акти, нормативи урядових і виконавчих структур, норми, нормативи та інші регламенти господарських операцій. Під час аналітичного процесу слід враховувати зміни та поправки у нормативній базі, оскільки законодавство у

сфері державних закупівель постійно вдосконалюється. Джерелами внутрішньої інформації є: фінансові плани, інвестиційні проекти, кошториси.

Особливу увагу при аналізі закупівель звертають на конкурсну документацію, яка розробляється держзамовником для кожного конкретного випадку торгів окремо і поділяється на:

- основну документацію – це документи, що визначають порядок проведення закупівлі і обов'язки для замовника і учасників.

- допоміжну документацію – це всілякі документи, що створюються замовником і постачальниками-учасниками торгів, які регулюють окремі етапи закупівлі та присвячені окремим питанням процедури закупівлі.

- зовнішню документацію – це документи, якими офіційно обмінюються замовник і постачальник-учасники конкурсних закупівель.

- внутрішню документацію – це документи, які обертаються тільки серед учасників торгів: фахівців замовника або постачальника.

Ефективною вважається та система, яка може забезпечуючи придбання продукції з найкращим співвідношенням ціни та якості. Згідно з даними Державної служби статистики станом на перший квартал 2016 року більше половини процедур проводилися шляхом переговорних процедур закупівлі (58,34%) [12]. Важливо зазначити, що відповідно до розділу VI статті 35 та пунктам 1, 2 Закону України «Про публічні закупівлі» дана процедура використовується замовником лише як виняток, і відповідно до якої замовник укладає договір про закупівлю з учасником після проведення переговорів з одним або кількома учасниками [65]. Розглянемо структуру публічних закупівель більш детально (рис. 3.2)

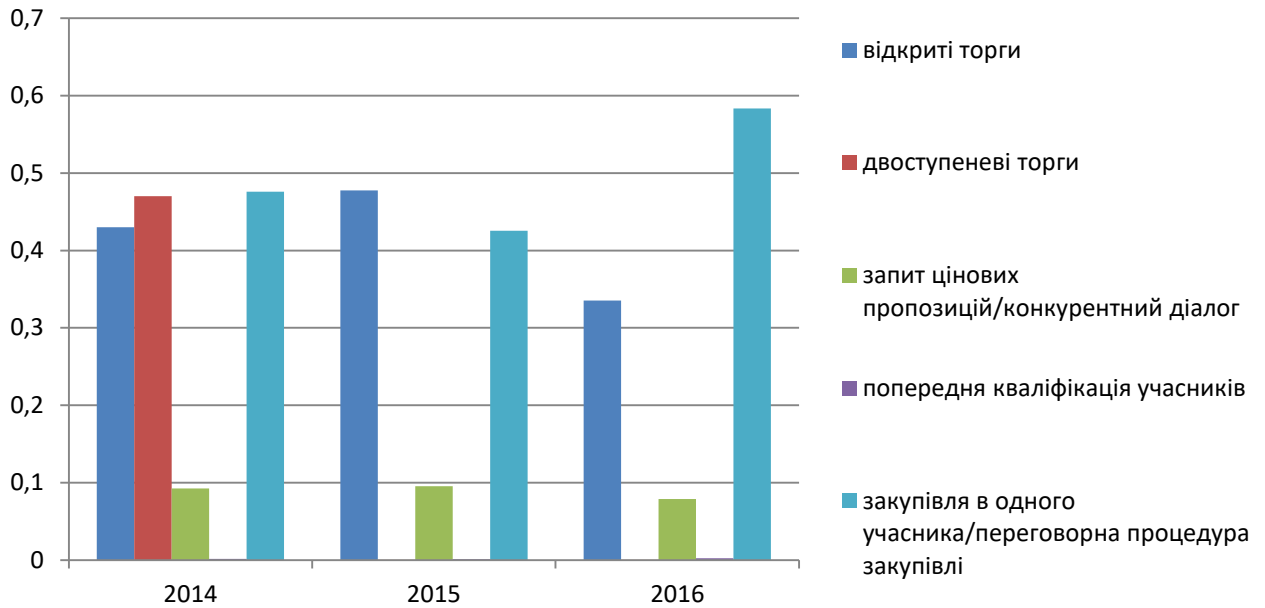


Рис. 3.2 Структура держаних закупівель в Україні

Примітка. Розроблено автором на основі даних Державної служби статистики

Протягом 2014-2016 рр. рівень використання неконкурентних процедур

суттєво зростає. Рисунок показує, що частка відкритих торгів зменшилася в півтори рази у 2016 році в порівнянні з 2015 роком. При цьому спостерігається зростання закупівлі у одного учасника майже у 1,5 рази в період 2015 – 2016 років. Частково збільшенню закупівель із застосуванням переговорної процедури сприяє необхідність закупівель комунальних послуг у монополістів. Проте спостерігаємо суттєве зниження конкурентності на українському ринку державних закупівель, що має негативний вплив на ринок публічних закупівель в Україні.

Розглянемо детальніше закупівлю комунальних послуг в ТНПУ імені В. Гнатюка. До комунальних послуг, які закуповує університет належать:

- послуги з постачання електричної енергії;
- послуги з теплопостачання;
- послуги з водопостачання та водовідведення;
- послуги з отримання природного газу.

При чому закупівля цих послуг супроводжувалася проведенням переговорної процедури закупівлі, підставою для застосування цієї процедури є відсутність конкуренції.

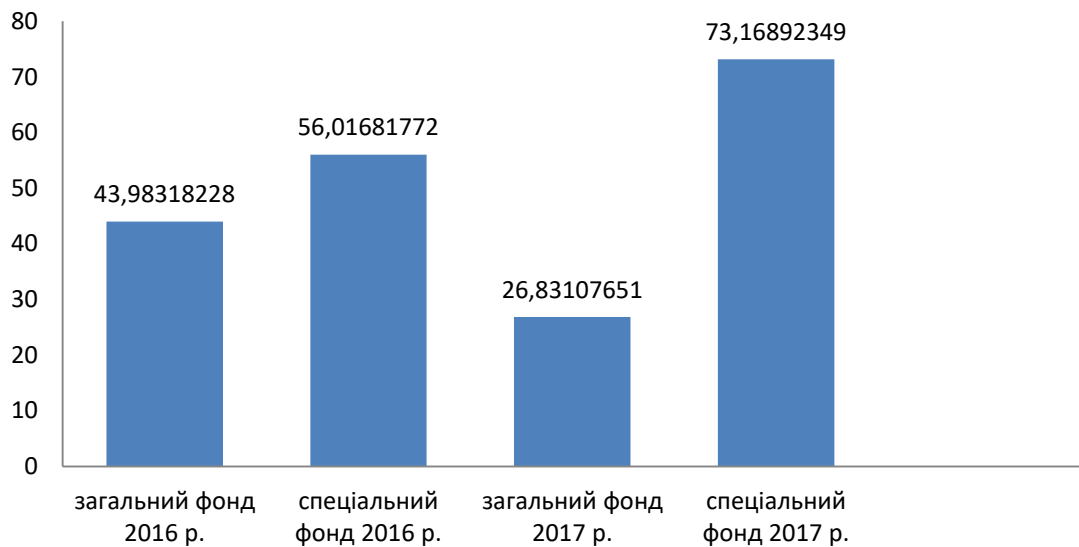


Рис. 3.3 Видатки на оплату комунальних послуг у 2016 – 2017 рр. у %

Примітка. Розроблено автором на основі плану використання бюджетних коштів ТНПУ імені В. Гнатюка

Як видно з рисунка фінансування виплат на оплату комунальних послуг за загальним фондом у 2017 році зменшилося майже в двічі в порівнянні з попереднім роком. На нашу думку, це є негативним явищем, адже погашення зобов'язань здійснюється за рахунок витрат спеціального фонду. В 2017 році виплати зі спеціального фонду зросли майже в півтори рази в порівнянні з 2016 роком.

Існують формули, які розраховують економію бюджетних коштів та ефективність:

$$\text{Економія бюджетних коштів} = P_0 - P_1, \quad (3.1)$$

$$\text{Ефективність бюджетних коштів} = (P_0 - P_1) / P_0 * 100 \% , \quad (3.2)$$

де  $P_0$  - очікувана вартість;

$P_1$  - фактична вартість укладеної угоди [11].

Очікувана вартість, або бюджет закупівлі, замовник визначає при оприлюдненні оголошення про проведення закупівлі. Вона показує максимальну суму коштів, що може бути витрачена замовником на здійснення закупівлі відповідного предмету.

Фактична вартість укладеної угоди визначається за результатами процедури закупівлі. Вона являє собою, як правило, вартість мінімальної цінової пропозиції, що була допущена до оцінювання (або не була відхилена замовником після проведення аукціону).

Використання показника економії державних витрат лише фрагментами характеризує результат, який може бути досить необ'єктивним через суперечливість визначення початкової ціни контракту. Важливо, щоб переможця обирали не лише за найнижчою запропонованою ціною, а за загальною економічною ефективністю пропозиції. Така оцінка може бути використана лише для оперативного аналізу, оскільки не враховується конкуренція, рівень виконання замовлень, дотримання чинного законодавства тощо. Відповідно виникає необхідність використовувати комплексний індикатор, який враховуватиме прямі та непрямі економічні ефекти.

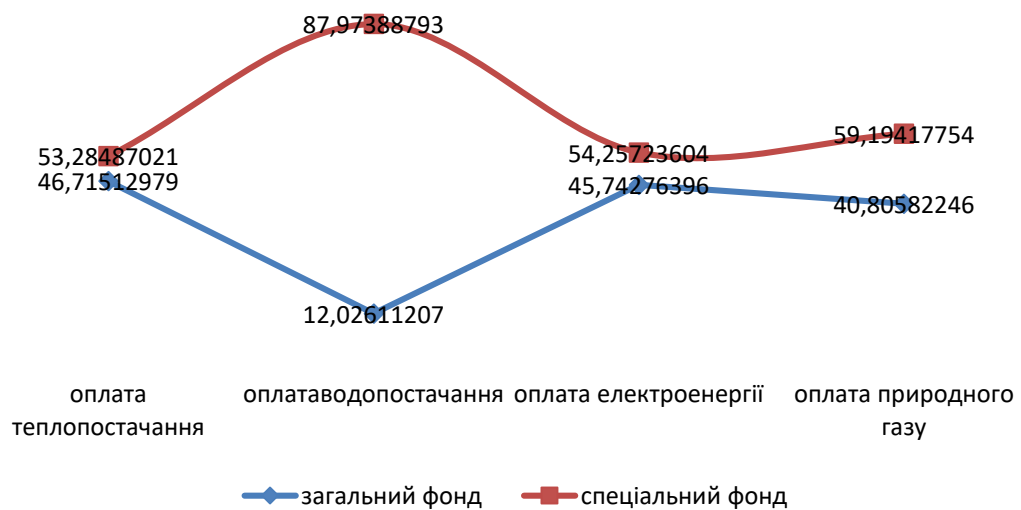


Рис. 3.4 Оплата комунальних послуг у розрізі загального і спеціального фондів

Примітка. Розроблено автором на основі Додатку В

Як видно з рисунка більша частина витрат на оплату комунальних послуг здійснювалася зі спеціального фонду. Однак для більш детального аналізу порівнюємо дані за 2017 рік за тими самими статтями витрат.

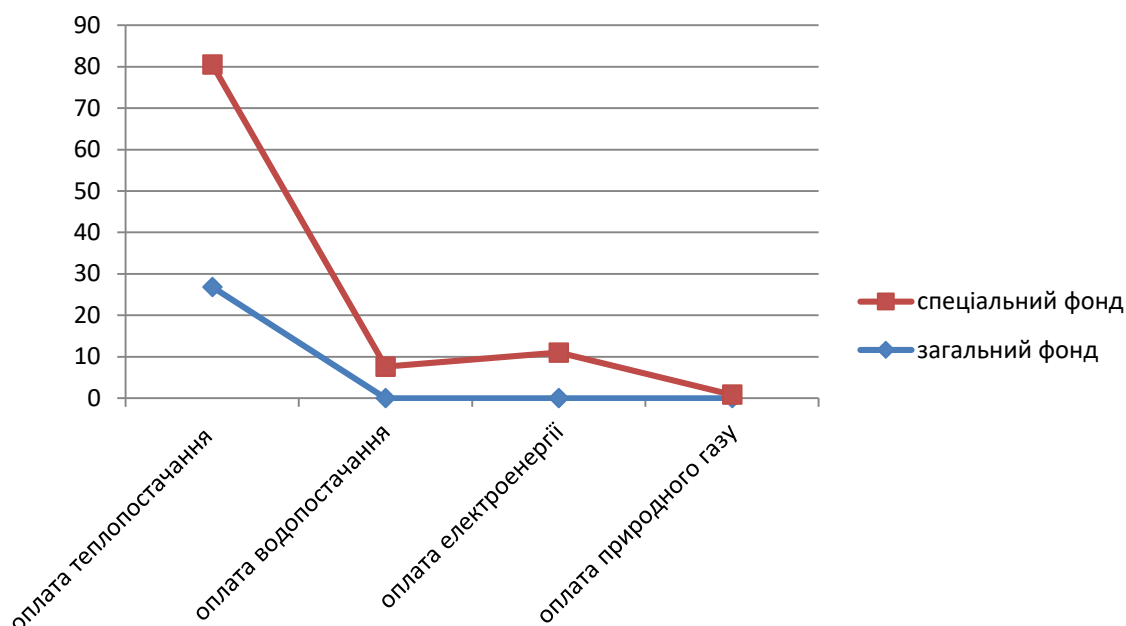


Рис. 3.5 Оплата комунальних послуг у розрізі загального і спеціального фондів ТНПУ імені В. Гнатюка

Примітка. Розроблено автором на основі плану використання бюджетних коштів 2017 року

Як видно з рисунка, в 2017 році із загального фонду було оплачено лише послуги із теплопостачання, а саме 33 %, решта 67 % було оплачено за рахунок спеціального фонду. Отже, порівнявши рис. 3.4 та рис. 3.5 можна зробити висновок про недостатність фінансування ТНПУ імені В. Гнатюка. Така тенденція може говорити про спад економічного стану в країні. Крім того, для університету це теж є негативним явищем, адже видатки спеціального фонду можна було би спрямувати на інші цілі, наприклад покращення гуртожитків або витратити на технічне оснащення.

Крім того, аналізу ефективності здійснення закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти перешкоджає ряд недоліків, а саме:

- обмежений доступ до повної статистичної інформації про публічні закупівлі;
- відсутність механізмів оцінки найкращої тендерної пропозиції, що ускладнює аналіз ефективності здійснення закупівель.

Над вирішенням проблеми щодо аналізу закупівель товарів, робіт та послуг працюють вчені. Розглянемо детальніше декілька підходів щодо оцінки ефективності державних закупівель (табл. 3.2).

Згідно інформації, яка представлена в таблиці 3.2 для здійснення аналізу ефективності закупівель товарів, робіт та послуг будуть використовувати:

1. Аналіз зацікавленості потенційних виконавців проекту.
2. Аналіз кількості соціально значущих проектів у загальній кількості публічних закупівель.
3. Аналіз потенційних виконавців контрактів (кваліфікація і досвід персоналу, умови праці, дисципліна виконання контрактів, тощо).
4. Аналіз витрат на обслуговування контракту (трансакційні витрати, терміни виконання, витрати за використання, технічне обслуговування, гарантії якості, утилізацію, екологічні показники, тощо).

У ТНПУ імені В. Гнатюка в 2017 році було проведено чимало допорогових закупівель товарів, робіт та послуг, комунальні послуги було придбано із застосуванням процедур публічних закупівель.

Таблиця 3.2

## Методи визначення ефективності публічних закупівель

Автор/робота	Метод	Переваги/недоліки
Вершинина, Ефективність госзакупок [11]	Ввести декілька характеристик якості пропозиції: - кваліфікація учасника; - терміни поставки(виконання); - гарантії якості; - витрати на технічнеобслуговування і ремонт; - екологічність; - функціональні характеристики і споживчі властивості. Сумарна ефективність буде дорівнювати сумі ефективностей за різними критеріями	Переваги:відхід від традиційного підрахунку економії бюджетних коштів шляхом порівняння початкових і кінцевих цін контрактів. Недоліки: можливі корупційні дії при експертній оцінці запропонованих факторів
Іванова, Методи оцінки ефективності держзакупів	Пропонується паралельне використання двох методів оцінкиефективності, які доповнюють одне одного та водночас відображають різні аспекти ефективності:метод економії коштів; метод розрахунку комплексної оцінки ефективності, що враховує ряд факторів з різними ваговими коефіцієнтами. Фактори для розрахунку комплексного показника: -економія при розміщенні замовлень; -виконання планів; -частка конкурентнихзакупівель; -дотримання законодавства; -дисципліна виконання контрактів та інші.	Переваги:Доповнення традиційної формули економії коштів комплексною оцінкою ефективності із врахуванням різних факторів. Недоліки:Тривала процедура визначення переможця тендеру
EU Public ProcurementRul es 2016	Контракти мають представляти собою «найбільш економічні вигідні контракти» (EMAT), що базуються на підході «ефективності витрат». Даний підхід заснований на оцінці певних витрат протягом життєвого циклу продукту, послуги або робіт. Наприклад, витрати пов'язані з:придбанням;використанням; техобслуговуванням;-утилізацією; -екологією.Крім того, пропонується брати до уваги організацію, кваліфікацію та досвід персоналу, призначеного для виконання контракту	Переваги:Замість економії витратроблять акцент на економічній ефективності витратна виконання робіт.Така ефективність визначається набором критеріїв, особлива увага приділяється факторам якості. Переможець тендеру визначається шляхом кращого співвідношення критеріїв, враховуючи також кваліфікаційні дані персоналу та умови праці. Недоліки:Затягується процес вибору кращого кандидата, що спричинює зростання витрат на проведення торгів та підвищення ціни контракту.



## Продовження таблиці 3.2

Батуєва, оцінка ефективності регіональної системи державних закупівель	Проводиться загальна оцінка системи держзакупівель шляхом визначення критеріїв та вагових коефіцієнтів у наступних категоріях: -ступінь активності бізнес-спільноти в системі держзакупівель; -частка соціально-значущих закупівель; -витрати понесені в результаті функціонування системи.	Переваги: Представлено комплексний підхід до оцінки ефективності системи держзакупівель, що враховує економічну активність бізнес-спільноти, частку соціально-значущих проектів та витрати функціонування системи. Недоліки: багато критеріїв відсутні у вільному доступі
--	--	--

Примітка. Джерело [30]

Згідно ст.35 Закону про публічні закупівлі переговорна процедура закупівлі може застосовуватися при відсутності конкуренції (у тому числі з технічних причин) на відповідному ринку, внаслідок чого договір про закупівлю може бути укладено лише з одним постачальником, за відсутності при цьому альтернативи.

Для аналізу ефективності здійснення державних закупівель, що передбачає визначення ефекту економії державних коштів використаємо дані з сайту «ProZorro» та вищезазначені формули. Отже, в 2017 році ТНПУ імені В. Гнатюка проводив закупівлю студентських квитків, очікувана вартість яких складала 47 000 грн. В аукціоні приймали участь: ТОВ «Науково-виробниче підприємство «Обласний Дніпропетровський центр прикладних інформаційних технологій», ТОВ «Інформаційно-виробничий центр в галузі освіти» та ДП «Поліграфічний комбінат «Зоря».Переможцем аукціону став ТОВ «Науково-виробниче підприємство «Обласний Дніпропетровський центр прикладних інформаційних технологій» із ціною пропозицією 26 711, 90 грн.З огляду на це, можемо визначити економію коштів, яка дорівнює 20 288,1 грн. та ефективність бюджетних коштів, яка становила 43 %. Ефективність бюджетних коштів означає, що в ТНПУ імені В. Гнатюка лише на закупівлі студентських квитків зекономили 20 288, 1 грн. або 43 % бюджетних коштів.

ТНПУ імені В. Гнатюка проводив чи малу кількість закупівель в 2017 році і по кожній з них можна визначити скільки було зекономлено державних коштів. І цей процес є трудомістким і часозатратним. Однак, є ще один спосіб визначити ефективність закупівель товарі, робіт та послуг за державні кошти,

який передбачає, що вони будуть розглядатися з позиції результатів виконання договорів. Виходячи з цього і даних системи «ProZorro» в 2017 році ТНПУ імені В. Гнатюка було досягнуто максимальної ефективності щодо закупівель, адже всі оголошенні закупівлі закінчилися підписанням договорів.

### **Висновки до розділу III**

Контроль закупівель за державні кошти є надзвичайно важливим, адже він забезпечує збереження державних коштів, крім того він є важливим інструментом для виявлення мотивів порушень. В сфері державних закупівель органами контролю є Рахункова палата, Антимонопольний комітет, ДАСУ. Окрім зазначених в Законі «Про публічні закупівлі» органів контролю є ще один – державна казначейська служба України, яка здійснює контроль на стадії розрахунків університету.

На базі ТНПУ імені В. Гнатюка також здійснюють контроль закупівель за державні кошти. Заходи з внутрішнього контролю установи державного сектору докладно розкриті в Методичних рекомендаціях щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Ці заходи повинні здійснюватися на всіх рівнях діяльності установи державного сектору і щодо всіх її функцій і завдань.

Контроль за розрахунками придбаних товарів, робіт та послуг в ТНПУ імені В. Гнатюка здійснюють із застосуванням процедур інвентаризації. Під час інвентаризації розрахунків за придбані товари, отримані роботи та послуги в ТНПУ імені В. Гнатюка здійснюється суцільна перевірка за наявністю та станом активів, а також перевіряється та документально підтверджується наявність, стан та відповідність критеріям визнання та оцінки зобов'язань. Інвентаризація розрахунків проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене у магістерській роботі дослідження особливостей обліку, контролю та аналізу закупівель за державні кошти дозволило зробити такі висновки та сформулювати певні рекомендації.

На сьогодні у світі не розроблено загального тлумачення терміна «державні закупівлі» або «закупівлі за державні кошти». В економічній літературі, нормативній базі застосовують такі синоніми закупівель за державні кошти: тендер, конкурсні торги, торги, закупівля, прок'юремент, державні закупівлі. Під ним в більшості випадків мають на увазі тендерні закупівлі.

В міжнародному законодавстві закупівлі означають придбання будь-якими способами товарів, робіт або послуг. У вітчизняному законодавстві використовують термін «державна закупівля» – придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти в порядку, встановленому законодавством. При цьому здійснення закупівлі одним замовником в інтересах іншого забороняється.

На основі проведеного дослідження пропонуємо визначення економічної сутності поняття «державні закупівлі» – це процес замовлення державними органами товарів (робіт, послуг) необхідних для їх повного та ефективного функціонування, за оголошеними умовами конкурсу, які передбачають виконання всіх поставлених замовниками умов для учасників торгів у межах добросовісної конкуренції з метою забезпечення ефективності та максимальної економії державних коштів.

Насьогодні Україна має позитивні зрушення в системі здійснення державних закупівель та відповідності встановленим стандартам ЄС. До позитивних результатів належать такі елементи, як прозорість та відповідність чітким вимогам під час здійснення державних закупівель, спрощення тендерної процедури та відсутність корупції у цій сфері.

Повністю локалізувати вияви державної корупції у сфері державних закупівель ще не вдалося в жодній країні світу, адже спокуса аж занадто велика – мільярди бюджетних коштів. Однак досягти суттєвого зниження її рівня шляхом вжиття комплексу ефективних заходів все ж цілком реально і це є головною метою нашої держави.

Основною метою закону «Про публічні закупівлі» є економія бюджетних коштів, зниження корупції під час державних закупівель та забезпечення їх прозорості, а також створення конкурентоспроможного середовища для бізнесу. Але як будь-яка система має недоліки, так і система «ProZorro» має ряд недоліків. Незважаючи на численні зміни до законодавства про тендерні закупівлі, на сьогодні також доводиться говорити про те, що попри всі очікування, ця процедура не полегшилася, а ускладнилася. Характеризуючи сучасне законодавство, можна зробити висновки, що воно занадто складне, досить непрозоре та надто м'яке до порушників.

Систему “Prozorro” бажано доповнити модулем, який допоміг би вирішити задачі, які система, орієнтована тільки на обробку даних відповіді не може, а саме модуль аналізу загроз. Цей модуль, який би базувався на зборі даних про всі торги, зокрема і ті, які викликають запитання щодо їх прозорості. Але його задача не в тому, щоб генерувати звітність, а в тому щоб допомогти на питання типу: чи не пов'язані між собою, якісь з учасників торгів або чи предмет закупівлі не підлаштовано для певного учасника. Перелік таких питань - це прерогатива експертів, проте їх може бути багато, а судження можна винести тільки на основі великого масиву достовірних даних та певного набору евристичних правил. Очевидно, що єдиним шляхом розробки модуля є метод, відомий як метод машинного навчання (Machine learning).

З точки зору інтеграції України в Європейський Союз цікавим є його досвід у сфері державних закупівель. Державні закупівлі в ЄС – це великий і прибутковий ринок для потенційних продавців, який складається із замовлень на державні закупівлі на суму до 600 млрд. євро, а держав-членів Європейської зони вільної торгівлі – до 50-60 млрд. на рік. Тому пропонуємо

прийняти відповідний закон, що регулює сферу державних закупівель з дотриманням міжнародних норм та рекомендацій Світового банку та Світової організації торгівлі.

Ведення бухгалтерського обліку закупівель в бюджетних установах та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів.

Для боротьби з такими явищами, як корупція і зловживання під час державних закупівель, а також для усунення проблем, що стосуються безпосередньо бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне вжити таких заходів:

- доповнити Кримінальний кодекс України, відповідно до міжнародних стандартів, поняттями активного і пасивного хабарництва;

- проаналізувати і внести зміни в нормативні документи, що регулюють державні закупівлі, для доцільного обмеження довільності у прийнятті рішень посадовими особами закупівельних організацій по процедурах добору;

- створити та організувати роботу відділу внутрішнього контролю для проведення ефективного внутрішнього контролю за формуванням і використанням товарів, закуплених шляхом державних закупівель. Слід також створити ще низку структурних підрозділів для підвищення ефективності використання товарів, закуплених шляхом державних закупівель, насамперед аудиторський та інвентаризаційний відділ;

- розробити Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку товарів, закуплених шляхом державних закупівель, які, крім основних положень і переліку типових форм документів, будуть містити приклади розрахунків та типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку типових операцій з товарами, отриманими шляхом державних закупівель.

### Список використаних джерел

1. Артюх О.В. Облік в бюджетних установах: навч. посіб. /О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина - Одеса: ОНЕУ, 2013 р. – 264 с.
2. Адамик О.В. Інструменти «хмарних обчислень» як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах / О.В. Адамик // Економічний аналіз. Том 19. – 2015. – № 2. – С. 179-184.
3. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І. Д. Бенько // Інноваційна економіка. –2012. –Вип. 9. –С. 272-276.
4. Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбатюк М. І та ін. Економічний аналіз : навчальний посібник /; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. Бондар І. Державні закупівлі в Швейцарії / І. Бондар // Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 11. – С.41–44.
6. Бухгалтерський облік витрат на комунальні послуги в бюджетній організації [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uspikh-audit.com>
7. Бучко О. Державні закупівлі: Канада / О. Бучко // Державні закупівлі в Україні. – 2009. – № 7. – С.42–44.
8. Бухгалтерія для бюджетних установ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.1c.ru/ukraine/prod-ua.jsp>
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
10. Ватуля І.Д. Облік в бюджетних установах / І.Д.Ватуля, МТ.Ватуля, З.М.Левченко та ін. - К.: Центр учбової літератури. 2009, - 368 с.
11. Вершинина Е.С. Эффективность государственных закупок //Молодой ученый.- 2015. - №5. - С.339-340
12. Гармонізація системи державних закупівель в Україні зі стандартами ЄС [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

[http://eupublicprocurement.org.ua/wp\\_content/uploads/2015/02/EU\\_PP\\_Directives\\_Com\\_pendium\\_UKR.pdf](http://eupublicprocurement.org.ua/wp_content/uploads/2015/02/EU_PP_Directives_Com_pendium_UKR.pdf)

13. Господарський кодекс України від 06.01.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

14. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

15. Електронний майданчик Е-тендер/ - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://e-tender.ua/>

16. Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1555\\_18](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1555_18)

17. Закон України «Про публічні закупівлі» [Електронний ресурс].- Режимдоступу: [zakon3.rada.gov.ua/laws/show/922-19/page3?text=%EF%E5%F0%E5%E3%E5](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/922-19/page3?text=%EF%E5%F0%E5%E3%E5)

18. Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 161-164.

19. Зорій Н. М. Контроль в бюджетній сфері: навч. посіб. / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 160 с.

20. Кайдаш Т. Державні закупівлі в Сполучених штатах Америки / Т. Кайдаш// Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 12. – С. 39–44.

21. Красніков Д.А. Формування і впровадження механізмів державного управління у сфері виявлення та відшкодування збитків державі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління»[Текст]/Д. А. Красніков. – Київ, 2016.- 34 с.

22. Кириленко О.П. Місцеві фінанси [Текст]: підручник / О.П. Кириленко, О.Р. Квасовський, А.В.Лучка. –К.: Знання, 2006. –677 с

23. Кондрашова Т.М. Розробка і впровадження системи управління бюджетними коштами державних вищих навчальних закладів / Т.М. Кондрашова // Фінанси України. – 2004. — № 9. — С. 45 – 50.

24. Котелевко О. В. Проблемні питання при здійсненні контрольних функцій державної казначейської служби України за державними закупівлями та шляхи вирішення / О. В. Котелевко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/2412/1/Kotelevko.pdf>.

25. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ [Текст] : монографія / С. О. Левицька; Укр. держ. ун-тводн. госва та природокористування. - Рівне : [б. и. ], 2004. - 233 с.

26. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навч. посібник. / В.І. Лемішовський, В.С. Мохняк, О.С. Лемішовська. – Львів: Інтеллект -Захід, 2007. –1104 с.

27. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. –2011. –С.57-59.

28. Лист Міністерства фінансів «Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору» від 28.03.2017 р. № 35220-06-5/8303.-Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF17015.htm](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17015.htm)

29. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак.. - Тернопіль: ТНЕУ, 2015. - 287

30. Мартинович Д. Є. Аналіз ефективності публічних закупівель як інструменту державної допомоги / Д. Є. Мартинович // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 18. - С. 70-76.252

31. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. - 2008. - No 4. - С. 346-351.



32. Масюк О. С. Проблемні аспекти автоматизації обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / О. С. Масюк, В. В. Пікінер. – Режим доступу: <http:// nauka.kushnir.mk.ua/?p=64387>

33. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 217-221. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg\\_2014\\_16\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_51)

34. Мельник Н.Г. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення / Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6 (44). – С. 324-329

35. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009/18\\_Metel.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf).

36. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. №11. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>

37. Міщенко О. Особливості проведення торгів у країнах Центральної та Східної Європи / О. Міщенко // Державні закупівлі в Україні. – 2008. – № 7. – С. 32–40.

38. Момот Л. В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л. В. Момот // Науково-практичний журнал «Регіональна економіка та управління». - Донецьк, 2014. - С. 111-114.

39. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / Київський національний торговельно- економічний ун-т / Г.О. Кравченко. —К. : КНТЕУ 2006. –208 с.

40. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України : у 2-х т. / за ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової, В. В. Луця. – 5-те вид., переробл. і допов. – К. : Юрінком Інтер, 2013. – Т. 2. – 2013. – 1120 с.

41. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879 - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

42. Національне положення(стандарт)бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Надання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 28.12.2009 р. № 1541 – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

43. Національне положення(стандарт)бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629 – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>

44. Наказ Державної казначейської служби України від 15 квітня 2016 р. № 166.–Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/kaznacheyske-obslugovuvannya/metodichny-rekomendatsiy-shchodo-pereliku-pidtvverdnih-dok/>

45. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» від 02.03.2012 № 309 - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

46. Оленко І. П. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навч. посіб. /І. П. Отенко, О. Ю. Мішин.–Х.: ІНЖЕК, 2009.–240 с.

47. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

48. Петруненко Я. В. Принципи державних закупівель в Україні / Я. В. Петруненко/У Вісник господарського судочинства. – 2008. – № 3. – С. 174-179. (про конкурентний діалог)

49. Пилипенко О. ProZorro і темна сторона держзакупівель [Електронний ресурс] / О. Пилипенко // 112.ua. – Режим доступу: <https://ua.112.ua/statji/prozorro-i-temna-storona-derzhzakupivel-296112.html>

50. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. №1203. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

51. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219

52. Постанова про затвердження порядку проведення інспектування ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами: [Режим доступу] - <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>

53. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28 лютого 2000 р. № 419. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

54. Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 № 22 - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

55. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

56. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.2017 р. №307 [Електронний ресурс]-Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

57. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування та пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну від 07.02.2017 р. № 44

[Електронний ресурс] - Режим доступу:  
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

58. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів №34 від 16 січня 2007р. - Режим доступу:  
[http://www.minfm.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id](http://www.minfm.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id)

59. Про основні засади державного нагляду(контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 5 квітня 2007 р. № 877-V//Відомості Верховної Ради України. – 2007. –№ 29. – Ст. 389.

60. Про Антимонопольний комітет України: Закон України від 26 листопада 1993 р. № 3659- XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993.– № 50. – Ст. 472.

61. Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі № 490 від 22.03.2016 р.

62. Про затвердження Порядку розміщення інформації про публічні закупівлі. Наказ № 477 Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 18.03.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon5.rada.gov.ua/>

63. Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків. Постанова КМУ від 24.02.2016 р. № 166. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon5.rada.gov.ua>

64. Порядок визначення предмета закупівлі: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 17.03.2016 р. №454 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0448-16>

65. Про публічні закупівлі: закон України від 25.12.2015р. №922-VIII [Електронний ресурс] - Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/922-19](http://zakon.rada.gov.ua/go/922-19) – Назва з екрану

66. Про особливості здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб оборони: закон України від 12.05.2016 р.

№ 1356-19 [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1356-19>

67. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 36. – Ст. 360.

68. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В.М. Рожелюк // Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuiv.gov.ua/por...al/soc\\_gum/inek/2011\\_4/118.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf).

69. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 88-91.

70. Сидоренко І. Система державних закупівель в Латвії / І. Сидоренко // Державні закупівлі в Україні.–2007. – № 10. – С. 37–44.

71. Сисюк С.В. Організація та проблеми внутрішнього фінансового контролю в державних вищих навчальних закладах // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка редкол.: А.А. Григорук, Т.Г. Дудар, С.ІІ. Дусановський та ін. - Тернопіль, 2014. -Вип. 22. -С . 105-107.

72. Словник української мови : в 11-ти т. – Том 10. – С. 377. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/ughoda>

73. Тимейчук Т.Б. Аналіз можливостей програмного забезпечення автоматизації обліку в бюджетних установах / Т. Б. Тимейчук // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. – 2010. – Вип. 1 (49). – С. 228–234.

74. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. №1219. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

75. Тютюнник П.С. Облік у бюджетних установах: конспект лекцій / П. С. Тютюнник, М. М. Жовтопуп. - Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. - 172с.

76. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О. П. Орлюк. – К. : ЮрінкомІнтер, 2012. – 808 с.
77. Фінансова енциклопедія. / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін.; за заг. ред. О. П. Орлюк, 2008. – 472 с.
78. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс]. Режим доступу : [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10\\_ukr/140.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf)
79. Хорунжак Н.М. Публічні закупівлі : шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем // Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 3(32). – С. 143-149
80. Чорна І. Здійснення державних закупівель в Молдові / І. Чорна // Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 7. – С. 36–43.
81. Чорна І. Здійснення державних закупівель в Молдові / І. Чорна // Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 7. – С. 36–43.
82. Цивільний кодекс України від 06.01.2003 р. № 435-IV - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
83. Шатковський О.П., Файвеш Г. Електронні державні закупівлі: пошук українського шляху / О.П. Шатковський, Г. Файвеш. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eupublicprocurement.org.ua/e-procurement-finding-a-way-forukraine.html?lang=UK>
84. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353.

85. Яцишин С. Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2011. Випуск 36. Серія економічна. – С. 462-465

86. European Investment Bank.– [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.eib.org/>

87. LingvoOnline – безкоштовний онлайн словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lingvo.ua/uk/Interpret/uk-ru/%D0%B4%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C>

88. Prozorro – електронна система публічних закупівель, яка прийшла на зміну паперовим державним тендерам [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://buhgalter.com.ua/articles/zakupivli-za-derzhkoshti/prozorro-elektronnasistema-publichnih-zakupivel-yaka-priyshla-na/>

89. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / М. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.