

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку та оподаткування

ШМИГЛИК Михайло Іванович

Облік, аналіз, контроль закупівель товарів, робіт, послуг
за державні кошти
Група ОДСзм-21

спеціальність : 071 Облік і оподаткування
освітньо-професійна (наукова) програма Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Науковий керівник:
к.е.н., доцент С.М. ЖУКЕВИЧ

Тернопіль – 2019

Вступ.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й КОНТРОЛЮ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ	
1.1. Закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти як об’єкт дослідження: суть, значення в умовах сталого розвитку	7
1.2. Правове регулювання та механізм здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.....	17
1.3. Облік, аналіз і контроль в управлінській системі закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.....	29
Висновки до розділу I.....	37
РОЗДІЛ II. ОБЛІК ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ	
2.1. Документальне оформлення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.....	38
2.2. Облік розрахунків з постачальниками і замовниками товарів, робіт і послуг за державні кошти	45
Висновки до розділу II.....	63
РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ	
3.1. Аналіз закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.....	64
3.2. Контроль закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти	79
Висновки до розділу III.....	94
ВИСНОВКИ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98
ДОДАТКИ.....	109

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах трансформаційних перетворень у фінансово-економічному середовищі держави зростає значення системи державних закупівель як фундаментального інституту для розвитку інших сфер реалізації державної політики. Налагоджені економіко-правові відносини та ефективний механізм здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти значно впливають на темпи економічного зростання, результативність структурних перетворень у соціально-економічній сфері. Стратегічні прагнення України до рівноправного партнерства у міжнародній співпраці зумовлюють підвищення обґрунтованості та ефективності регулювання державних закупівель. Економічна інтернаціоналізація та розвиток торговельних відносин між Україною і країнами з розвинутою та трансформаційною економікою передбачає розвиток конкуренції, що актуалізує зазначені питання.

Держава закупає товари, роботи й послуги для задоволення суспільних потреб. Обсяг державних закупівель в Україні щороку складає близько 13% ВВП. У Міністерстві розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України працює Департамент регулювання публічних закупівель, який визначає правову політику в цій сфері й координує роботу системи закупівель за державні кошти.

Ціль Департаменту регулювання публічних закупівель – створення такої системи, яка дозволить максимально задовольнити суспільні й державні потреби за найвигіднішою ціною. В оновленій системі бізнес бере участь у держзакупівлях, а природна конкуренція знищить корупцію. Досвідчені закупівельники повинні розуміти ринок і ефективно забезпечити свої установи якісними товарами, послугами та роботами.

Нині в Україні актуалізувались питання підвищення ефективності системи закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти (публічні закупівлі), головним чином у частині розвитку методологічних засад їх обліку, аналізу і контролю, вдосконалення інституційно-організаційної будови

контрольного процесу, забезпечення прозорості і переконливості контрольно-аналітичних процедур, адже частка правопорушень у цій сфері в 2017 р. становила 24,9% (при середньому показнику у 2015 рр. – 12,7 %).

Значний внесок у дослідження проблем обліку, аналізу та фінансового контролю системи державних закупівель зробили такі вітчизняні вчені: С. Бардаш, М. Білуха, І. Бланк, Ф. Бутинець, В. Геєць, І. Дрозд, І. Запатріна, І. Іванова, Є. Калюга, В. Карасьова, В. Лагутін, І. Луніна, І. Лютий, А. Мазаракі, І. Мазур, В. Морозов, Є. Мних, О. Овсянюк-Бердадіна, В. Опарін, В. Смиричинський, І. Стефанюк, Н. Ткаченко, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій, В. Шевчук, І. Школьник та ін.

Вагомими науковими дослідженнями зарубіжних вчених у сфері обліку, контролю та аналізу закупівель за державні кошти є праці Л. Андреєвої, Н. Афанасьєвої, О. Беляєвої, Дж. Б'юкенена, Дж. Вестрінга, Дж. Гелбрейта, В. Груздева, Дж. Кейнса, К. Кузнецова, Г. Манківа, А. Маслової, Е. Моїса, В. Танзі, Ю. Турсунової, Г. Саймона, А. Сміта, Г. Сухадольського, М. Сушкова, А. Хвостова, Дж. Хікса, С. Шермана, І. Яковлева та ін.

Разом з тим, важливим є визначення основних засад, напрямів та форм здійснення контролю закупівель за державні кошти, подальше упорядкування, формалізація його організаційної структури з врахуванням наявного облікового й аналітичного забезпечення. Від рівня обґрунтованості рішень щодо планування закупівель залежить створення конкурентного середовища та розвиток добросовісної конкуренції, запобігання проявам корупції у цій сфері, забезпечення ефективного використання державних коштів. Актуальність викладених аспектів обумовили вибір теми дослідження, визначили предмет, мету та завдання роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття та вдосконалення організаційно-методичних засад обліку, аналізу й контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти як інституційної складової системи державного регулювання соціально-економічного розвитку країни.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

- дослідити економічний зміст, правове регулювання та механізм здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- обґрунтувати роль обліку, аналізу і контролю в управлінській системі закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- розглянути документальне оформлення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- висвітлити облік розрахунків з постачальниками і замовниками товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- здійснити аналіз закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- розкрити методику внутрішнього та зовнішнього контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу й контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та зокрема у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань організації та методики обліку, аналізу й контролю здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти у невиробничій сфері.

Методи дослідження. У роботі використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. Порівняльний і статистичний аналіз, метод логічного узагальнення використано для оцінки стану ринку державних закупівель. Діалектичний, системний та структурний методи застосовано при розкритті організаційно-методичних засад здійснення обліку, аналізу і контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти як складової системи державного регулювання соціально-економічного розвитку країни.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, які визначають організаційно-методологічні засади обліку, аналізу й контролю системи закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, дані Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Антимонопольного комітету України, Державної аудиторської служби

України, Рахункової палати України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, наукові праці і монографії вітчизняних та зарубіжних вчених, періодична спеціалізована наукова література.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, викладених у роботі, використання яких дасть можливість поліпшити облік, аналіз і контроль закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, вдосконалити наявні системи організації обліку та аналізу, підвищити рівень достовірності й ефективності економічної інформації.

Структура дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 98 сторінках. Дослідження містить таблиці, рисунки, додатки, список використаних джерел, який включає 104 найменувань.

Апробація результатів роботи та публікації. Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку, аналізу й контролю апробовані у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності діяльності.

За результатами дослідження опубліковано тези доповіді на тему: «Аналіз механізму закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти» [103], які апробовані на II Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» м. Полтава (Додаток 1) та тези доповіді на тему: «Облік, аналіз і контроль в управлінській системі закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти», апробовані на V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» м. Тернопіль [104].

РОЗДІЛ І.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й КОНТРОЛЮ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ

1.1. Закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти як об'єкт дослідження: суть, значення в умовах сталого розвитку

На даний час серед найважливіших питань соціально-економічного розвитку України особливе місце займає підвищення ефективності використання державних коштів для забезпечення стійкого розвитку національної економіки. Одним з методів державного регулювання економіки є система державних закупівель. Державним закупівлям відводиться роль важливого макроекономічного регулятора, за допомогою якого можливе формування повноцінного конкурентного середовища, здійснення стабілізаційної політики в країні. У зв'язку з цим, підвищуються вимоги до формування та використання бюджетних коштів в частині державних закупівель.

Вітчизняним законодавством визначено поняття державні закупівлі, або публічні закупівлі — закупівля замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти або від імені публічної установи. встановленому Законом України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII [26].

Окрім цього, науково-теоретичні та методологічні засади формування механізму державних закупівель є предметом фундаментальних досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків. Так, І.І. Мазур і В.Д. Шапіро [53, с.168] визначають державні закупівлі як придбання товарів, робіт і послуг на ринку цих товарів, робіт і послуг, для задоволення державних потреб. В.В. Смирчинський [88, с.109] визначає державні закупівлі, як засіб державного регулювання економіки шляхом формування на контрактній (договірній) основі

складу і обсягів поставки продукції, виконання робіт і наданих послуг, необхідних для державних потреб, розміщення контрактів на закупівлю між підприємствами і організаціями всіх форм власності та іншими суб'єктами господарської діяльності України та інших країн.

Дещо по-іншому трактує державні закупівлі Н. Б. Ткаченко [97, с.213], котра розглядає їх як механізм взаємовідносин між замовниками (суб'єктами державного сектора) та учасниками (постачальниками, виконавцями) щодо розміщення державних контрактів на постачання товарів, надання послуг та виконання робіт відповідно до бюджетних призначень і здійснюється з метою задоволення державних потреб. Розкриваючи сутність державних закупівель як соціально-економічного поняття, І.І. Смотрицька [90, с. 45] визначає їх заключним етапом процесу забезпечення суспільних потреб у товарах, роботах і послугах, базованим на раніше укладених угодах.

Деякі автори [2, с. 29] розглядає державні закупівлі в якості системи, яка складається з окремих взаємопов'язаних елементів, функціонування яких підвладне одній цілі – задоволенню державних потреб. Інші [23, с. 4] зазначають, що конкурсні торги в сучасних економічних умовах є складним правовим та економічним інститутом.

Кузнєцов К.В. [44, с.11], Турсунова Ю.С. [97, с. 89] розглядають державні закупівлі як нову галузь науки, характеризуючи її, в цілому, як сукупність методів для досягнення цілей замовника, або спеціальної навчальної дисципліни для підготовки достатньої кількості фахівців у галузі організації та проведення конкурсних процедур.

Типовий закон ЮНСІТРАЛ визначає основні принципи здійснення державних закупівель: гласності, відкритості, конкуренції, ефективності й підзвітності. Однак, застосування цих принципів до системи закупівель не може бути механічно запроваджено у вітчизняну практику, адже потребує врахування національної специфіки, особливостей інституційно-правової системи, рівня економічного розвитку тощо. Тому, на нашу думку систему державних закупівель слід розглядати як сукупність законодавчо, інституційно

впорядкованих взаємозв'язків між різними секторами економічної системи з приводу придбання товарів, робіт чи послуг за державні кошти.

Варто відзначити, що державні закупівлі є важливим елементом державного регулювання економіки, оскільки виконують низку важливих функцій:

- забезпечення першочергових державних потреб в різних видах продукції (робіт, послуг);
- сприяння прогресивним зрушенням у виробництві та соціальній сфері, модернізації різноманітних елементів суспільної інфраструктури;
- забезпечення функціонування систем, які гарантують підтримку життєвого рівня населення країни та його екологічну безпеку;
- формування державних резервів і запасів;
- задоволення потреб науки і освіти, охорони здоров'я, національної оборони, транспорту і зв'язку, АПК, ЖКГ тощо;
- забезпечення реалізації державних науково-технічних програм, створення нових інформаційних технологій.

Державні закупівлі здійснюють суттєвий вплив на економіку щодо матеріального забезпечення функціонування державних структур, що утримуються за рахунок державного та місцевих бюджетів; створення нових робочих місць через закупівлю державою окремих видів товарів, робіт, послуг, що, сприяє підвищенню платоспроможності населення, впливає на всі галузі економіки стимулюючи їх розвиток; регулювання економічними методами кон'юнктури, що складається на продовольчих та непродовольчих ринках [2].

Аналіз системи державних закупівель визначає основні показники здійснення державних закупівель товарів, робіт і послуг (табл. 1.1). Аналіз здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти органами державної влади, установами, організаціями, підприємствами – розпорядниками державних коштів та аналіз функціонування системи

державних закупівель за період з 2014 по 2017 рр. проведено на основі даних державного статистичного спостереження за відповідні роки.

Наведена у таблиці 1.1 динаміка та структура коштів за укладеними договорами для закупівлі товарів, робіт і послуг в Україні в 2014–2017 роки показує, що найбільша питома вага здійснених закупівель припадає на господарські товариства, в яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50 відсотків. Зазначений показник за аналізований період в середньому склав 108,94 млрд грн. Зростання частки публічних закупівель за рахунок коштів державних підприємств та господарських товариств вказують на розвиток ринкових відносин, становлення відкритої економічної політики та лібералізацію національної економіки.

Таблиця 1.1

Основні показники здійснення публічних закупівель в Україні
протягом 2014–2017 рр.

№ з/п	Показники	Роки				2017 р. від 2014 р.	
		2014	2015	2016	2017	абс.	відн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Загальна річна сума державних коштів, передбачених для закупівлі товарів, робіт і послуг, млн грн	571583,4	274183,4	179036,9	223564,0	44527,1	24,87
2	Загальна сума коштів за укладеними договорами для закупівель, млн грн	428063,5	185467,6	113791,5	152588,1	38796,6	34,09
2.1	Кошти державного бюджету, млн грн.	65351,1	49671,0	35886,8	44181,0	8294,2	23,11
2.2	Кошти НБУ, млн грн	646,3	496,3	245,8	224,9	-20,9	-8,5
2.3	Кошти державних цільових фондів, державних та місцевих фондів, млн грн	326,5	61,2	47,2	179,1	131,9	279,45
2.4	Кошти Пенсійного фонду України, млн грн	1492,8	1620,4	1516,3	1587,3	71	4,68
2.5	Кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, Фонду соціального захисту інвалідів, млн грн	1871,5	3858,9	12838,3	466,9	-	-
2.6	Державні кредитні ресурси, млн грн	150,4	1997,3	1088,0	205,4	-882,6	199,81
2.7	Кошти державних, казенних, комунальних підприємств, млн грн	95928,1	40923,1	17241,9	41925,3	24683,4	143,16

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8
2.8	Кошти господарських товариств, в яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50 відсотків, млн грн.	225456,9	55677,8	17999,5	27039,0	9039,5	50,22
3	Загальна кількість публічних закупівель, шт. процедур	139724	101893	89557	110260	20703	23,12
4	Кількість торгів, що не відбулись з різних причин, шт.	28713	17506	22205	28116	5911	26,62
5	Частка торгів, що не відбулись з різних причин, %	20,55	17,18	24,79	25,5	0,71	2,86
6	Відхилення суми державних коштів, передбачених для закупівлі та суми за укладеними договорами, млн грн	143519,9	88715,8	65245,4	70975,9	5730,5	8,78
7	Відхилення суми державних коштів, передбачених для закупівлі та суми за укладеними договорами, %	33,52	47,83	57,33	46,51	-	-

Примітка. Розраховано на основі [104]

За наведений період відмічається скорочення загальної кількості проведених торгів, у 2017 році в порівнянні з 2014 на 3,30 відсотків. Проте, даний факт не є негативним, оскільки зазначена ситуація викликана збільшенням вартісних порогових меж застосування процедур закупівлі, що позначилось на зменшенні кількості конкурсних процедур.

Слід відзначити, що з 2014 по 2017 рік, має місце значне відхилення між передбаченою сумою коштів для закупівлі товарів, робіт і послуг та фактично витраченою, близько 46,3 відсотків. Таку ситуацію можна пояснити зростанням кількості торгів, що не відбулись з різних причин.

Впродовж досліджуваного періоду найбільша частка їх припадає саме на 2016 рік, у 2015 році в порівнянні з 2014 роком даний показник становить 34,9%. що, свідчить про неефективне планування торгів, відсутності конкурентного середовища, що є наслідком неможливості позитивного завершення значної кількості процедур закупівель.

Аналізуючи суми коштів, які були заплановані та фактично витрачені на державні закупівлі впродовж 2014-2017 р.р, слід відмітити суттєву розбіжність (рис.1.1).

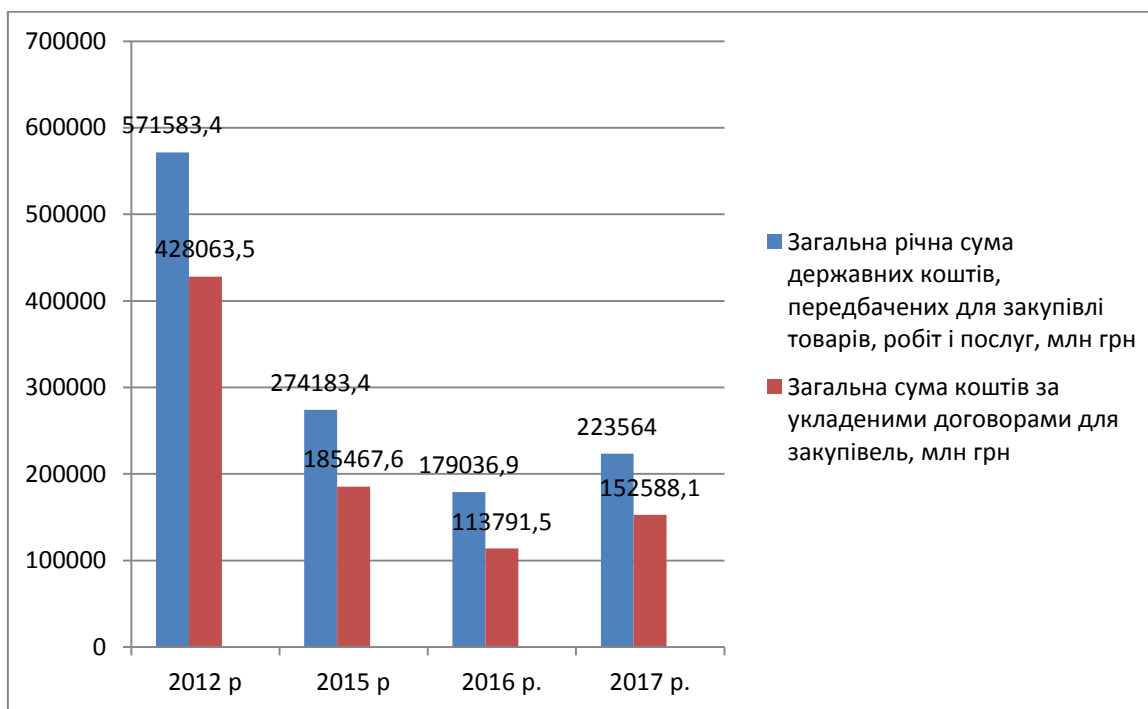


Рис. 1.1 – Загальна сума передбачених коштів на державні закупівлі та суми коштів за укладеними договорами

Примітка. Розраховано на основі [104]

Так, за 2017 рік відхилення складає близько 50% від запланованого обсягу публічних закупівель товарів, робіт та послуг. Така тенденція обґрунтовується збільшенням частки публічних закупівель підприємствами та господарськими товариствами з часткою державної власності більше 50%, закупівельну діяльність яких держава неспроможна повністю контролювати. Ще однією проблемою, яка поглибила розбіжність між плановими та реальними показниками здійснення державних закупівель є зростання у ці роки кількості торгів, які не відбулися з різних причин (табл. 1.1)

Якщо проаналізувати вартісну та структуру публічних закупівель (табл. 1.2), то можна зробити висновки, що замовники віддають перевагу конкурентним процедурам (відкриті торги, попередня кваліфікація учасників,

закупівля в одного учасника), що сприяє заощадженню державних коштів під час закупівель товарів, робіт та послуг.

Таблиця 1.2

Вартісна структура державних закупівель в Україні за 2016–2017 рр.

Млн.грн.

№ з/п	Показники	Роки	
		2016	2017
1	Відкриті торги	59431,6	78278,4
2	Двоступеневі торги	50,6	1,7
3	Запит цінкових пропозицій	703,6	872,2
4	Попередня кваліфікація	384,4	712,0
5	Закупівлі в одного учасника	53220,1	-
5	Переговорна процедура закупівлі	-	72723,8
6	Всього закупівель, млн грн	113791,5	152588,1
7	Закупівлі без застосування процедур	133460,1	111689,4

Примітка. Розраховано на основі [104]

Проте, в 2016 році частка закупівель в одного постачальника і їх обсяг склав більше 89% від загальної вартості закупівель. Однак, за досліджувані роки має місце і така форма закупівель за держані кошти як закупівлі без застосування торгів, які у вартісному виразі майже прирівняні до конкурентних процедур.

Аналіз структури державних коштів за укладеними договорами за предметом закупівлі (табл.1.3) свідчить, що впродовж 2016–2017 років частка придбання товарів в середньому становить 58 %, робіт –6,33 %, послуг – 36 %.

Таблиця 1.3

Вартісна структура державних закупівель за предметом закупівлі

№ з/п	Показники	Роки			
		2016		2017	
		Сума, млн.грн	%	Сума, млн.грн	%
1	Товари	27823,9	56,06	44516,3	55,83
2	Роботи	2034,0	4,1	6831,5	8,56

3	Послуги	19772,1	39,84	28391,9	35,61
4	Загальна сума коштів (фактичні видатки) у звітному періоді за укладеними договорами для закупівлі товарів, робіт і послуг, млрд грн	49630,0	100	79739,7	100

Примітка. Розраховано автором на основі [104]

Така ситуація пояснюється тим, що порогова вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт – 1,5 млн.грн, а також великим асортиментом товарів та їх затребуваністю установами та організаціями.

Варто також дослідити динаміку обсягу публічних закупівель та ВВП за період з 2016 по 2017 рр. (рис. 1.2).

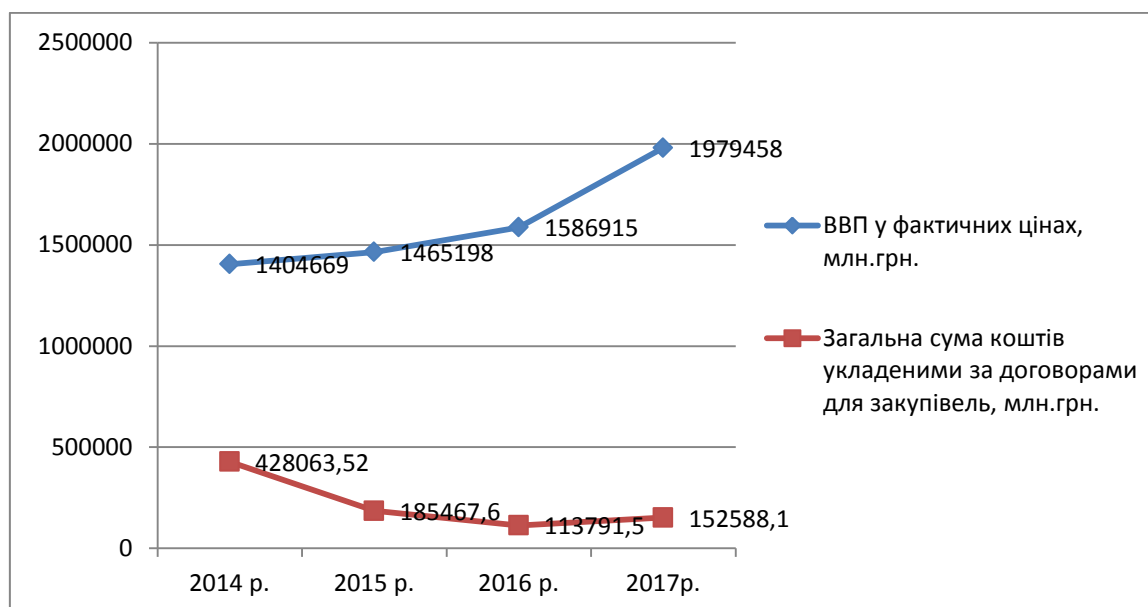


Рис. 1.2 – Динаміка обсягів державних закупівель та ВВП в Україні

Примітка. Розраховано на основі [104]

Аналіз динаміки державних закупівель та ВВП показує, що не зважаючи на зростання ВВП відбувається спад закупівель за державні кошти, що пов'язано із погіршенням матеріально-технічного постачання державного сектору або ж про закупівлю без застосування процедур торгу.

Однак, слід відмітити, що питома вага публічних закупівель у ВВП (7,7% у 2015р.) відображає рівень участі держави в економіці і наявність впровадження великих проектів (наприклад, інвестиції в інфраструктуру).

Вивчення основ закупівель за державні кошти слід розпочати з окреслення найважливіших елементів системи публічних закупівель. Основними ключовими елементами системи публічних закупівель є:

- законодавче забезпечення організації публічних закупівель – встановлення прозорих та сприйнятливих правил здійснення закупівель;
- створення відповідних інституцій – координація та надання консультативних послуг у сфері публічних закупівель;
- процедурне забезпечення – визначає механізм здійснення конкурсних торгів відповідно до законодавчих норм та положень;
- інформаційне забезпечення – широке інформування замовників та потенційних учасників процедур закупівлі;
- здійснення контролю за дотриманням розпорядниками державних коштів законодавства щодо державних закупівель – забезпечення дотримання законодавства, попередження порушень, притягнення до відповідальності;
- навчання, розробка освітніх програм – підготовка і підвищення кваліфікації фахівців, що безпосередньо займаються закупівлями товарів, робіт і послуг в організаціях-замовниках.

Слід зазначити також, що ефективне та науково-обґрунтоване використання бюджетних коштів може здійснюватися виключно з дотриманням певних засадах, які викладені в Законі України «Про публічні закупівлі». Відповідно до типового нормативного документу ЮНСІТРАЛ та чинного законодавства України слід виділити основні засади вітчизняної системи державних закупівель. А саме: добросовісна конкуренція серед учасників, максимальної економії та ефективності, обґрунтованості, легітимності, повноти, колегіальності, неупередженості, недискримінації учасників, відповідальності та можливості оскарження, об'єктивна та неупереджена оцінка тендерних пропозицій, запобігання корупційним діям і зловживанням (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Основні засади державних закупівель

Принципи	Характеристика
Відкритості та прозорості	Інформація про державних закупівель повинна бути відкритою та своєчасною для всіх учасників, при цьому всі основні етапи проведення закупівель повинні здійснюватися гласно і бути доступними для громадського контролю.
Рівності	Можливість вступу до ринку державних закупівель усіх суб'єктів господарювання.
Конкурентності	Належна поведінка учасників конкурсних процедур під час їх вступу в конкурентні відносини, що регулюються на основі правових норм.
Максимальної економії та ефективності	Державні потреби повинні задовольнятися у максимально повному обсязі у відповідні терміни з оптимальним співвідношенням ціни і якості.
Обґрунтованості	Доказ факту, що закуплена продукція необхідна для реалізації органами влади своїх функцій та зобов'язань перед населенням.
Легітимності	Орган, котрий приймає рішення, повинен бути правочинним та повноважним
Повноти	Охоплення законодавством про конкурсні торги усіх фінансових взаємовідносин між державним та приватним секторами
Колегіальності	Незалежність та неупередженість членів конкурсного комітету
Системності	Своєчасна актуалізація інформації й швидке інформування зацікавлених сторін щодо змін
Неупередженості	Відсутність конфлікту інтересів у членів конкурсного комітету та осіб, що залучаються до прийняття рішень шляхом консультаційних послуг
Недискримінації учасників	Об'єктивне та виважене складання конкурсної документації, з урахуванням усіх необхідних параметрів предмету закупівлі
Відповідальності	За порушення встановленого порядку і правил проведення закупівель до винних осіб (будь-яким учасникам процесу закупівель, у тому числі уповноваженим особам замовника) повинні застосовуватися законодавчо визначені заходи стягнення (санкції).
Можливість оскарження	Можливість опротестування процедури проведення закупівлі в уповноваженому органі та судових інстанціях

Примітка. Складено на основі [16]

Таким чином, засади системи державних закупівель спрямовані, перш за все, на ефективне та раціонального використання бюджетних коштів та максимальне задоволення державних потреб.

1.2. Правове регулювання та механізм здійснення закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти

При розгляді системи публічних закупівель у розрізі суб'єктів здійснення, варто зауважити, що до процесу закупівлі залучені як приватні, так і державні установи. Таким чином суб'єктами закупівель за державні кошти є органи державної влади і місцевого самоврядування, підприємства з 50 і більше відсотками державної власності, комунальні підприємства, постачальники та ринкова інфраструктура. Відповідно об'єктами виступає продукція, яка придбається за кошти бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів та процеси, які у ній відбуваються (придбання продукції у законодавчо визначеному порядку).

Для того, щоб дослідити механізм державного регулювання закупівель та визначити структуру його контрольно-аналітичного забезпечення необхідно класифікувати різноманітність видів і форм державних закупівель. До основних класифікаційних ознак державних закупівель слід віднести: особливість системи державних закупівель, способи їх здійснення, види, територіальна структура, предметну область закупівель, джерела фінансування витрат, категорію учасників, галузева структура національної економіки. Класифікацію державних закупівель подано на рис. 1.3.

Упорядкування класифікаційних ознак дає можливість правильно використовувати основні терміни і відображати їх у конкурсній документації, що у свою чергу оптимізує процедуру державних закупівель та дозволить ефективніше та раціональніше використовувати бюджетні кошти.

Визначення і розуміння системи публічних закупівель має велике значення оскільки вона визначає особливості розподілу державних коштів між розпорядниками різних рівнів. Вибір тієї чи іншої системи організації закупівель визначає роль і місце підрозділу, що здійснює закупівлю, у загальній ієрархічній градації організації – державного замовника, що у свою чергу обумовлює різні функціональні обов'язки розпорядників бюджетних коштів.

При централізованій системі створюється єдиний закупівельний орган, котрий визначає номенклатуру, обсяг продукції і коло замовників, для яких закуповується продукція.

Класифікаційні ознаки державних закупівель	Змістова характеристика державних закупівель
Система закупівлі	централізована, децентралізована, змішана
Способи здійснення закупівель	неконкурентні, конкурентні
Види державних закупівель	одноетапні, двоетапні
Предметна область закупівель	товари, роботи, послуги
Джерела фінансування витрат	державний бюджет, місцевий бюджет, фонди соціального страхування, кредитні ресурси, державні підприємства тощо
Територіальна структура	міжнародні, національні, регіональні
Категорії учасників	постачальники, підрядчики, виконавці, консультанти
Галузева структура економіки	медицина; харчова, легка промисловість; будівництво; сільське господарство тощо

Рис. 1.4 – Класифікаційні ознаки публічних закупівель

Примітка. розроблено на основі [3]

У рамках галузевого відомства можлива розподільча централізація. Децентралізована система передбачає, що закупівля здійснюється безпосередньо розпорядниками державних коштів. Змішана система передбачає застосування централізованої та децентралізованої систем одночасно.

Вітчизняна система держзакупівель є децентралізованою, установи, для яких розподіляються кошти, відповідальні за закупівлю товарів, послуг і робіт. У той час децентралізована система відповідає сучасним тенденціям розвитку

суспільства та забезпечує: збільшення передумов для контролю; більша відповідність продукції вимогам замовників; скорочення можливостей для помилок, зумовлених великими масштабами закупівель; більші можливості для малого бізнесу брати участь у конкуренції за контракти; збільшення впливу постачальників на закупівельну діяльність замовників [89, с. 37]. Проте значний ступінь децентралізації організації закупівель може зменшувати ефективність закупівель.

До функцій закупівельного підрозділу при децентралізованій системі належать: підтримка й координація закупівельної діяльності; випуск методичних рекомендацій, розробка внутрішньовідомчих регламентуючих документів; моніторинг ринку; проведення перевірок закупівель у підрозділах.

На противагу децентралізованій системі, слід розглядати централізовані способи державних закупівель. Перевагами централізованих способів здійснення державних закупівель товарів і послуг є: зменшення вартості державного договору; скорочення витрат на організацію та проведення державних закупівель; збільшення купівельної спроможності центральних органів управління; посилення контролю за якістю товарів та послуг; більш проста система збору інформації про стан публічних закупівель.

Деякі інші функції у даній системі виконує і закупівельний підрозділ: планування: збір заявок підрозділів, складання плану закупівель, маркетингові дослідження; здійснення закупівель: проведення процедур закупівель; розподіл: організація укладання контрактів, контроль їхнього виконання, використання (розподіл) результатів закупівлі [88, с. 17].

При змішаній системі публічних закупівель до функцій закупівельного підрозділу належать:

- планування: збір заявок підрозділів, складання плану закупівель, маркетингові дослідження;

- здійснення закупівель: проведення процедур закупівель по напрямках діяльності, що належать до компетенції відділу;

- розподіл: організація укладання договорів, контроль їхнього виконання, використання (розподіл) результатів закупівлі по напрямках діяльності, що належать до компетенції відділу.

Важливою складовою системи державних закупівель є механізм їх проведення, до структурних елементів якого слід віднести (рис. 1.5): планування закупівель; поточний моніторинг потреб і визначення доцільності закупівель; регламентування закупівель; проведення закупівель; контроль закупівель.

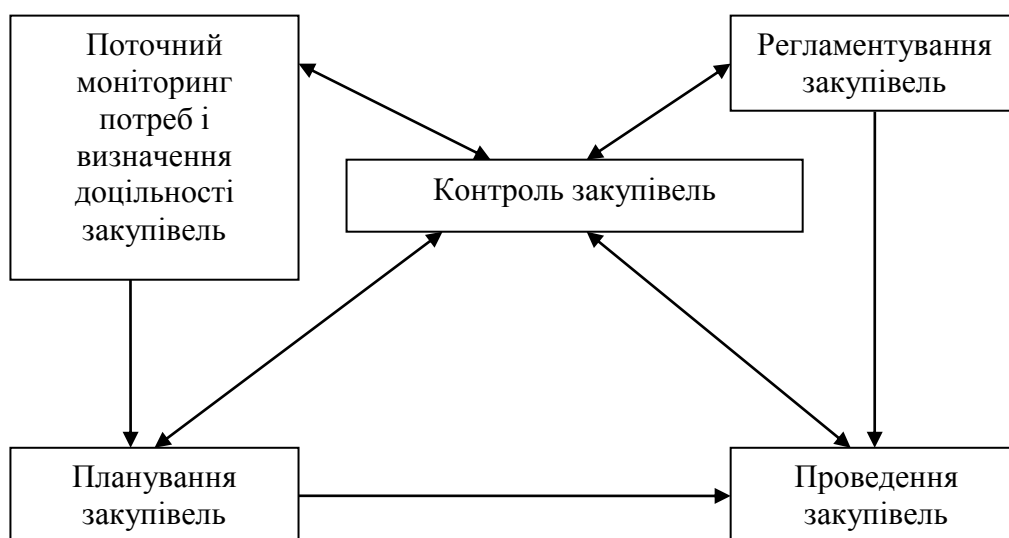


Рис. 1.5 – Елементи механізму публічних закупівель

Примітка. Складено на основі [90]

Кожен елемент механізму публічних закупівель має свої особливості формування і в той же час є складовою частиною одного цілого. Більшість питань, пов'язаних з організацією конкурсних торгів, вирішуються на стадії планування. Саме цей елемент є відправною точкою всього процесу закупівлі, він визначає доцільність закупівель, потребу та їх обсяг, спосіб проведення торгів.

Виходячи з проведеного дослідження, зазначимо, що контроль публічних закупівель має виконуватися на усіх стадіях здійснення закупівель за державні кошти: починаючи з планування, продовжуючи моніторингом та безпосереднім

проведенням процедур закупівлі, закінчуючи укладанням і виконанням договору та формуванням звітності.

Контроль закупівель – це процес, який забезпечує досягнення поставлених цілей у сфері закупівель. Він здійснюється з одної сторони, виробниками у відношенні випуску різних видів продукції, з другої – замовниками у відношенні проведення закупівель. Контроль, в першу чергу, полягає в перевірці доцільності закупівель – відповідності предмету закупівлі реальним потребам установи. Сюди також входить зниження рівня корумпованості та некомпетентності спеціалістів, котрі відповідають за закупівлю.

Варто також зауважити, що процес проведення конкурсних торгів перш за все має на меті обрання оптимального постачальника, який повністю виконає свої зобов'язання перед державою. Важливими моментами цієї стадії є: розробка конкурсної документації, де потрібно вказати всі кваліфікаційні вимоги; акцептування конкурсних пропозицій, їх розкриття та вибір оптимальної пропозиції; забезпечення умов виконання договору. Особливої уваги заслуговує інформаційне забезпечення цього етапу, оскільки замовник має вчасно та згідно з законодавчими нормами забезпечити подання відповідного оголошення про закупівлю у спеціалізованих виданнях та проінформувати учасників конкурсу про результати торгів.

Згідно закону України «Про публічні закупівлі» закупівля здійснюється відповідно до річного плану й шляхом застосування однієї з таких процедур: відкриті торги; конкурентний діалог; переговорна процедура закупівлі [26].

До вступу в дію вищезазваного закону закупівля здійснювалася шляхом застосування однієї з таких процедур: відкриті торги; двоступеневі торги; запит цінкових пропозицій; попередня кваліфікація учасників; переговорна процедура.

Слід зазначити, що механізм державних закупівель як інструмент збільшення ринку збуту продукції (послуг) вітчизняних підприємств має складний функціональний характер. Зокрема складність і непрозорість його

процедур, інколи суб'єктивне їх ускладнення з боку державних службовців, наявність неформальних стосунків між ними та підприємницькими структурами призводить до певної їх монополізації та створення штучних, часто непереборних бар'єрів на шляху доступу до державних закупівель суб'єктів малого і середнього бізнесу, участь яких у державних закупівлях є звичною практикою сприяння розвитку малого і середнього підприємництва у більшості економічно розвинених країн світу.

Варто відмітити, що до спільних рис механізмів публічних закупівель та закупівель приватних підприємств, належать: гарантія для задоволення потреб в послугах та якості купленої продукції; уніфікований підхід щодо стандартизації та сертифікації товарів з метою зменшення втрат при закупівлі; підтримка і покращення стандартів якості закуплених товарів і послуг; максимальну економію шляхом застосування світового досвіду постачання товарів і послуг; здійснення закупівлі належної якості при найнижчих витратах. Відмінні риси механізмів державних закупівель та закупівель приватних підприємств наведені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Основні відмінності державної та приватної закупівлі

Державні закупівлі	Закупівлі приватного сектора
Суб'єкт управління процесом здійснення закупівель	
уповноважені органи державної влади, місцевого самоврядування, державні підприємства, комунальні підприємства	фізична або юридична особа
Основні суб'єкти системи закупівель	
замовник і учасники продавець і покупець	
Пріоритети при управлінні процесом закупівель	
потреби замовника	потреби споживачів
Суб'єкти, що несуть відповідальність за здійснення закупівель	
фахівці з державних закупівель	спеціалісти з маркетингу, менеджери, які відповідають за збут
Процес планування закупівель здійснюється з урахуванням	
внутрішніх факторів	зовнішніх факторів
Основні показники ефективності	
економія коштів	прибуток, ступінь задоволення потреб споживачів

Продовження таблиці 1.5

Прийняття рішення щодо укладення контракту здійснюється виходячи із	
оцінки конкурсних пропозицій	переговорів із потенційними постачальниками
Мотивація щодо економічної діяльності	
задоволення суспільних потреб	отримання прибутку

Примітка. Складено на основі [4]

Важливим етапом дослідження є вивчення нормативно-правового забезпечення системи державних закупівель.

Розширення та удосконалення сфери дії закупівельного законодавства відбулось з прийняттям Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 22.02.2000 р., котрий був спрямований у першу чергу на формування конкурентного середовища, забезпечення відкритості процедур закупівель та адаптації українського законодавства до законодавства ЄС та Типового закону ЮНСІТРАЛ. Проблемною ділянкою в цей час у сфері державних закупівель стало дублювання повноважень в органах державної влади. Подальший розвиток та удосконалення нормативно-правового поля у сфері закупівель за державні кошти відбулися з прийняттям Постанови КМУ «Про затвердження Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 17.10.2008 р., яка регламентувала спрощену систему державних закупівель шляхом зменшення їх кількості та чітко розподіляла повноваження між органами державної влади; та Закону України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 р., де окрему увагу приділено критеріям оцінки конкурсних пропозицій, розвитку добросовісної конкуренції, запобіганню проявам корупції, а також раціональному та ефективному та цільовому використанню державних коштів. Згодом, змінами до Закону в 2011 р. було запроваджено низку дискусійних норм.

У 2012 році в Україні після внесення змін на законодавчому рівні було започатковано впровадження процедури електронного реверсивного аукціону (ЕРА), яке мало стати обов'язковим з 1 січня 2013 року.

Так, було передбачено здійснення державних закупівель на електронних майданчиках у мережі інтернет у режимі реального часу. Така форма закупівель повинна була здійснюватися з використанням електронного документообігу та

електронного цифрового підпису. Проте ЕРА так і не був реалізований на практиці, оскільки свого часу для реалізації такого механізму закупівель не було прийнято необхідні нормативно-правові акти.

Натомість сфера держзакупівель у нашій країні продовжує постійно змінюватися та вдосконалюється з метою приведення її до найкращих світових методик. Для цього впродовж 2016 року була прийнята низка нормативно-правових актів (Додаток А), включаючи Закон України «Про публічні закупівлі». Згідно законодавчої бази в Україні проводяться електронні торги і електронні документообіг, які переслідують наступні цілі:

- викорінення та запобігання корупційним діям; прозорість державних закупівель;
- недискримінація і об'єктивна оцінка пропозицій учасників;
- перехід на електронний документообіг;
- повна звітність за торгами та аналіз усіх держзакупівель.

При цьому пріоритетним напрямком реформи є забезпечення безперешкодного доступу громадськості до інформації про держзакупівлі та використання державних коштів.

Досвід інших країн свідчить: запровадження електронної системи державних закупівель уже в перший рік дає 10 — 20 % економії за рахунок удосконалення процедур.

На електронні рейки перейшла частина світової спільноти: США, Канада, Грузія, Росія, країни Західної Європи. Як свідчить світовий досвід, у застосуванні електронних торгів є багато позитивних моментів: завдяки публічності проведення торгів збільшується прозорість закупівель на всіх стадіях, підвищується конкуренція серед учасників, оперативність проведення процедур закупівлі, суттєва економія витрат бюджету на закупівлю товарів, робіт та послуг. Також значним досягненням проведення закупівель в електронній формі є зменшення впливу суб'єктивних факторів під час визначення переможця торгів та зменшення ризику змови між учасниками [3].

Для країн Європейського Союзу механізм здійснення державних закупівель у формі електронного аукціону регламентовано Директивами [18; 19].

Нині за ініціативою громадських організацій, комерційних майданчиків, державних органів та підприємців в Україні здійснюється впровадження електронної системи державних закупівель повного циклу. Така система отримала назву ProZorro (Прозорро).

Перший тендер було проведено через ProZorro в лютому 2015 року, це був тендер Міністерства Юстиції. 1 квітня 2016 набрав чинності Закон України “Про публічні закупівлі” для першої хвилі замовників, після чого система ProZorro перестала бути пілотною. Згідно з Законом першими свої закупівлі перевели в систему центральні органи виконавчої влади та природні монополісти. З 1 серпня 2016 року до системи потрапили закупівлі всіх інших державних замовників.

Треба зазначити, що ще за рік роботи в пілотному режимі система ProZorro показала дуже хороші результати: 4,5 тисяч закупівельників провели через систему 84 тисячі тендерів із загальним бюджетом 17 млрд. грн і зуміли зекономити 13% від суми бюджету. На сьогодні в системі вже проводять свої закупівлі більше 8 тисячі держзамовників, оголошено понад 162 тисячі торгів, зекономлено майже 3 млрд. грн. [16].

Використання системи є обов’язковим для всіх закупівель вартістю від 200 тис. грн для товарів і послуг, та від 1,5 млн. грн – для робіт. Якщо предмет закупівлі має вартість від 50 тис. грн до 200 тис. грн, то замовник зобов’язаний або провести закупівлю через систему, або завантажити в систему детальний звіт про закупівлю [15].

Одним із позитивних моментів електронних торгів є те, що вплив на результати торгів мають бути зведені до мінімуму. Тож багато процесів під час такої процедури закупівлі автоматизовано та здійснюються автоматично системою електронних закупівель, а саме:

— оголошення про проведення закупівлі, створене замовником, одразу оприлюднюється на всіх майданчиках, які входять у систему;

— до початку аукціону замовник не знає про кількість поданих пропозицій учасників, їх назви та деталі поданих учасниками пропозицій;

— під час аукціону система автоматично здійснює ранжування усіх поданих пропозицій — за ціною, формуючи рейтинги позиції учасників. Потім одразу після завершення аукціону система автоматично оприлюднює дану інформацію.

— під час аукціону учасники бачать вартість пропозицій один одного, проте вони не бачать назв конкурентів. Відкриваються ж системою всі пропозиції аж після завершення аукціону;

— текст договору про закупівлю також оприлюднюється системою.

Система електронних закупівель складається з таких елементів: центральна база даних; модуль аукціону; електронні торговельні майданчики (на схемі позначено: 1, 2, 3) (рис.1.6.).



Рис. 1.6 – Схема учасників е-торгів

Примітка. Розроблено на основі [15]

Нижче схематично показано такий процес закупівлі (рис.1.7)

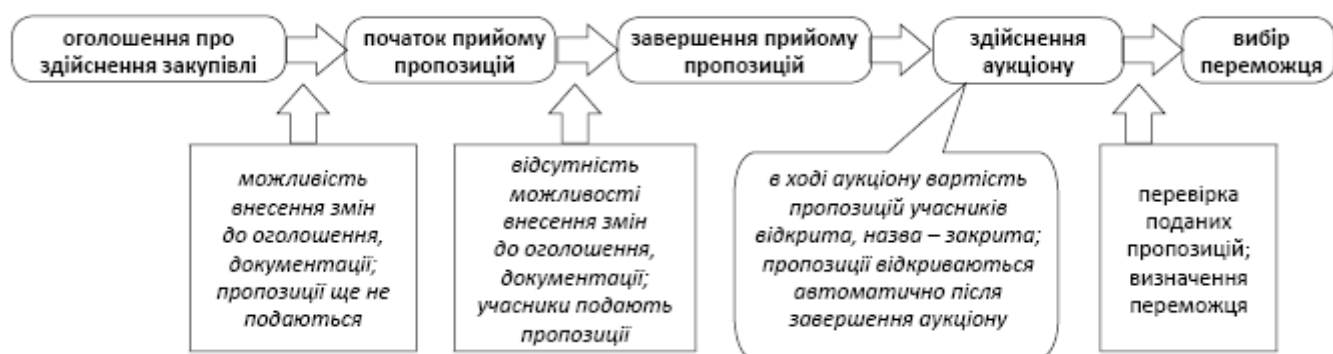


Рис.1.7 – Процес закупівлі на е-торгах

Примітка. Розроблено на основі [15]

Для організації та проведення процедур закупівель замовник утворює тендерний комітет (комітети) або визначає уповноважену особу (осіб).

Тендерний комітет діє на засадах колегіальності та неупередженості.

До складу тендерного комітету входять не менше п'яти осіб. У разі якщо кількість службових (посадових) осіб у штатній чисельності працівників замовника є меншою, ніж п'ять осіб, до складу тендерного комітету мають входити всі службові (посадові) особи замовника. Керівництво роботою тендерного комітету здійснює його голова. Голова тендерного комітету призначається замовником, організовує роботу комітету та несе персональну відповідальність за виконання покладених на комітет функцій. У разі визначення замовником уповноваженої особи (осіб) організація роботи здійснюється нею (ними) самостійно згідно з умовами трудового договору (контракту) або положення.

Голова, секретар та інші члени тендерного комітету, уповноважені особи можуть пройти навчання з питань організації та здійснення закупівель.

Тендерний комітет або уповноважена особа (особи): планує закупівлі, складає та затверджує річний план закупівель; здійснює вибір процедури закупівлі; проводить процедури закупівель; забезпечує рівні умови для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця; забезпечує складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель, визначених Законом; забезпечує оприлюднення інформації та звіту

щодо публічних закупівель відповідно до Закону; здійснює інші дії, передбачені цим Законом.

Рішення тендерного комітету або уповноваженої особи оформлюється протоколом.

Таким чином, головними перевагами електронних торгів є: підвищення прозорості державних закупівель; викорінення та запобігання корупційним діям; недискримінація і об'єктивна оцінка пропозицій учасників; перехід на електронний документообіг.

Виходячи з цього, нами було виокремлено чинники, які впливають на ефективність державних закупівель, не залежно від особливостей замовників чи сфер розміщення замовлень. (рис.1.8).

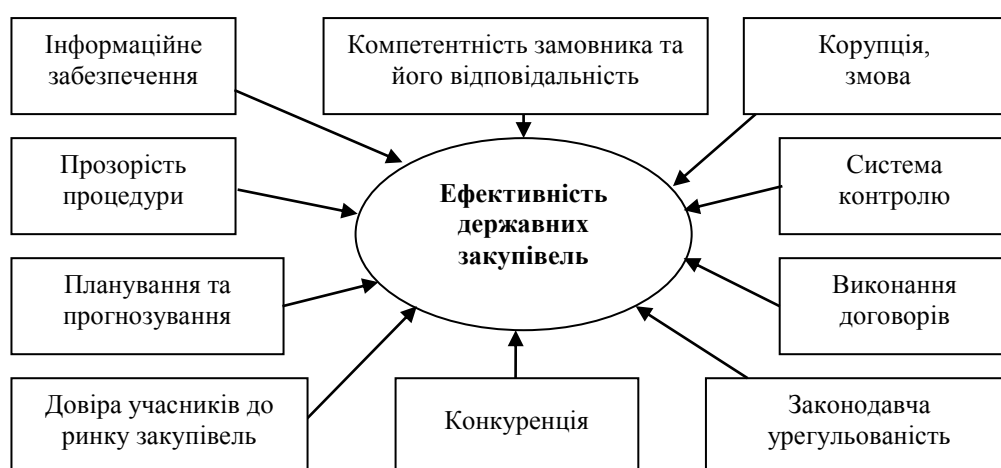


Рис. 1.8 – Чинники, що впливають на ефективність державних закупівель

Примітка. Складено на основі [17]

Таким чином, дослідження системи економіко-правових відносин державних закупівель дозволило зрозуміти сутність, функції, завдання, значення, принципи, завдання закупівель за державні кошти, проаналізувати класифікацію, характеристику підсистем механізму державних закупівель товарів, робіт і послуг, що у свою чергу розкриває зміст механізму здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти як інституційної складової системи державного регулювання соціально-економічного розвитку країни.

1.3. Облік, аналіз і контроль в управлінській системі закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Витрати із фінансування закупівель товарів і послуг для державних потреб є видатками бюджету. Тому пріоритетним завданням для органів управління фінансами є забезпечення контролю витрачання державних коштів як з позиції гарантування виконання функцій державної влади, так і з позиції виконання зобов'язання перед населенням. Відтак, є необхідним осмислення змісту та ролі обліку, аналізу й контролю закупівель за державні кошти.

Головну роль у фінансово-господарській діяльності має його обліково-аналітичне забезпечення й контроль, які є запорукою ефективного управління функціонування суб'єктів бюджетної сфери та високої якості послуг, що надаються. Інакше кажучи, розвиток облікової, аналітичної та контрольної функцій управління в умовах ринкових перетворень набуває особливої актуальності. Адже саме відсутність інтегрованої системи обліку, аналізу та контролю позначається на якості прийняття рішень в управлінні фінансовими ресурсами, дефіцитність яких з року в рік зростає. Зупинимось на розгляді кожного елемента системи.

Прийняття рішень для функціонування будь-якої ланки ринкової економіки вимагає, правдивої та об'єктивної інформації про господарські процеси та результати діяльності суб'єктів господарювання. Таку інформацію надає лише система бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік — це система безперервного, суцільного і взаємозв'язаного спостереження за створенням (і грошовим вираженням) суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарства, його майновими відносинами. Мета такого обліку — здобути та систематизувати інформацію, потрібну для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Можна сміливо констатувати, що бухгалтерський облік є невід'ємною складовою управлінської системи світової економіки. Без нього неможливе

управління будь-якою її ланкою. Відтак, бухгалтерський облік називають «мовою бізнесу».

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що затверджуються Міністерством фінансів України, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку [8].

Порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ установлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

Основним нормативним документом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що встановлює правові засади організації, ведення та складання звітності в Україні і його дія поширюється на бюджетні установи [80].

Бюджетний кодекс регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання.

Організація та методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюється також такими документами: інструкції та накази Держказначейства України, Міністерства фінансів, наказами Міністерства статистики (Держкомстат) та іншими нормативними актами.

Основна форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зокрема в Тернопільській обласній державній лікарні ветеринарної медицини (ТОДЛВМ) є меморіально-ордерна форма обліку. При цьому використовують регістри синтетичного обліку — меморіальні ордери, аналітичного — книги і картки. Узагальнюючим регістром є Журнал головна книга.

Нині здебільшого використовуються елементи автоматизації обліку або повністю автоматизований бухгалтерський облік, при цьому використовуються різноманітне програмне забезпечення. Бюджетні установи використовують такі основні програмні комплекси автоматизації бухгалтерського обліку як

«Бюджет-бухгалтерія» (в оточенні програми «Турбо-бухгалтер»), Контур Бухгалтерія-Бюджет, БЕСТ-ПРО, ПАРУС Бюджет 8,5 (в оточенні програми «Парус»), «1С:Бухгалтерія для бюджетних установ 7.72» (в оточенні програми 1С). Проте більш практичними, з точки зору бухгалтерів-практиків є: «1С:Бюджет», «ПАРУС-Бюджет», «Бухсофт», «Головний бухгалтер», «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС».

В умовах соціально-економічних національних реформ для установ бюджетної сфери характерною є бухгалтерська система (фінансовий та управлінський облік). Тому для забезпечення ефективної діяльності, на основі організації якісного обліку, заклади використовують комплексну облікову систему збору інформації про операції господарської діяльності з метою підготовки показників чинних форм звітності.

Щодо елементів методу бухгалтерського обліку, то вітчизняні науковці визначають наступні: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату. В розрізі методу обліку його складові мають своє специфічне наповнення залежно від облікової системи, в якій використовуються.

Державна політика реалізовується за допомогою відповідних фінансових ресурсів, за рухом яких повинен здійснюватися контроль. Складовою частиною контролю будь-якої держави є фінансовий контроль, який забезпечує своєчасність і точність фінансового планування, наповнення дохідної частини бюджетів, розподіл, перерозподіл коштів та їх законне, ефективне, цільове використання.

Питання контролю публічних закупівель в Україні офіційно було задекларовано на підставі Типового закону ЮНСІТРАЛ про закупівлю товарів (робіт) і послуг, прийнятого комісією ООН з права міжнародної торгівлі 17.06.1994 р. Це важливий закон, котрий є базою для законодавчого регулювання організації державних закупівель. За півтора десятка років у нашій державі ухвалено низку нормативно-правових документів, що регулюють механізм закупівель за державні кошти, проте, незважаючи на ряд

прогресивних норм, діючий в Україні закон про публічні закупівлі залишається уразливим щодо можливості виникнення корупції при закупівлі за державні кошти.

Питання ефективності використання державних коштів безпосередньо пов'язане із державним фінансовим контролем. Ефективний фінансовий контроль за управлінням бюджетними ресурсами – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу [59, с. 5].

В умовах обмеженості фінансових ресурсів відбувається трансформація ролі закупівель товарів, робіт і послуг для державних потреб. Державні закупівлі стають не тільки способом забезпечення товарами і послугами державного сектора, а й інструментом для вирішення таких завдань як: підтримка окремих вітчизняних галузей, стимулювання регіонального розвитку, забезпечення соціального рівноправ'я, підтримка малого і середнього бізнесу, забезпечення освіти та охорони здоров'я, охорона навколишнього середовища та багатьох інших специфічних задач державного управління.

Сутність контролю закупівель за державні кошти проявляється через його мету – встановлення відповідності проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти вимогам законодавства у сфері публічних закупівель, забезпечення усунення виявлених порушень та запобігання їх вчиненню в подальшому [87].

Однак, контроль повинен бути на всіх стадіях закупівельного процесу, а так, як однією з таких стадій є реалізація умов договору, то відповідно, і потрібно контролювати чи повністю виконані умови договору та ефективно використовуються придбані товари, чи отримані належні послуги, роботи. Адже процедурно і документально закупівля може бути проведена правильно, а придбані предмети використовуватись не за цілями, або ж взагалі не використовуватись, як це часто буває, наприклад, з придбаним медичним устаткуванням, коли відсутні фахівці, які б могли експлуатувати придбане

обладнання або не належним чином підготовлені у мови для використання устаткування.

Таким чином, контроль державних закупівель – це дії, які спрямовані на розпорядника державних коштів у процесі придбання ним товарів, робіт, послуг належної якості, у необхідній кількості, у потрібний час, за прийнятною ціною, у належного 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, а також контроль за виконанням договорів про закупівлю та ефективності застосування придбаних об'єктів та їх цільового використання та зберігання.

Основною умовою досягнення мети обліку, аналізу й контролю закупівель за державні кошти, побудови його цілісної та ефективної системи є дотримання засад: законності, гласності, незалежності, об'єктивності, відповідальності, системності.

Слід зазначити, що контрольні-аналітичні роботи щодо закупівель за державні кошти не можуть бути вибірковими, адже процедуру закупівлі слід досліджувати повністю без упушень різних етапів закупівлі, і відповідно, підтверджуючої документації.

Це визначає наступні етапи контролю:

1. Планування контрольного заходу – визначення цілей і завдань контролю; ознайомлення з діяльністю суб'єкта, що перевіряється; визначення критеріїв оцінки питань перевірки; складання плану і програми проведення контрольного заходу.
2. Безпосереднє проведення контрольного заходу, яке складається з перевірки:
 - дотримання законодавства щодо створення комітету з конкурсних торгів;
 - річного плану закупівель та змін до нього на відповідність кошторису, державній програмі;
 - порядку визначення процедур закупівель згідно законодавством;

- дотримання вимог законодавства про державні закупівлі в частині прозорості їх здійснення;
- відповідності конкурсної документації (кваліфікаційної документації) вимогам законодавства;
- відповідності тендерних пропозицій (цінових пропозицій) вимогам конкурсної документації (запрошенням до участі в торгах) та законодавству;
- наявності, відповідності затвердженій формі та достовірності складання протоколів розкриття пропозицій;
- дотримання порядку розгляду та оцінки пропозицій, визначення переможця;
- порядку складання звіту про результати процедури закупівлі;
- правильності застосування процедури закупівлі в одного учасника або торгів з обмеженою участю;
- виконання умов договорів, наявності підстав для перерахування коштів;
- правильності відображення операцій із закупівлі в бухгалтерському обліку та їх реальна наявність.

3. Заключний етап контрольного заходу: систематизація матеріалів перевірки; складання звітних документів про проведення контрольних заходів, визначення ефективності закупівлі.

Зазначені етапи контролю закупівель визначають, що аналіз і контроль повинен бути присутній на всіх етапах проведення процедури закупівлі та забезпечувати її ефективну і раціональну реалізацію (рис. 1.9).

Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому.

Однією із складових управлінської системи є аналіз.

Аналіз (від грецького *analysis* – розкладання, розчленування) – метод наукового дослідження, який полягає в уявному або реальному розчленуванні цілого на складові та виділенні окремих сторін, властивостей, зв'язків. Таке розчленування дає змогу з'ясувати внутрішню суть і природу процесу, що вивчається, його залежність від факторів формування.



Рис. 1. 9 – Місце аналізу і контролю в управлінні системою закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Примітка. Складено на основі [5; 6]

До аналізу як спеціальної галузі знань належить економічний аналіз, який являє собою систему спеціальних знань, пов'язаних з дослідженням економічних процесів, сформованих під впливом об'єктивних економічних законів і суб'єктивних факторів [57, с.9].

Самостійне місце аналізу як функції управління визначають також специфічність його предмету і методу й методики.

Формування методики аналізу і контролю розподілу і використання бюджетних ресурсів на закупівлю товарів, робіт і послуг потребує конкретизації складових аналітичного процесу в межах організаційно-інформаційної моделі, яка забезпечить досягнення поставленої мети.

Так метою аналізу є об'єктивна оцінка забезпеченості установи матеріальними ресурсами, визначення досягнутих результатів, а також розробка організаційно-економічних заходів щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів.

Для досягнення мети необхідно виконати такі завдання: аналіз постачальників, споживачів, посередників; визначення потреб у товарах, роботах, послугах; оцінка встановлених нормативів забезпеченості товарами; оцінка конкурентоспроможності конкурсних пропозицій.

Таким чином, ефективна система обліку, аналізу й контролю закупівель за державні кошти повинна створювати сприятливі умови не тільки для задоволення потреб споживача, а й забезпечувати розвиток конкурентного середовища в процесі придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти. Проте розвиток конкурентного середовища, що супроводжується ускладненням взаємодії суб'єктів економіки, потребує адекватного впливу системи контролю державних закупівель на інтереси та потреби суспільства.

Висновки до розділу I

За результатами дослідження теоретичних засад обліку, аналізу та контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти зроблені такі висновки:

Дослідження механізму державних закупівель дозволило виокремити певні його елементи, кожен з яких має певні особливості формування та є складовою частиною системи закупівель за державні кошти. Основними елементами механізму державних закупівель пропонується виділяти: планування закупівель, поточний моніторинг потреб і визначення доцільності закупівель, регламентування закупівель, проведення закупівель.

Моніторинг і оцінка сучасного стану законодавчої бази системи державних закупівель в Україні дозволяє зробити висновок, що в правовому полі залишається значна частка невизначеностей, які знижують ефективність процесу закупівель, обумовлюють необґрунтоване витрачання бюджетних коштів, зниження якості наданих послуг. Ключові чинники, які негативно впливають на розвиток системи державних закупівель лежать у площині недостатнього рівня аналітичного та інформаційного забезпечення організації конкурсних торгів, невизначеності та нестабільності нормативно-правової бази у цій сфері.

Організація та функціонування системи обліку, аналізу і контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти є одним з вагомих завдань державного регулювання.

РОЗДІЛ II.

ОБЛІК ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ

2.1. Документальне оформлення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

У міру збільшення масштабів та кількості фінансових і товарних операцій, появи нових видів платіжних інструментів і фінансово-банківських технологій підвищується роль таких аспектів, як оперативність, надійність і безпека розрахунків.

Найважливішим сегментом поліпшення якості та оперативності розрахункових операцій є удосконалення системи документування.

Оформлення змісту розрахункових документів відповідно до нових умов функціонування підприємств є нагальною проблемою, вирішення якої повинно забезпечити правильну організацію ведення бухгалтерського обліку розрахунків на підприємстві.

З розвитком науково-технічного прогресу та стрімкістю розробок і впровадження інформаційних технологій у діяльність суб'єктів господарювання, із впровадженням системи «Прозорро» і обов'язковим використанням електронних торгів все більшої популярності набувають системи електронного документообігу, які дозволяють підвищити якість формування документів, стежити за контролем їх виконання, а також оптимальним чином організувати їх пошук, використання, передачу і зберігання. Регулювання цих питань здійснюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис» та іншими законодавчими та нормативними актами.

Статтею 5 Закону «Про електронні документи та електронний документообіг» визначено, що електронний документ – документ, інформація у якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові

реквізити документа [27]. При цьому «даними» є інформація, відтворена у формі, яка придатна до її обробки електронними засобами, а під «обов'язковим реквізитом електронного документа» розуміють обов'язкові дані електронного документа, без яких він не може бути основою для обліку та не матиме юридичної сили. Згідно з нормами п. 2.3 та п. 2.12 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» електронні документи необхідно створювати та застосовувати в бухгалтерському обліку з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг [27; 74].

Стандарт (специфікація) MoReq-2 (Model Requirements for the management of electronic records) «Європейські типові вимоги до автоматизованих систем електронного документообігу», виданий в 2008 році Європейською консультативною Комісією у межах виконання положень програми розвитку та надання послуг електронного уряду органам місцевого самоврядування, підприємствам та громадянам (IDABC programme – Interoperable Delivery of Pan-European eGovernment Services to Public Administrations, Business and Citizens) містить більше 700 вимог до управління електронними документами в 9 модулях [91]. Цей стандарт доцільно використовувати при побудові систем документування розрахункових операцій з використанням електронних грошей, а також з метою подальшої оцінки якості програмних продуктів автоматизації документообігу.

Більшість підприємств визнають переваги електронного документообігу та виділяють основні з них, які полягають у: простоті внесення змін у документ; можливості поміщати в документ не лише текст, але і мультимедійні дані; можливості використовувати заздалегідь заготовлені форми документів; значній швидкості передачі інформації за декількома адресами одночасно; економії паперу; компактності архівів; простішому контролю за інформаційними потоками; великій швидкості пошуку інформації, наведеної в документах; більш прогнозованих і керованих термінах підготовки документів; можливості

захисту документів від несанкціонованого доступу і розмежування прав доступу співробітників до інформації.

Порівняння систем паперового та електронного документообігу показало, що витрати праці працівників, зайнятих документуванням господарських операцій у системах електронного документообігу, значно ефективніші, оскільки основний час витрачається на дослідження змісту документу, тобто його здатності задовольнити інформаційні потреби користувачів. Система електронного документообігу дозволяє перевести в електронний формат первинні документи обліку грошових коштів, сформувати електронні реєстри обліку грошових коштів та переносити дані до фінансової звітності.

При цьому важливо, щоб система електронного документообігу була інтегрована з системою автоматизації бухгалтерського обліку.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України Наказом від 13 квітня 2016 року № 680 затвердив Примірну тендерну документацію для процедур закупівель - відкриті торги та конкурентний діалог [73].

Тендерною документацією називається набір документів, в якому містяться умови конкурсу і майбутнього контракту. При проведенні торгів і замовники, і претенденти мають діяти суворо відповідно даної документації.

Тендерна документація формується та подається в електронному вигляді відповідно до вимог Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» та охоплює [27]:

- обов'язкову інформацію, визначену статтею 22 Закону України «Про публічні закупівлі», яка оформлюється у вигляді таблиці, що складається з трьох граф та подається замовником окремим файлом. У графі «1» зазначається нумерація, у графі «2» - перелік складових тендерної документації, у графі «3» - вимоги щодо їх заповнення відповідно до Закону;
- інформацію, що формується замовником шляхом заповнення окремих полів електронних форм електронної системи закупівель;

- додатки, що завантажуються до електронної системи закупівель окремими файлами.

Зміст кожного розділу Примірної тендерної документації визначається замовником.

Усі діючі норми, правила або процедури застосовуються тільки в тому випадку, якщо це вказується в тендерній документації. Зміст такої документації визначається чинним законодавством.

У конкурсну документацію включаються:

1. Опис умов договору, який укладається з переможцем тендера, або проект такого договору.
2. Запрошення до участі у тендері, з посиланнями на інструкції постачальникам, умови договору і замовлення на поставку продукції, послуг або робіт.
3. Інструкції постачальникам.
4. Інформаційні карти, які визначають порядок підготовки та подання заявок на участь у тендері.
5. Вимоги, які замовник пред'являє до змісту замовлення за постачання продукції або послуг, а саме: найменування продукції, графік її постачання, обсяг по кожному найменуванню продукції. Крім того, у вимогах присутні посилання на стандарти якості, техумови, і так далі.

Тендерна документація - це встановлені державою форми заповнення документів: форма заявки, форма відомостей, банківської гарантії (якщо є така потреба), форма тендерної заявки і так далі.

Крім стандартного пакета документів, для участі в тендері кожен учасник повинен надати такі документи:

1. Копії статутних документів.
2. Копії свідоцтв про державну реєстрацію.
3. Баланс на останню звітну дату (якщо підприємство є збитковим, воно не допускається до участі у тендері).

4. Довідки з податкової інспекції про те, що підприємство не має заборгованості перед державним бюджетом.

5. Накази на відповідальних осіб (представників підприємства).

6. Копії ліцензій та патентів - для тих випадків, якщо сфера торгів потрапляє під визначення ліцензійної діяльності.

7. Інші документи, перелік яких змінюється, залежно від тендера. Це можуть бути різні довідки з банків, економічні розрахунки, і так далі.

На етапі планування закупівель структурні підрозділи замовника, які мають потребу в тій чи тій закупівлі товарів, робіт або послуг, подають про це інформацію (як правило в паперовій формі) до тендерного комітету. На її основі тендерний комітет сформує потребу замовника в предметах закупівель і відобразить її у річному плані закупівель. Окрім річного плану закупівель, в електронному форматі замовники складатимуть додаток до річного плану закупівель, а також зміни до річного плану закупівель та додатка до нього. Планування закупівель в електронній системі не позбавляє замовника оформляти паперові документи. Затвердженої обов'язкової форми для «паперового» річного плану закупівель немає. Відтак, використовується форма, затверджена Наказом № 490 як електронна. Однак, у затвердженому в паперовому форматі річному плані закупівель повинна бути вказана вся інформація, яку потім секретар тендерного комітету перенесе до електронної форми річного плану закупівель та оприлюднить в електронній системі ProZorro.

Як впливає зі статті 4 Закону про публічні закупівлі, річний план, додаток до річного плану та зміни до них оприлюднюються на веб-порталі Уповноваженого органу після їх затвердження. Тож передусім замовник повинен мати затверджений тендерним комітетом річний план закупівель. Для цього тендерний комітет ухвалює відповідне протокольне рішення, яке підписують усі члени комітету, які присутні на його засіданні, або всі уповноважені особи.

На вимогу Закону України «Про публічні закупівлі» усі закупівлі (як допорогові, так і після порогові), які замовники розпочали після 01.08.2016 слід планувати вже по-новому. Тобто замовники мають скласти і річний план закупівель, і додаток до річного плану закупівель вже за новою формою, затвердженою наказом Мінекономрозвитку «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель» [60]. Причому нову електронну форму річного плану закупівель замовники заповнюють в електронному вигляді через авторизовані електронні майданчики. Однак, це не стосується закупівель, розпочатих за старим Законом про закупівлі, тому що за незавершеними процедурами державних закупівель документи та інформацію продовжують оприлюднювати на веб-порталі tender.me.gov.ua.

Оскільки всі публічні закупівлі проводяться в електронній системі закупівель, доцільно перевести документообіг за процедурами закупівель в електронний формат.

Обов'язковим для початку торгів є планування закупівель, а власне розробка річного плану закупівель. Крім того, його потрібно розробляти за новою формою і за певними вимогами, які визначило Мінекономрозвитку наказом № 490. Так, створення та оприлюднення річного плану закупівель є обов'язковим в електронній системі впродовж п'яти календарних днів з дня його затвердження; у формі річного плану закупівель замовник заповнює як обов'язкові поля, дані яких система підтягує автоматично так і необов'язкові, де зазначається додаткова інформація. Після заповнення цієї інформації замовник повинен накласти електронний цифровий підпис.

Не зупиняючись детально на процедурі проведення е-торгів (це не є предметом нашого дослідження), відмітимо, що результатом їх здійснення є укладення договору (впродовж двох днів) про закупівлю товарів, робіт, послуг.

Оскільки Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області закупляють товари в основному невеликими сумами до 50000 грн., то вони укладають прямий договір з постачальником (продавцем), в якому зазначається предмет договору, якість і ціна товару, умови і порядок

доставки, ціна товару і порядок оплати, відповідальності сторін, форс-мажор, розв'язання спорів, інші умови, термін дії договору, реквізити і підписи сторін (Додаток Б).

Усі договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами, у тому числі довгострокові договори минулих років, мають бути зареєстровані. Для цього використовують Книгу обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань. Форму та порядок ведення Книги затверджено наказом Державного казначейства України «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання» від 06.10.2000 № 100 [74].

Книгу заводять на бюджетний рік окремо за загальним і спеціальним фондами. У ній зазначають обсяги відкритих асигнувань відповідно до кошторису та внесених до нього змін:

- за кожним кодом програмної класифікації видатків (КПКВ);
- у розрізі кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ).

Щоб не допустити укладання договорів, які перевищують бюджетні асигнування, затверджені кошторисом, у Книзі реєструють кожний укладений договір (зокрема, довгострокові договори минулих років), що передбачає оплату за рахунок бюджетних коштів у поточному році. Договори, розрахунки за якими у поточному році не виконано, переносять у Книгу наступного року.

Після кожного зареєстрованого в Книзі договору визначають залишок кошторисних призначень за кожним КПКВ у розрізі КЕКВ, у межах яких установа в подальшому може брати зобов'язання.

На підставі отриманої виписки з рахунка про сплачені фінансові зобов'язання у графі «сплачено за зобов'язанням» Книги проставляють суму сплачених фінансових зобов'язань.

У разі проведення бюджетною установою операцій у натуральній формі розпорядники коштів подають до органу Казначейства довідку про надходження в натуральній формі. Зобов'язання за такими Ведення Книги дає можливість бюджетній установі контролювати взяття зобов'язань понад

кошторисні призначення, а в разі виникнення такої ситуації — вчасно вносити зміни до кошторису для приведення його у відповідність до взятих зобов'язань.

Правильне ведення Книги дає можливість контролювати стан розрахунків щодо кожного укладеного договору, а це, своєю чергою, сприяє скороченню дебіторської та кредиторської заборгованості та впливає на фінансовий стан бюджетної установи.

Варто наголосити, що за проведення ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетних установ з метою виявлення незаконних видатків фінансові інспектори перевіряють відповідність визначеної у договорі ціни товару, роботи чи послуги фактично сплаченій сумі. Крім того, за даними бухгалтерського обліку аналізують наявність дебіторської заборгованості (у разі здійснення попередньої оплати) та кредиторської заборгованості (у разі неповного розрахунку за отримані товари, роботи чи послуги). Особливо ретельно перевіряють, чи не проводилися розрахунки за ціною, більшою, ніж встановлено договором, та чи були підстави для збільшення ціни.

Під час підписання договору слід акцентується увага на зазначених у ньому зобов'язаннях, щоб надалі уникнути непорозумінь із постачальниками у разі його виконання та незаконних видатків і нарахування штрафних санкцій у разі за проведення ревізій.

Отже, щоб запобігти порушенням бюджетного законодавства та здійсненню незаконних видатків у разі взяття зобов'язань потрібно уважно вивчати умови договору та вчасно вносити відповідні зміни

Відтак, під час укладання договору та, відповідно, придбання товарів, робіт та послуг виникають зобов'язання, облік яких ми розглянемо в наступному параграфі.

2.2 Облік розрахунків з постачальниками і замовниками товарів, робіт і послуг за державні кошти

Формування облікового забезпечення фінансово-господарської діяльності державних бюджетних установ є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів загального та спеціального фондів, яка будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції. Найбільш специфічними та важливими об'єктами закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти з метою облікового забезпечення їхньої ефективності є розрахунки з постачальниками.

Загалом організація бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до закону України «Про бухгалтерський та фінансову звітність в Україні». Бухгалтерський облік доходів, видатків та фінансових результатів неприбуткових установ здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів: Бюджетний кодекс України № 2456-VI; Господарський кодекс України № 436-IV; Податковий кодекс України №2755-VI; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України № 996-XIV; Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11; Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407; Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333; Про внесення змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 04.12.2015 № 1117; Про затвердження Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309; Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 р. №68; Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100; Про затвердження Порядку складання,

розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р.; Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203)

Бюджетні установи в процесі виконання бюджету ведуть закупівлю товарів, робіт й послуг (продукти харчування, медикаменти, основні засоби та інші матеріальні цінності), що необхідні для функціонування установи. Питаннями обліку розрахунків в бюджетних установах займаються такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, О.А. Заїнчковський, В.І. Лемішовський, А.В. Шегда та інші. Вивчення праць згаданих науковців дало змогу зрозуміти зміст розрахунків, порядок ведення їх обліку, а також виявити низку проблем, які існують сьогодні у статутній діяльності бюджетних установ при їх здійсненні.

Основними завданнями обліку розрахунків є:

- реєстрація в органах держказначейства всіх зобов'язань (минулого і поточних бюджетних періодів) розпорядниками коштів;
- суворе дотримання строків погашення всіх видів заборгованості,
- зниження рівня заборгованості бюджетних зобов'язань минулих періодів і недопущення її виникнення за зобов'язаннями поточного року;
- своєчасне внесення змін до зареєстрованих в органах Держказначейства зобов'язань у зв'язку зі зміною умов договору (складання додаткових угод, розірвання договору тощо);
- дотримання законності розрахунків;
- контроль за правильним і своєчасним оприбуткуванням оплачених матеріальних цінностей;
- забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку розрахункових операцій та відображення цих показників у звітності.

Взаємовідносини, які виникають у бюджетних установах з іншими підприємствами, організаціями й особами в результаті здійснення фінансово-

господарської діяльності, пов'язані з різними видами розрахунків, що, у свою чергу, обумовлює виникнення як дебіторської, так і кредиторської заборгованості. Деякі автори наголошують на тому, що поділ установ, організацій та підприємств на дебіторів і кредиторів переважно умовний і визначається бюджетною установою самостійно, виходячи зі змісту першої операції або дебетового чи кредитового сальдо [9].

Досліджуючи історичні аспекти сутності дебіторів і кредиторів, О.А. Заячківська зазначає, що поняття «дебітори» й «кредитори» має досить давнє історичне коріння. У бухгалтерському обліку вони були формалізовані у середині XVIII ст. італійцем П.П. Скалі у вигляді розрахунків кореспондентів (дебіторів і кредиторів) [38].

У фінансовому словнику підкреслюється, що дебітор – юридична або фізична особа, що має документально зафіксовану в бухгалтерських відомостях фінансову заборгованість певному підприємству, організації чи установі. Дебіторами можуть бути юридичні особи, які не оплатили вартості поставлених їм товарів, виконаних робіт чи наданих послуг або не сплатили за отриманими авансами чи векселями, а також громадяни, які не розрахувались за отримані позики, аванси на відрядження чи інші потреби або є боржниками за недостачами та розтратами.

Заборгованість дебіторська визначається як сума заборгованості підприємству (організації) від юридичних або фізичних осіб (дебіторів). Виникає внаслідок господарських стосунків між ними [9].

Кредиторська заборгованість — це зобов'язання установи перед іншими юридичними та фізичними особами щодо сплати їм заборгованості за вже отримані матеріальні цінності, роботи чи послуги.

З упровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі (НП(с)БОДС) інформація про зобов'язання у бухгалтерському обліку бюджетних установ формується, а також розкривається у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», затвердженого [наказом Мініну від 24.12.2010 № 1629](#).

Основні поняття, методологію обліку та порядок висвітлення інформації про дебіторську заборгованість у фінансовій звітності не бюджетних установ регулює Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [71].

Облік дебіторської заборгованості у бюджетних установах регулюється низкою нормативних актів. Одним з них є наказ Міністерства фінансів України №372 «Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ». Він передбачає єдині вимоги до порядку ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку руху коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства, розрахунків з дебіторами та інших активів. У ній зазначено, що активи установи у формі дебіторської заборгованості включають розрахунки з покупцями, замовниками та різними дебіторами (розрахунки у порядку планових платежів, з підзвітними особами, з відшкодування завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами) [77].

А дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи і може бути достовірно визначена її сума [8].

Прострочена дебіторська заборгованість – це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунка на оплату.

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, – дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про неповернення її боржником або за якою строк позовної давності минув.

Гуцайлюк Л.О. підкреслює, що до розрахунків із дебіторами установи належать розрахунки науково-дослідних установ, навчальних закладів професійно-технічної освіти, виробничих майстерень і підсобних господарств з покупцями та замовниками за:

- реалізовані матеріальні цінності, товари, виконані роботи та надані послуги, які здійснені установою до надходження від покупців і замовників оплати за них;

- перераховані авансові платежі та попередня оплата, які сплатила установа за товари, роботи й послуги, що будуть отримані нею у майбутньому (якщо такі розрахунки передбачені чинним законодавством України та умовами договору) [14].

В бюджетних установах використовується безготівкові та готівкові форми розрахунків.

Готівкові розрахунки застосовуються для розрахунків з працівниками, студентами, учнями по оплаті праці, допомоги, стипендіях, підзвітних сумах, по відшкодуванню завданих збитків та за іншими операціями з працівниками установи. Готівкові розрахунки з різними організаціями за матеріали, роботи, послуги здійснюються в межах встановлених сум, відповідно до Положення № 637.

Безготівкові розрахунки є переважним видом розрахунків і передбачають перерахування коштів з рахунку установи на рахунок одержувача.

Безготівкові розрахунки при казначейському обслуговуванні здійснюються через органи держказначейства, який і виконує функції обслуговуючого банку.

Усі господарські відносини установи з постачальниками товарів (робіт та послуг) оформляється договорами, форми і порядок укладення яких регулюється Цивільним кодексом. Договори можуть укладатися установами (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних

асигнувань або з перевищенням повноважень не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті.

У розрахунках з організаціями в бюджетних установах використовуються такі види розрахунків:

- шляхом попередньої оплати;
- шляхом оплати після отримання ТМЦ чи послуг;
- в порядку планових платежів.

У діючій практиці проведення розрахунків між суб'єктами господарювання одночасне виконання сторонами зустрічних зобов'язань за умовами договорів відбувається дуже рідко, що, у свою чергу, призводить до виникнення заборгованості. Проведення попередньої оплати і є однією з причин виникнення дебіторської заборгованості.

Під попередньою оплатою розуміють оплату товарів (робіт і послуг), готових до відвантаження (надання) установі після отримання платежу, відповідно до чинного законодавства. Облік розрахунків за попередньою оплатою належать розрахунки з підприємствами, організаціями та фізичними особами шляхом попередньої оплати вартості товарів які установа отримає в майбутньому згідно умов договору.

Попередня оплата здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2014 р. № 117 «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» [101]. Згідно із цією постановою, у договорах про закупівлю товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти замовники можуть передбачати, відповідно до належним чином оформленого рішення головного розпорядника бюджетних коштів, попередню оплату лише у разі визначених термінів і товарно-матеріальних цінностей.

Слід відзначити і те, що до Постанови №117 періодично вносилися зміни [78]. Постанова Кабінету Міністрів України від 14 грудня 2016 р. № 996 «Про внесення змін до деяких постанов» внесено зміни до Постанови № 117, в якій передбачена попередня оплата на придбання лікарських засобів і виробів

медичного призначення на строк не більше одного місяця. При цьому Постановою №804 не передбачена попередня оплата продуктів харчування, що вкрай негативно впливає на статутну діяльність дитячих дошкільних закладів, закладів охорони здоров'я тощо, адже молочнокислу продукцію та хлібобулочні вироби такі установи використовують щоденно. Тому найбільш ефективною формою розрахунків при цьому будуть розрахунки в порядку планових платежів, при якій чітко відпрацьована схема розрахунків. Ці розрахунки застосовують при рівновеликих і планових поставках матеріальних цінностей, наперед обумовлених сторонами. При цьому умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного переказування коштів у визначені терміни та в установлених розмірах незалежно від надходження товару. Згадану форму розрахунків здійснюють при розрахунках за продукти харчування, медикаменти, за талони на харчування учнів, за послуги автотранспорту тощо.

Авансові платежі – це грошова сума, яку перераховують згідно з укладеним договором наперед у рахунок майбутніх розрахунків за товари (роботи, послуги), які мають бути отримані (виконані, надані).

Облік дебіторської заборгованості в бюджетних установах ведеться за рахунками 34 «Короткострокові векселі одержані», 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 36 «Розрахунки з різними дебіторами».

Для обліку розрахунків за попередньою оплатою призначений рахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторами». Це активно-пасивний рахунок.

За дебетом його відображають перераховану попередню оплату за товари, роботи та послуги, що будуть надані установі в майбутньому (при цьому кредитуються субрахунки 31, 32), а за кредитом відображають отримання товарів, робіт та послуг, що були оплачені в минулому шляхом попередньої оплати (при цьому дебетуються рахунки активів та видатків).

Цей рахунок використовується також і при розрахунках за надані платні послуги (навчання, проживання в гуртожитках, здаванні в оренду майна, та

інші). В цьому випадку за дебетом відображається сума нарахування відповідної суми, а за кредитом — її погашення.

Залишок на рахунку може бути як дебетовим так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове — у складі оборотних активів, а кредитове — у складі зобов'язань (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типова кореспонденція рахунків за розрахунками попередньою оплатою та її застосування в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн	Кореспонденції рахунків	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Розрахунки за рахунок коштів загального фонду			
1.1	Перераховано постачальнику попередньою оплатою за придбання вакцини для тварин	1800,00	364	321
1.2	Отримані матеріали і продукти харчування, що оплачені попередньою оплатою (без ПДВ)	1500,00	23	364
1.3	Сума ПДВ списується за рахунок коштів загального фонду	300	801, 802	364
2	Розрахунки за кошти спеціального фонду:			
2.1	Оплачено попередню оплату за МШП	600	364	312, 323
2.2	Оприбутковано матеріальні цінності (на вартість без ПДВ)	500	23	364
2.3	Відображена сума ПДВ:			
	– при списанні ПДВ за рахунок спецфонду	100	811	364

На практиці бувають випадки, коли на початок нового бюджетного року на реєстраційний рахунок установи повертається дебіторська заборгованість, що виникла в минулому році, наприклад, у зв'язку з неотриманням матеріалів, послуг. Ця заборгованість відображається за дебетом рахунків з обліку грошових коштів та кредиту обліку розрахунків з дебіторами.

Якщо такі суми заборгованості виникли за загальним фондом або спеціальним фондом бюджету (крім власних коштів), то бюджетна установа повинна перерахувати їх до відповідного (місцевого чи державного) бюджету. Адже кошти з бюджету виділяються на бюджетний календарний рік і ці надходження в межах календарного року відносяться на відновлення касових видатків, а повернені в наступному році установі вже не належать і перераховуються до відповідного бюджету. При цьому установа повинна списати цю заборгованість за минулий рік.

Дебіторська заборгованість минулих років, перерахована раніше за рахунок коштів спецфонду бюджету (якщо в поточному році асигнування за відповідним джерелом не передбачені), підлягає перерахуванню в дохід загального фонду бюджету.

Якщо в поточному бюджетному році повертаються суми дебіторської заборгованості минулого року, що виникли за власними коштами, то такі суми зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки і не підлягають сплаті до бюджету. При необхідності установа вносить зміни до кошторису спеціального фонду (табл..2.2).

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків щодо внесення змін кошторису спеціального фонду та її застосування в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Зміст операції	Сума, Грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Надійшли кошти, що повернені як дебіторська заборгованість минулого року по загальному та спеціальному фондах		321, 323,311, 313	364, 675
2	Сума заборгованості, що виникла по загальному фонду та спеціальному фонду (крім власних коштів) підлягає перерахуванню до бюджету	-	431	642
3	Перераховано		642	321

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами по рахунку 364 ведеться позиційним способом окремо по кожному дебітору в розрізі КЕКВ в меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» ф. № 408.

Відомість відкривається окремо по спеціальному та загальному фонду. Записи здійснюються на підставі виписок казначейства чи установи банку та первинних документів про оприбуткування матеріальних цінностей чи актів виконаних робіт отриманих послуг. В кінці кожного місяця підраховується залишок по кожному дебітору та визначається залишок загалом по установі. Цей же меморіальний ордер є і регістром синтетичного обліку. Сума оборотів по меморіальному ордеру заноситься в головну книгу.

Суми дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду за нарахованими але не отриманими доходами за надані платні послуги відображаються в формах звітності № ф.7д, 7м «Звіт про заборгованість бюджетних установ». Також в пояснювальній записці до квартального звіту вказуються причини виникнення заборгованості і додається «Довідка про дебіторську заборгованість за загальним і спеціальним фондом» та розшифровка простроченої дебіторської заборгованості.

Оскільки попередня оплата в розрахунках з постачальниками обмежена і дозволяється законодавством в окремих випадках, то більшість розрахунків бюджетні установи здійснюють на умовах оплати після отримання товарів, робіт, послуг.

При розрахунках з організаціями за вже отримані ТМЦ чи послуги, за які кошти будуть сплачені пізніше, а також при розрахунках за реалізовані (відвантажені) матеріальні цінності чи надані послуги, коли кошти отримуються наперед використовується рахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторями». Цей рахунок пасивний. По кредиту відображається виникнення кредиторської заборгованості в момент отримання матеріальних цінностей чи послуг та відвантаження матеріальних цінностей чи надання послуг, а по

дебету — її погашення при перерахуванні коштів чи надання послуг. Ця форма розрахунків є основною для бюджетних установ (табл. 2.3).

Аналітичний облік ведеться за кожною організацією. Для цього використовують меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» (ф. № 409). В ньому вказується по кожній організації КЕКВ, дата виникнення заборгованості, номер документа, назва кредитора, залишок заборгованості на початок місяця, обороти за дебетом та кредитом в розрізі кореспондуючих рахунків та визначається залишок на кінець місяця.

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція рахунків за розрахунками з оплатою після отримання матеріальних цінностей, послуг та її застосування в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області [13]

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Оприбутковані запаси	2400,00	20, 23	675
2	Відображена сума ПДВ:			
	– при придбання за рахунок загального фонду	400,00	801, 802	675
	– при придбання за рахунок спецфонду і включенні суми ПДВ до податкового кредиту	–	641	675
	– при придбання за рахунок спецфонду і віднесенні ПДВ за рахунок витрат		811–813	675
3	Проведена оплата за отримані ТМЦ, послуги із транспортування	2850,00	675	321, 322, 323, 324,326
4	Списано на видатки послуги із транспортування	450,00	801, 802, 811–813, 641	675
5	Отримано кошти від реалізації матеріальних цінностей, отримана орендна плата наперед	680,00	321, 323, 324, 326	675
6	Нараховано дохід за надані послуги	680,00	675	711

Записи ведуться за кожним кредитором у розрізі КЕКВ позиційним способом за кожною операцією, що підтверджується документально. На кінець місяця визначається залишок заборгованості за кожним кредитором та загалом.

Для обліку кредиторської заборгованості із загального та спеціального фонду ведуть окремі меморіальні ордери. За окремими видами розрахунків, наприклад, розрахунків з студентами та учнями за проживання в гуртожитках і користування постільними речами використовують оборотні відомості.

Облік розрахунків в порядку планових платежів.

Ця форма розрахунків використовується установами при наявності постійних господарських зв'язків з різними суб'єктами підприємницької діяльності, при яких розрахунки проводяться не за кожною окремою операцією за окремими угодами, а періодичним перерахуванням коштів у терміни і в розмірах, наперед обумовлених в договорі.

Наприклад такі розрахунки можуть проводитись з продовольчими базами за продукти харчування, з авто підприємствами за послуги, з організаціями громадського харчування за талони на харчування учнів.

Сума кожного планового платежу та строки перерахування встановлюються на поточний місяць виходячи з періодичності платежів, обсягів поставок, надання послуг або за обсягом фактичних поставок минулого місяця. Ці умови передбачаються в договорі на поставку.

При заповненні платіжного доручення установи-платники у графі «Призначення платежу» обов'язково роблять запис «Плановий платіж згідно з договором, номера договору та дати договору», а також термін платежу і цільове призначення переказаних сум.

При цьому кожного місяця постачальник і бухгалтерія платника звіряють стан розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей і здійснених оплат та вносять належні корективи. При такому порядку значно зменшується ймовірність виникнення дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків із постачальниками в порядку планових платежів ведуть за активно-пасивним субрахунком 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» [2].

Рахунок активний: в дебет записується сума перерахованих платежів, а з кредиту оприбутковуються ТМЦ, послуги. Щомісячно проводиться звірка розрахунків між постачальником та установою із складанням акту взаємозвірки розрахунків. При необхідності і згідно з договором перераховують відповідний платіж.

Аналітичний облік ведуть по кожній організації у меморіальному ордері № 7 (форма 408). При цьому для кожного постачальника відводиться кілька рядків для записів. Okремо відкривається меморіальний ордер для загального та спеціального фонду. Записи здійснюються по кожному документу в міру здійснення операцій (табл..2.4).

Таблиця 2.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку розрахунків в порядку планових платежів та її застосування в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області [13]

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн..	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Перераховано різним постачальникам на основі рахунків-фактур за матеріальні цінності та послуги, за послуги транспорту для доставки продуктів харчування та інші	1500,00	361	321, 323, 324,326
2	Оприбутковані матеріали, отримані послуги	1500,00	20, 23, 80, 81	361

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за виконаними роботами із капітального будівництва призначений рахунок 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

На цьому рахунку відображається розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для оснащення,

розрахунки з підрядниками за виконання будівельно-монтажні роботи. Рахунок пасивний.

За дебетом відображаються суми оплачених рахунків з кредиту 31, 32, а за кредитом — нарахування заборгованості на вартість отриманих будівельних матеріалів, вартості прийнятих будівельно-монтажних робіт.

За досліджуваний період Тернопільська обласна державна лікарня ветеринарної медицини не здійснювала капітальних видатків.

Однак, якщо установа, яка несе капітальні витрати, наприклад, закінчення будівництва, то вартість виконаних будівельно-монтажних робіт відображається по дебету 801, 802, 811, й кредиту 631 (табл..2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденції рахунків із розрахунків з постачальниками [12]			
№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано від постачальників обладнання і будівельні матеріали	202, 204	631
2	Передані підрядникам обладнання та будівельні матеріали	631	202, 204
3	Перераховані кошти за прийняті будівельно-монтажні роботи, роботи по капітальному ремонту	631	321, 323
4	Відображено заборгованість підряднику за прийнятими будівельно-монтажними роботами, роботами із капітального ремонту	801, 802, 811,	631

Аналітичний облік ведеться за кожним постачальником та підрядником на карточках ф. 292-а (книга ф. 292).

В процесі виконання кошторисів бюджетні установи виступають платниками податків та зборів, відповідно до законодавства. Бюджетні установи нараховують та сплачують до бюджету загальнодержавні збори, податки і обов'язкові платежі, але при цьому вони користуються пільгами, передбаченими відповідними законами.

Для розрахунків за податками і платежами призначений рахунок

64 «Розрахунки з податків та платежів», який має два субрахунки:

641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет».

642 «Інші розрахунки з бюджетом».

За кредитом відображаються суми фактично утриманих та нарахованих податків і платежів до бюджету, а за дебетом — їх перерахування до бюджету.

Аналітичний облік податків і платежів ведеться за кожним видом податків в картках ф. 292 а. Зокрема бюджетні установи можуть сплачувати такі податки і платежі: податок на додану вартість, якщо вони є платниками

ПДВ; податок на землю; податок з власників транспортних засобів; податок з доходів фізичних осіб; інші податки і платежі відповідно до законодавства.

Податковим кодексом України (ПКУ) передбачено особливий порядок оподаткування неприбуткових організацій, до яких відноситься досліджуване нами підприємство. Так, згідно із пп. 14.1.121 ПКУ, неприбутковими вважаються підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ПКУ.

До 2015 року ПКУ були передбачені особливі правила оподаткування неприбуткових установ, зареєстрованих у Реєстрі неприбуткових установ та організацій, який ведуть податківці. Частина їх доходів була звільнена від оподаткування, зокрема, внески, кошти чи майно, які надходили для забезпечення потреб їх основної діяльності й у вигляді пасивних доходів (п. 157.8 ПКУ в редакції до 01.01.2015 р.). Інші надходження оподатковувалися в загальному порядку — із відображенням їх у доходах і одночасною фіксацією витрат, що пов'язані з отриманням таких доходів. Наприклад, при здачі в оренду приміщень установа фіксувала дохід і витрати, пов'язані з такою орендою, і за звітний період визначало податок на прибуток.

Із 2015 року ПКУ передбачає абсолютно інший підхід до оподаткування неприбуткових установ. Вони або потрапляють до платників податку на прибуток на загальних підставах, або взагалі не є платниками податку на прибуток.

Відтак, неприбуткові організації це податковий статус, який присвоюють податківці шляхом внесення до певного Реєстру. Треба відмітити, що бюджетні установи можуть мати статус неприбуткової установи та, відповідно, не належати до платників податку на прибуток (пп. 133.4.6 ПКУ). Адже, до неприбуткових підприємств, установ та організацій належать юридичні особи, що одночасно відповідають таким вимогам (п. 133.4 ПКУ) [92]:

1) утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

2) установчі документи яких містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

3) установчі документи яких передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення діяльності (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Це не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

4) внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Відтак, визначальною ознакою для отримання статусу неприбуткової організації є внесення юридичної особи до Реєстру неприбуткових установ та організацій, який веде ДФСУ.

З 16 липня 2016 року діє оновлений Реєстр неприбуткових установ та організацій, затверджений постановою КМУ від 13.07.2016 р. №440.

Обов'язковою й визначальною умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування витрат на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами (пп. 133.4.2 ПКУ) [68].

Досліджувана нами установа Головне управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області має статус неприбуткової установи, тому не є платником податку на прибуток.

У випадку недотримання вимог п. 133.4 ПКУ, зокрема, нецільового використання коштів, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на

прибуток. Така організація підлягає виключенню контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Причому податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Тобто, пп. 133.4.3 ПКУ встановлює особливий об'єкт оподаткування для неприбуткових організацій, які порушили умови своєї неприбутковості, – не фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, а суму коштів, використаних всупереч установчих документів такої юридичної особи.

З першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (за наростаючим підсумком) з податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду.

Якщо ж контролюючий орган самостійно встановлює відповідно до норм ПКУ факт використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені установчими документами, то це є підставою для виключення такої організації з Реєстру і нарахування ПЗ з податку на прибуток, штрафних санкцій і пені відповідно до ПКУ. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються, починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення (пп. 133.4.4 ПКУ) [68].

Ті ж неприбуткові організації, які не порушують умов використання своїх доходів, не оподатковують їх податком на прибуток.

Отже, навіть у випадку отримання сум, які для інших установ є оподаткованим доходом (суми кредиту або фінансової допомоги, доходи від нестатутної діяльності (у т. ч. продаж активів), дохід від курсових різниць, дохід у вигляді відсотків, дохід від підприємницької діяльності), для неприбуткових організацій головним є не сам факт отримання такого доходу, а напрямок використання отриманих коштів або інших активів. Якщо ці кошти

використовуються згідно із установчими документами, підстав для анулювання статусу неприбутковості немає.

Головне управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області не є платником ПДВ, оскільки обсяги її фінансово-господарської діяльності не відповідають вимогам пп. 181.1. ПКУ щодо реєстрації осіб як платників податку.

Висновки до розділу II

З розвитком науково-технічного прогресу та стрімкістю розробок і впровадження інформаційних технологій у діяльність суб'єктів господарювання, із впровадженням системи «Прозорро» і обов'язковим використанням електронних торгів все більшої популярності набувають системи електронного документообігу, які дозволяють підвищити якість формування документів, стежити за контролем їх виконання, а також оптимальним чином організувати їх пошук, використання, передачу і зберігання. Регулювання цих питань здійснюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис» та іншими законодавчими та нормативними актами, відповідно яких подається тендерна документація.

Тендерною документацією називається набір документів, в якому містяться умови конкурсу і майбутнього контракту. При проведенні торгів і замовники, і претенденти мають діяти суворо відповідно даної документації.

Основними завданнями обліку розрахунків є: реєстрація в органах держказначейства всіх зобов'язань (минулого і поточних бюджетних періодів) розпорядниками коштів; суворе дотримання строків погашення всіх видів заборгованості; зниження рівня заборгованості бюджетних зобов'язань минулих періодів і недопущення її виникнення її виникнення за зобов'язаннями поточного року; своєчасне внесення змін до зареєстрованих в органах Держказначейства зобов'язань у зв'язку зі зміною умов договору (складання додаткових угод, розірвання договору тощо); дотримання законності розрахунків; контроль за правильним і своєчасним оприбуткуванням оплачених

матеріальних цінностей; забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку розрахункових операцій та відображення цих показників у звітності.

РОЗДІЛ III.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ

3.1 Аналіз закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Ринковим механізмом ефективного використання бюджетних коштів виступають публічні закупівлі, котрі здійснюються, перш за все, на конкурсній основі. Обсяги коштів з державного бюджету, що витрачаються на придбання товарів, робіт і послуг розпорядниками державних коштів постійно зростає. Цей процес потребує інформаційної підтримки і своєчасного прийняття управлінських рішень, їх аналітичного обґрунтування і забезпечення.

Відтак, інформаційною системою управління є досконала та ефективна організація аналізу публічних закупівель, яка забезпечує створення необхідної і достатньої аналітичної інформації для задоволення потреб зацікавлених сторін закупівельного процесу. Якісна організація аналітичного процесу дозволяє забезпечити своєчасність і якість прийняття обґрунтованих управлінських рішень внаслідок взаємопов'язаності, порівнянності та альтернативності її показників, що характеризують процеси державних закупівель.

Система аналізу публічних закупівель складається з двох підсистем: організаційно-інформаційної та методичної. Організаційно система аналізу публічних закупівель залежить, насамперед від структури установи, її профілю, масштабів діяльності, стану галузі. Вона повинна забезпечувати оптимальний режим формування аналітичної інформації за обумовленими параметрами відповідно до вимог менеджменту та відповідати критеріям плановості і скоординованості аналітичних робіт, достовірності інформації, оперативності, оптимальності, дієвості аналізу, професійної компетенції тощо. Організаційно система аналізу публічних закупівель включає наступні блоки:

- аналітичний підрозділ;
- технологію проведення аналізу закупівель;
- організаційну роботу спеціалістів аналітичного підрозділу;
- методичний апарат для здійснення аналізу публічних закупівель;
- інформаційні характеристики об'єктів публічних закупівель (товари, роботи, послуги).

Для більш ґрунтовного аналізу закупівель за державні кошти пропонуємо розглянути організаційні елементи їхнього здійснення (рис. 3.1).



Рис 3.1 - Складові елементи організаційної системи аналізу публічних закупівель

Примітка: розроблено на основі [55]

Об'єктами є кошти на казначейських рахунках, надходження грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також товари та послуги, котрі придбані за бюджетні кошти. Більш складнішою та розгалуженішою є система показників, на основі яких здійснюється оцінка конкурсних пропозицій. Тут враховуються кваліфікаційні дані, співвідношення

між ціною та якістю, основні та особливі умови поставки, строк поставки (виконання), графік платежів та умови розрахунків, функціональні характеристики тощо.

Методичний апарат аналізу державних закупівель містить економіко-логічні та економіко-математичні методи обробки інформації: розрахунок відносних показників, деталізація, методи регресійно-кореляційного аналізу та визначення показників ефективності державних закупівель.

Зокрема, ефективність скорочення видатків бюджетних засобів, ефективність проведення конкурсу на розміщення замовлення, показники порівняльної ефективності тощо [90, с. 74].

Підвищення ефективності закупівель за державні кошти завдяки раціоналізації використання бюджетних коштів повинне будуватись на інформації, яка має бути оперативною й адаптованою для управлінського сприйняття та формування аналітичних розрахунків як основи керування закупівельними процесами.

Відтак, позитивним результатом є як показник економічної ефективності закупівель, так і абсолютної економії бюджетних коштів.

Однак, значна отримана економія коштів на закупівлю із запланованими, свідчать про неякісне планування суми витрат на закупівлю, що в свою чергу призводить до необґрунтованого ефекту економії коштів (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Розрахунок абсолютної та відносної економії державних коштів в Україні

№ з/п	Показники	Роки			
		2014	2015	2016	2017
1	Загальна річна сума державних коштів, передбачених для закупівлі товарів, робіт і послуг, млн.. грн	571583,4	274183,4	179036,9	223564,0
2	Загальна сума коштів за укладеними договорами для закупівель, млн.. грн	428063,5	185467,6	113791,5	152588,1
3	Абсолютна економія, млн.. грн.	143519,9	88715,8	65245,4	70975,9
4	Відносна економія,%	33,52	47,83	57,33	46,51

Примітка: розраховано на основі [104]

Як бачимо, економія державних коштів при здійсненні закупівель має динамічний характер. Хоча в абсолютних одиницях в 2014 році економія коштів була найвища, однак у відсотковому вимірі найнижча і становила 33,5%. Найбільша економія коштів була в 2016 році - 57,33%. Це свідчить про те, що при плануванні сум закупівель розпорядники коштів з року в рік не притримуються однієї методики. З 2014 по 2017 рік динаміка економії коштів йде на спад, що свідчить про недостатній рівень економії коштів та про кількість торгів, що не відбулись. На нашу думку, при якісному плануванні видатків на закупівлю, і відповідно потреби в них, темпи приросту економії державних коштів з часом будуть знижуватися, що має свідчити про ефективні управлінські рішення щодо закупівель за державні кошти. Дані показники свідчать про необхідність раціонального використання фінансового забезпечення закупівель за державні кошти.

Досліджуючи організаційну систему аналізу публічних закупівель, необхідно розглянути особливості організаційного адміністрування закупівель за державні кошти. Отже, до суб'єктів системи публічних закупівель слід віднести органи державної влади, органи місцевого самоврядування, установи і організації, визначені законодавством України, а також підприємства, які беруть участь у процесі публічних закупівель товарів і послуг, а саме – розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, а також фізичних та юридичних осіб, котрі здійснюють діяльність у сфері публічних закупівель товарів і послуг. Відповідно до такої структури управління формується система аналітичного забезпечення управління публічними закупівлями (рис. 3.2.).

Державна казначейська служба України відповідно до завдань, доручених їй, контролює цільове скерування державних коштів на підставі підтверджуючих документів, які надають розпорядники бюджетних коштів. У свою чергу кожен із розпорядників коштів у процесі закупівель виконує певні функції.

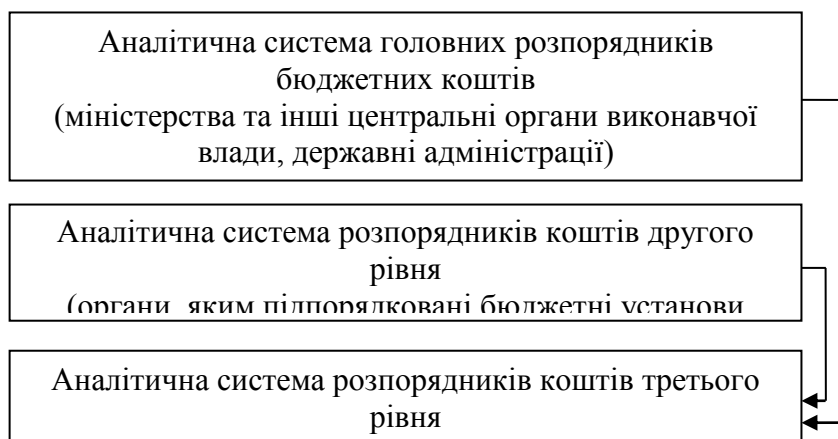


Рис. 3.2. Аналітична система управління розпорядників державних коштів в Україні

Примітка: складено на основі [59]

Так, головні розпорядники коштів розподіляють їх між розпорядниками коштів нижчого рівня, контролюють використання, витрачають частково на певні централізовані заходи та на власні потреби. Затвердження переліку головних розпорядників коштів державного бюджету здійснюється Кабінетом Міністрів України.

На розпорядників коштів першого рівня покладено розв'язання наступних аналітичних задач: моніторинг практики публічних закупівель; організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством; збирання, опрацювання, аналіз, збереження, захист та використання статистичної інформації щодо публічних закупівель; підготовка звітів щодо здійснення замовниками закупівель; перевірка правильності та доцільності складання планів публічних закупівель.

До розпорядників коштів другого рівня відносяться органи управління, які підпорядковані головним розпорядникам коштів. До їх складу входять бюджетні установи, підприємства і організації тощо. Одержані від головних розпорядників кошти вони розподіляють між підпорядкованими їм структурами і частково використовують самостійно на власні потреби. Для виконання ними своїх функціональних обов'язків необхідно передбачити виконання таких аналітичних

задач: перевірка правильності та доцільності складання планів державних закупівель; здійснення контролю за дотриманням законодавства щодо закупівель; проведення відбору та оцінки цінних для публічного сектору заявок та пропозицій; аналіз проблем у сфері публічних закупівель.

Розпорядниками коштів третього рівня є підприємства, організації, установи, які отримують кошти від розпорядників коштів вищого рівня для безпосередньої закупівлі продукції. У системі публічних закупівель через них проходить основна частина товарів та послуг. Кожен розпорядник коштів виступає замовником у тій частині, в якій він їх витрачає для закупівлі продукції. Замовники організують проведення публічних закупівель, проводять торги, визначають їх переможців, укладають з ними договори, несуть відповідальність за дотримання конкурсних процедур.

Також на рівні організацій і підприємств можна виділити основні завдання аналізу:

- аналіз виконання стратегічного (тактичного, оперативного) плану;
- аналіз якості продукції і послуг;
- аналіз ступені задоволення запитів споживачів;
- аналіз ефективності використання інвестицій, основних фондів, оборотного капіталу, матеріальних ресурсів, живої праці;
- фінансовий аналіз-аудит;
- аналіз складових витрат;
- виділення і аналіз ризиків та розробка заходів по їх зниженню;
- аналіз постачальників, споживачів, посередників т.д.

Найбільш поширеними методами аналізу є [51]: обчислення різноманітних відносних показників – коефіцієнтів (параметричний аналіз); визначення питомої ваги окремих статей звітів – вертикальний (структурний) аналіз; порівняння абсолютних та відносних показників (динамічний аналіз).

Зведеною обліковою інформацією, що використовується для аналізу, є такі основні форми фінансової звітності, як: форма №1-дс Баланс, форма №2-дс звіт про фінансові результати, форма №3-дс Звіт про рух грошових коштів, форма №4-дс звіт про власний капітал, форма №2д – «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи» та форма

1	2	3	4	5	6	7	8
1	Надходження коштів із загального фонду бюджету		16546904,92	100	43309627,25	100	26762722,33
2	Оплата праці і нарахування на зарплату, В тому числі:	2100	14882304,00	89,94/ 100	40408072,24	93,30/ 100	25525768,24
3	Оплата праці	2110	12206500,00	73,7 / 82,02	33334800,00	76,96/ 82,49	21128300,00
4	Нарахування на зарплату	2120	2675804,92	16,1 / 17,97	7073272,24	16,33 / 21,21	4397467,32
5	Використання товарів і послуг, В тому числі:	2200	1641200,00	9,9/ 100	2878055,01	6,6/ 100	1236855,01
6	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	632600,00	3,8/ 38,54	1391700,00	3,2/ 48,3	759100,00
7	Оплата послуг (крім комунальних)	2240	630300,00	3,8	748600,00	1,73	118300,00
8	Видатки на відрядження	2250	133000,00	0,8	213200,00	0,49	80200,00
9	Оплата ком. послуг та енергоносіїв	2270	245300,00	1,48	492555,01	1,13	247255,01
10	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280	-		32000,00	0,07	-
11	Інші поточні видатки	28000	23400,00	0,14	23500,00	0,05	100,00

В абсолютному ж вимірнику за аналізований період спостерігається збільшення на 1236855,01 грн. Це в основному можна пов'язати із зменшенням фінансування, або економією видатків на утримання установи і свідчить про погіршення матеріально-технічного постачання.

Крім того, що у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області зменшились видатки на придбання предметів постачання та матеріалів на утримання установи, витрати на утримання установи становлять -1,48% і 1,13% у 2017 та 2018 роках відповідно (рис 3.4). Незважаючи на зменшення на 0,35% питомої ваги оплати комунальних послуг

та електроносіїв у 2018 році, спостерігається тенденція до збільшення за абсолютною величиною, з одночасним збільшенням загальних доходів, що прямо пов'язано з покращенням фінансового забезпечення.

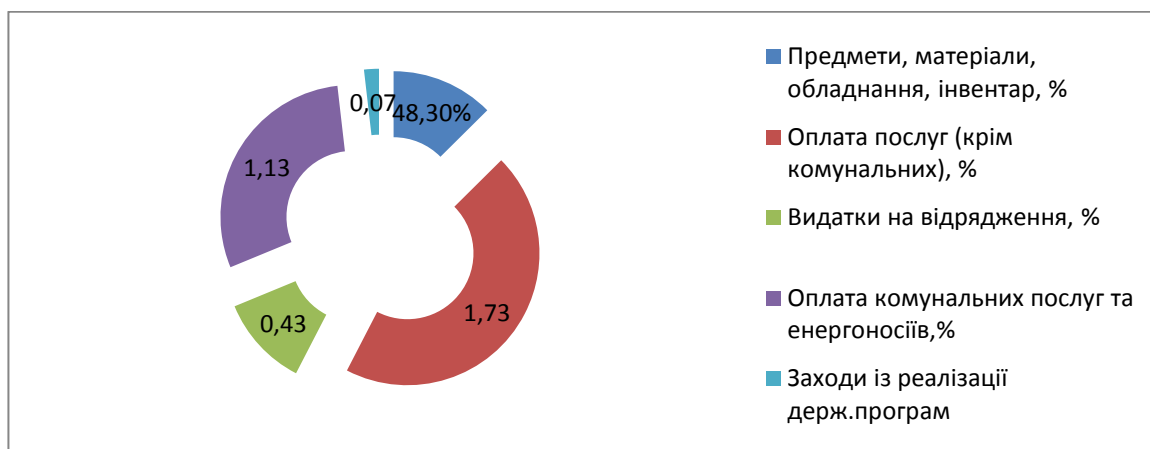


Рис. 3.4 – Структура видатків на використання товарів і послуг у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області, 2018 р.

Аналіз касових видатків загального фонду бюджетної установи підтверджує відповідність їх з надходженнями до загального фонду, що свідчить про цільове використання отриманих бюджетних коштів.

Структура фактичних видатків використання товарів і послуг бюджетної установи дещо менша від аналогічних видатків, що затверджена єдиним кошторисом доходів і видатків бюджетної установи, що означає про не списання їх.

Аналогічно ми можемо здійснити аналіз про надходження і використання коштів спецфонду, тобто таких, які отримані як плата за послуги.

У Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області 100% надходжень до СФ становить плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю. Вони становлять у 2017 році – 736766,40 грн., а у 2018 році – 1926699,43 грн., тобто збільшилися на 1189933,03 грн. за 2018 рік.

Проаналізуємо структуру і динаміку видатків із СФ (табл.3.2)

Таблиця 3.2.

Динаміка та структура видатків із СФ Головного управління
Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Показники	КЕКВ	2017 р.	2018 р.	%	відхилення
1	2	3	4	5	6	7
1	Видатки всього		736766,40	192669 9,43	100	1189933,0 3
2	Поточні видатки	2000	567005,74	448857, 55	23,2 9	- 118148,19
3	Використання товарів і послуг	2200	567005,74	438857, 55	22,7 7	- 128148,19
4	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	556563,49	356941, 61	18,5 2	- 199621,88
5	Оплата ком. послуг та енергоносіїв	2270	10442,25	72248,4 0	3,7	61806,15
6	Капітальні видатки, в т.ч.	3000	69614,00	235765, 60	12,2	166151,6

З даних таблиці 3.2 ми можемо зробити висновок, що надходження до спецфонду, тобто надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги у період 2017-2018 р.р збільшилося на 1189933,03 грн. Незважаючи на збільшення суми надходжень, поточні видатки у 2018 році зменшилися на 118148,19 грн. Зменшилося й використання товарів і послуг на 128148,19 грн. Однак збільшилася сума оплати комунальних послуг та енергоносіїв на 61806,15 грн.

При зменшенні абсолютної суми поточних видатків у 2018 році, вони складають найбільшу питому вагу 23,22 %, які становлять— 448857,55 грн. Однак вони на 118148,19 грн. менші за минулий 2017 рік.

Позитивним моментом є понесення капітальних видатків, як ознака підвищення добробуту й матеріально-технічної бази Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області. Капітальні ж видатки становлять 12,2 % або 235765,60 грн. Їхня абсолютна сума у порівнянні з минулим роком збільшилася на 166151,6 грн, які використовувалися на використання товарів послуг. У надходженнях і використаннях спецфонду, як і

загального спостерігається відхилення від запланованих показників у сторону зменшення, що є негативним явищем (рис.3.5).

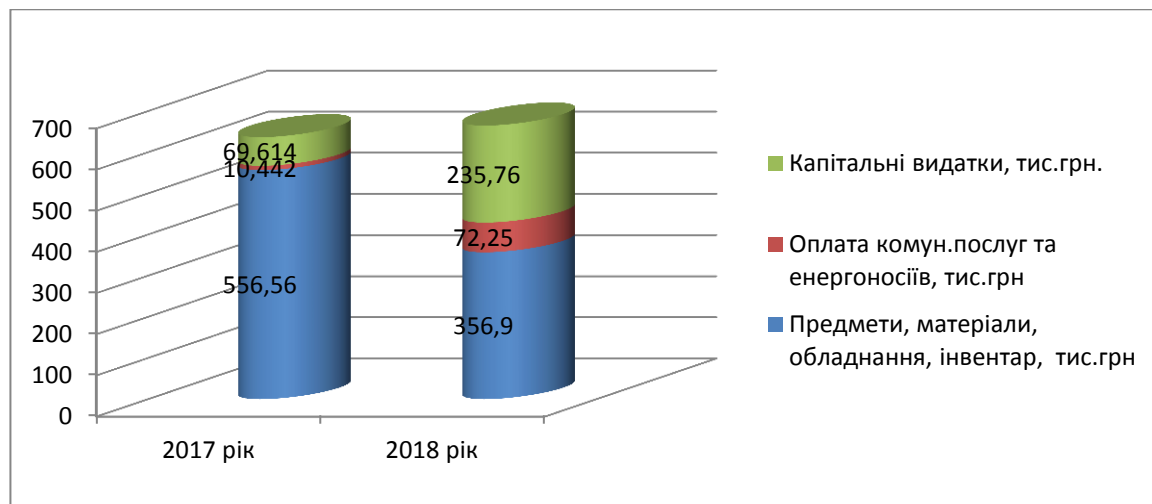


Рис. 3.5 – Склад і динаміка видатків СФ в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2017-2018 р.р.

Відтак, повне та своєчасне забезпеченням установи матеріальними ресурсами та ефективне їх використання є умовою успішної діяльності суб'єкта господарювання.

Мова йде про аналіз на етапі планування, безпосередніх торгів, отримання товарів і послуг та забезпечення безперервності фінансово-господарської діяльності бюджетними установами своїх статутних зобов'язань.

Відповідна матеріально-технічна база забезпечить оптимальний розмір матеріальних ресурсів (запасів), якій створюється задля цього.

Для бюджетних установ одним з основних звітних документів, який відображає реальні залишки запасів на початок кварталу, є Баланс (Форма №1).

Джерелом інформації для проведення аналізу запасів установами є: М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2 «Довіреність»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; 3 «Журнал реєстрації довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8,9,28 «Лімітно-забірна картка»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис №...»; форма №1-ТН «Товаротransпортна накладна» та інші. Зведена облікова

інформація про запаси наводиться в регістрах (журналах-ордерах, відомостях) на рахунках 20,21,22,23,25-28.

Для того, щоб визначити якою мірою організація забезпечена матеріальними ресурсами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер матеріальних запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість використання виробничих запасів та потребу в матеріальних ресурсах;
- виявити можливості зменшення запасів, потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження вартості зайвих запасів.

Планова потреба організації в надходженні матеріальних ресурсів від постачальників визначається балансовим методом за формулою 3.1 [5]:

$$M = M_{пл} - M_n + M_n, \quad (3.1)$$

де M - планове надходження матеріальних ресурсів від різних джерел (передбачене кошторисом);

$M_{пл}$ - планова потреба в матеріальних ресурсах для забезпечення господарської діяльності звітного періоду;

M_n - залишки запасів на початок звітного періоду (відповідні рядки Ф№1 «Баланс»);

M_n - норматив залишків на кінець звітного періоду (розрахункова величина з урахуванням залишків запасів на кінець попередніх періодів).

Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття та забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво (що для бюджетної установи не є типовим), використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами.

Витрати на придбання запасів, а також можливі джерела їх надходження у вигляді цільових надходжень (для бюджетних установ – централізованих

поставок) організація передбачає в кошторисі, що затверджується в установленому порядку, а за потреби в річному плані закупівель товарів за державні кошти.

Аналіз термінів та обсягів поставок запасів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою залишків відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу організації в матеріалах на період інтервалів між поставками.

Забезпеченість запасами (Z_{\min}) на становить (формула 3.2):

$$Z_{\min} = \frac{M_n}{D_z}, \quad (3.2)$$

де Z_{\min} - кількість днів безперебійної діяльності з урахуванням наявних мінімальних залишків запасів (дні);

D_z - добова потреба у матеріальних ресурсах (загальна потреба / 360), тис. грн./день.

Визначення забезпеченості дає змогу встановити величину запасів в днях, яка гарантує безперебійне їх функціональне використання. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад та інтервали поставок за договорами з постачальниками.

Так, Головне управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за даними бухгалтерського обліку має запас пального станом на перше число місяця на суму 1600 грн. Добова потреба з урахуванням інтенсивного характеру роз'їздних робіт складає 150 л (у вартісному вираженні 280 грн.).

Запаси пального: $Z_{\min} = 1600:280=5,7$ (днів). В зв'язку з цим, не пізніше 5 днів з початку місяця має бути вирішене питання поставки пального.

Аналіз запасів обумовлений, насамперед, наявністю, достовірністю та пріоритетністю інформаційних джерел. За даними Балансу Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області визначимо зміни в структурі активів, тенденції структурних змін (табл.3.6).

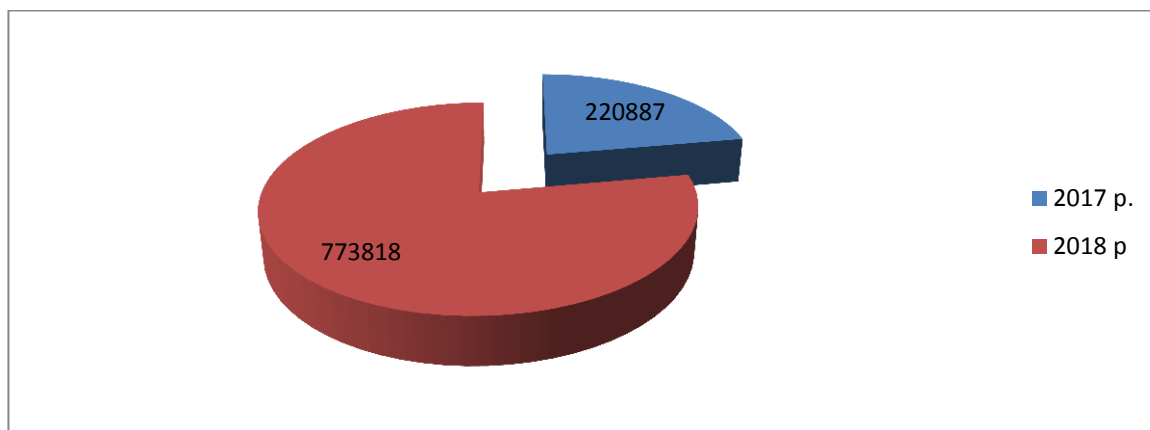


Рис.3.6 – Запаси у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області 2017-2018 р.р.

З даних можна зробити висновок, що абсолютна сума запасів збільшилася у 2018 році в порівнянні з попереднім роком на $773818,00 - 220887,00 = 552931,00$ грн. Це є явищем позитивним і відповідає тенденції збільшення асигнувань з ДБ і СФ.

Зменшення сировини та матеріалів, палива є закономірним результатом активної господарської діяльності або ж зменшенням фінансування ДБ й скорочення надходжень до СФ. Для цього проаналізуємо структуру та динаміку надходжень.

Так, діяльність у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 році, то відповідно до форми №2 дс такою структурою доходів в розрізі ЗФ та СФ (рис 3.7, табл. 3.7).

Відповідно до даних, наведених у рис. 3.7, табл. 3.7 діяльність Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області фінансується св. Основному з надходжень до ЗФ (95,73%) і лише 4,2% - надходження до СФ. Це є позитивним, оскільки покращується матеріально-технічний стан установи і, відповідно, збільшується якість надання послуг.

Таблиця 3. 7

Структура і динаміка доходів у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№	2017 рік	2018 рік	Відхилення
---	----------	----------	------------

З/п		Сума, тис.грн.	%	Сума, тис.грн.	%	Сума, тис.грн.	Темп приросту (спаду),%
1	Доходи загалом, в т.ч.	17283,66	100	45236,3	100	27979,64	261,7
2	Загальний фонд	16546,9	95,73	43309,6	95,7	26762722,33	261,7
3	Спеціальний фонд в т.ч.	736,76	4,26	1926,69	4,25	1189933,03	261,5

Примітка. Розроблено автором самостійно

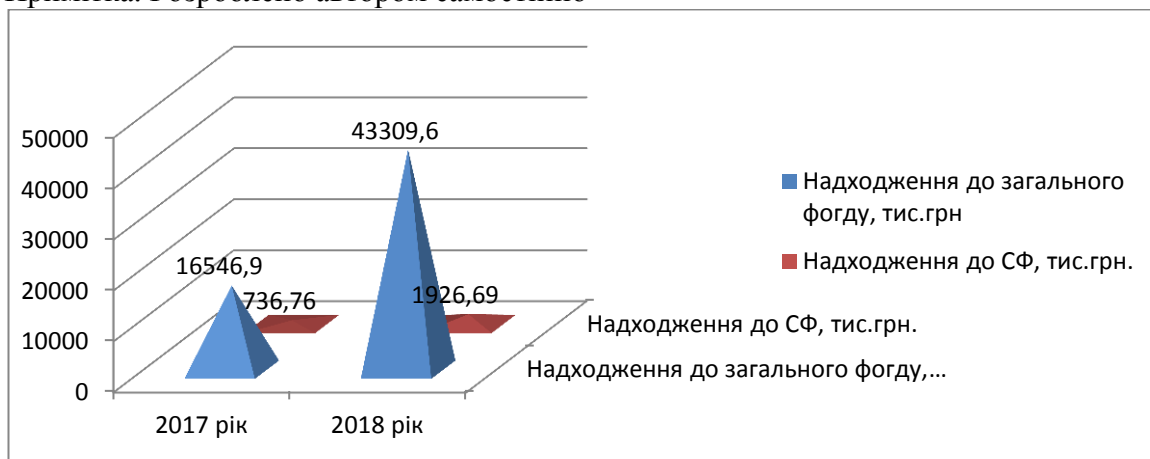


Рис. 3.7 – Надходження коштів до загального і спеціального фондів у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області
Примітка. Складено автором самостійно

Наступним кроком аналізу є перевірка цільового використання зазначених запасів (на проведення операцій, передбачених статутом і кошторисом), обґрунтування сум матеріальних витрат.

Надлишок запасів або недостатні розміри залишків можуть виникати в результаті: наявності помилок в розрахунках їх потреби за кошторисом; перевитрачання запасів, значного відхилення фактичних витрат від запланованих кошторисом; значного відхилення фактично отриманого їх обсягу від розрахункового (планового, договірної); недотримання постачальниками договірних зобов'язань (порушення термінів, зниження якості тощо); несвоєчасність затвердження уточнюючого кошторису: на непередбачені безоплатні та цільові оприбуткування матеріальних цінностей необхідно запланувати витрати статутної діяльності, на збільшення фактичних матеріальних витрат – передбачити очікувані статті надходжень.

На нашу думку, доцільним було б виокремити відділ (відповідальну особу) аналітичного забезпечення конкурсних торгів (операцій), з метою ефективності їх здійснення. Основними обов'язками якого повинні стати: збір вихідних даних і первинної інформації, її узагальнення, встановлення причинно-наслідкових взаємозв'язків впливу чинників, підготовка аналітичних звітів та прогнозування ситуації.

3.2. Контроль закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка система управління національною економікою.

Як зазначає Ю.Б. Слободяник [87, с.159] «сучасна ефективна система державного фінансового контролю має бути спрямована не лише на підтримання законності в системі державної влади, але й забезпечувати реалізацію стратегії сталого соціально-економічного розвитку, що передбачає покращення якості життя населення, збереження і відтворення природних ресурсів».

Необхідність державного контролю у сфері закупівель за державні кошти зумовлюється як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Пов'язується це з умовою виконання державою своїх завдань: ощадливо, економно, ефективно використовувати фінансові ресурси країни при задоволенні першочергових потреб держави. Суб'єктивними причинами застосування державного контролю вважаємо чинники, що безпосередньо пов'язані з замовником товарів, робіт і послуг (розпорядника коштів) та виконавцями договору, які мають дотримуватись правил та норм правового регулювання дій при проведенні конкурсних торгів.

Правила та обмеження, встановлені законодавством, яке регулює сферу закупівель, закріплені в нормах Цивільного кодексу України, Господарському кодексу України, Цивільно-процесуальному кодексу України, Бюджетному кодексу України, наказах Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Законі України «Про публічні закупівлі» та інших нормативно-правових актах. Однак вони не дають можливості повністю покращити рівень фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів.

Так, за результатами 38 контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою у звітному періоді, виявлено порушень у сфері державних закупівель на загальну суму 845,9 млн гривень. Як і в попередні роки, розпорядники бюджетних коштів не дотримувалися вимог законодавства щодо державних закупівель на всіх стадіях проведення процедур. Зокрема, продовжувалась практика укладення договорів без застосування будь-яких процедур закупівель; поділу предмета закупівлі на частини з метою уникнення відкритих торгів; вибору переможців, які не відповідали кваліфікаційним критеріям та умовам, встановленим у документації конкурсних торгів; неправомірне застосування процедури закупівлі в одного учасника (переговорної процедури) [50].

А частка неконкурентних процедур закупівель у кількісному виразі становила у 2017 році – 46 %, за 9 місяців 2018 року – 39,8 %. Це свідчить, що правовідносини у цій сфері не відповідали принципам конкурентності і прозорості [40].

Досліджуючи фінансовий контроль в Україні, можна виявити низку важливих проблем, що стосуються розбудови системи державного фінансового контролю. Як зазначає Б.І. Сюркало «найважливіша з них – методологічна проблема, пов'язана з недостатньою з'ясованістю природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю. На сьогоднішній день існують спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю, що в цілому призводить до зниження ефективності системи фінансового контролю. Зрештою все це призводить до втрати державою контролю над важливою

ланкою фінансової системи – грошовими заощадженнями, використанням фінансових ресурсів як інвестицій» [95].

Метою контролю закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти є: забезпечення дотримання принципів закупівель за державні кошти суб'єктами, які мають право здійснювати такі закупівлі, встановлення відповідності потреб замовників у фінансових, матеріальних на нематеріальних ресурсах, їх цільового та ефективного використання.

Окреслюючи завдання державного фінансового контролю закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, слід враховувати загальні завдання бюджетного контролю:

- запобігання прийняттю рішень, які можуть призвести до вчинення правопорушень;
- виявлення проблемних питань у процесі здійснення процедур закупівлі;
- виявлення правопорушень, вжиття заходів для їх припинення, накладення стягнень і застосування заходів до порушників;
- розробка обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства, яке сприятиме ефективнішому використанню бюджетних коштів, виділених на закупівлю.

Відповідно до мети, завданням державного фінансового контролю закупівель є:

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих в ході визначення обсягів закупівлі та її вартості;
- перевірка наявності всіх необхідних документів по процедурі державних закупівель, передбачених ЗУ «Про публічні закупівлі», і недопущення здійснення платежів при порушеннях вимог щодо їхньої відповідності законодавчим нормам, та в інших випадках, встановлених Законом.
- запобігання прийняттю учасниками закупівельного процесу рішень, які можуть призвести до вчинення фінансових правопорушень;
- перевірка виконання умов договору, та наявності приданих предметів у замовника, їх цільового використання.

Можна зробити висновок, що контролювати слід не тільки витрати, а й результати, тобто від контролю ефективності використання коштів на закупівлю слід перейти до контролю ефективності результатів закупівлі. Тому, контроль за використанням державних коштів на закупівлю товарів, робіт чи послуг повинен містити не тільки оцінку організації та проведення процедур закупівлі у відповідності до чинного законодавства, а й аналіз правильності проведення платежів, постачання товарів, надання послуг, проведення робіт. Будь-який спеціаліст в держзакупівлях може здійснити закупівлю процедурно правильно, проте здійснити не потрібну закупівлю, укласти контракт на не вигідних умовах. Тому виникає необхідність контролю виконання договорів на закупівлю, на скільки ефективно він укладений, які результати отримав державний замовник.

Контроль у сфері закупівель за державні кошти представлений різними контролюючими органами, що утворюють інституційну систему державного нагляду, контролю та координації у сфері закупівель.

Відповідно до положень ЗУ «Про публічні закупівлі», що регулює відносини у досліджуваній сфері, координуючими і контролюючими органами державної влади є: Антимонопольний комітет України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна служба статистики України.

В Україні існує досить велика кількість органів контролю в сфері державних закупівель. Проте їхні функції дублюються, що є наслідком відсутності належної взаємодії між ними та певне перетинання повноважень і вимагають раціоналізації та координації зовнішньої діяльності в галузі перевірок і контролю.

Зважаючи на неоднорідність визначення організаційної структури контролю державних закупівель, необхідно виокремити декілька рівнів його функціонування:

- макрорівень контролю державних закупівель – здійснюють

переважно верхні ієрархічні структури центральних органів влади, державних бюджетних і позабюджетних фондів тощо з метою виконання стратегічно важливих завдань та основних функцій держави (зовнішній контроль).

- мікрорівень контролю державних закупівель – здійснюють державні установи й організації, уповноважені на отримання державних коштів, узяття за ними зобов'язань та здійснення платежів (внутрішній контроль).

Відповідно до рівнів функціонування контролю державних закупівель виділимо основні його цілі:

на макрорівні:

- недопущення діяльності, спрямованої на організацію забороненого виробництва товарів і надання послуг;

- недопущення діяльності, яка монополізує ринки товарів, надання послуг;

- дотримання стандартів ціноутворення та встановлення тарифів;- додержання платіжної дисципліни;

на мікрорівні:

- недопущення фіктивних фінансових операцій та забезпечення рівних умов участі в конкурсі;

- недопущення нецільового й неефективного використання коштів, їх перевитрату;

- дотримання порядку та процедур державних закупівель (планування, проведення торгів, виконання умов договору);

- дотримання порядку правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних із надходженням та використанням матеріалів;

- забезпечити достовірність відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є

фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу [92]. Система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи контролю, а також внутрішнього аудиту правовим вимогам, засадам управління, прозорості, економності, ефективності й результативності.

Відповідно до міжнародних стандартів ЄС, внутрішній фінансовий контроль в замовників державних закупівель є ключовим механізмом для попередження помилок у системі державних закупівель. Він також зменшує покладання системи на зовнішню перевірку та контроль (тобто зовнішню по відношенню до самих установ, що витрачають кошти). Запровадження внутрішнього фінансового контролю в замовників державних закупівель товарів, робіт та послуг може принести порядок і баланс у ситуацію з зовнішнім контролем і перевітками системи закупівель.

Контрольні функції повинні бути органічно пов'язані з усією обліковою роботою, оформленням і обробкою документації. Разом з тим, система контролю не повинна ускладнювати документообіг, а здійснюватися за певною послідовною схемою, яка включає в себе попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль. Такий контроль дозволяє не лише систематично зіставляти дані про фінансування з бюджету і затвердженими нормативами та кошторисами, а й виявляти причини відхилень, виступати основою планування в цілому.

На сьогодні в дослідженнях при обговоренні питань фінансового контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти спостерігається дисбаланс в сторону розвитку зовнішнього контролю. Про це свідчить широке обговорення даного питання в економічній літературі, нормативно-правових актах, аналіз діяльності контролюючих органів.

На нашу думку, слід більшу увагу приділяти значенню внутрішнього контролю, адже за допомогою нього оцінюється не тільки господарський процес та його результати, а й характер відображення цього процесу.

Систему внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах слід розглядати як сукупність застосовуваних керівництвом організаційних заходів і механізмів, облікових і контрольних засобів, методик і процедур, спрямованих на забезпечення результативності витрат у рамках виконання державного або муніципального завдання на основі прийняття і реалізації ефективних управлінських рішень, пов'язаних з генеруванням і розподілом фінансових ресурсів. У загальному розумінні під внутрішнім контролем розуміється окремий підрозділ установи, але на практиці такі установи не мають відповідних ресурсів для створення такого підрозділу. Через це такі підрозділи, до складу яких входять ревізори, створені лише в деяких міністерствах, тобто в головних розпорядників коштів.

Проте, на сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю має недостатнього наукового, методологічного та кадрового забезпечення для необхідного контролю за державними закупівлями. Так, головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів.

Щодо визначення поняття «внутрішній контроль» у науковців сучасності немає єдиного підходу.

Так, під внутрішнім контролем закупівель за державні кошти розуміємо дії спрямовані на виявлення недоліків при плануванні необхідного обсягу закупівель, проведення торгів, освоєння та використання придбаних предметів закупівлі, який здійснюється уповноваженим на це суб'єктом контролю.

Є.В. Калюга [42, с. 47] вважає, що в основу класифікації контролю за організаційними формами доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. В свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий і контроль власника). Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати у двох напрямках: відомчий (галузевий) і контроль власника.

Деякі автори не вважають відомчий та урядовий контроль взаємопов'язаними між собою і відокремлює один від одного. При цьому він пропонує урядовий та парламентський контроль розглядати як позавідомчий.

Ф.Ф. Бутинець [6, с.131] пропонує відомчий контроль характеризувати як внутрішньосистемний, основною метою якого є об'єктивне вивчення фактичного стану справ суб'єктів господарювання, виявлення та попередження тих явищ, що негативно впливають на виконання управлінських рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління.

Отже, у вітчизняній літературі внутрішній контроль в рамках окремого господарюючого суб'єкта часто називають внутрішньогосподарським, внутрішній контроль в рамках окремого міністерства чи відомства – внутрішньовідомчим.

Внутрішньовідомчий державний фінансовий контроль здійснюється з метою:

- забезпечення ефективності та економності використання бюджетних коштів відповідальними виконавцями у системі головних розпорядників бюджетних коштів;

- забезпечення правильності та достовірності ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності головним розпорядником бюджетних коштів;

- виявлення фактів порушення фінансового законодавства (фінансових правопорушень), в тому числі бюджетного, під час прийняття управлінських рішень та здійснення фінансових операцій з бюджетними коштами.

Питання цілісності внутрішньовідомчого фінансового контролю частково було врегульовано Постановою КМУ «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери

управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. N 1001.

Питання здійснення державних закупівель перевіряються при проведенні інспектування чи державного фінансового аудиту. Підставами перевірок, які здійснюються за наявності письмового рішення керівника органу контролю або його заступника є:

- ✓ надання доручення чи рішення Кабінету Міністрів України;
- ✓ виникнення потреби у перевірці відомостей про порушення об'єктом контролю законодавства у сфері державних закупівель при наявності звернення чи скарги, що надійшли до контролюючого органу й по них не отримано протягом трьох робочих днів з дня надходження письмових пояснень від об'єкта контролю;

- ✓ виявлення контролюючим органом вищестоящего рівня під час перевірки (при контролі органу нижчестоящего рівня) актів перевірки державних закупівель невідповідності їх вимогам законодавства, або ініціюванні контролю контролюючим органом вищестоящего рівня у випадку початку службового розслідування щодо посадових осіб контролюючого органу нижчестоящего рівня, що здійснювали перевірку державних закупівель, чи при повідомленні їм про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

- ✓ при надходженні скарги від об'єкта контролю на дії чи бездіяльність посадових осіб контролюючого органу.

За результатами розгляду звернення суб'єкта права звернення керівник контролюючого органу або його заступник приймає одне з таких рішень:

- ✓ призначити перевірку державних закупівель щодо викладених у зверненні відомостей про порушення законодавства у сфері державних закупівель або перевірити відомості під час проведення інспектування чи державного фінансового аудиту за умови закінчення строку подання скарги про відповідні порушення до органу оскарження згідно із законодавством;

- ✓ передати звернення за належністю відповідному органу;

✓ відмовити у розгляді звернення, в якому не зазначена зворотна адреса та/або яке не підписане суб'єктом права звернення, а також якщо неможливо встановити авторство;

✓ розглянути звернення за суттю без призначення перевірки державних закупівель.

Авторові звернення надсилається повідомлення про прийняте рішення.

В процесі підготовки до перевірки державних закупівель відповідальні посадові особи контролюючого органу формують програму перевірки державних закупівель (2 примірники) (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

ПРОГРАМА
проведення перевірки державних закупівель у
Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області
у 2018 році

№ з/п	Найменування об'єкта контролю	Тема перевірки	Період, протягом якого здійснюватиметься перевірка	Питання, що підлягають перевірці	Викона вець	Примітки

Розроблену програму перевірки держзакупівель затверджує своїм підписом керівник контролюючого органу або його заступник. При потребі внесення змін у програму (в результаті виявлених в процесі перевірки фактів) посадові особи контролюючого органу зобов'язані подати відповідну інформацію та письмово погодити з його керівником чи заступником свої пропозиції щодо її уточнення.

Один з примірників програми перевірки держзакупівель (в т.ч. з внесеними змінами до неї) надається керівнику об'єкта контролю або його заступнику. Факт передачі програми фіксується відповідною розпискою на примірнику, який залишається органу контролю. При відмові керівника об'єкта контролю або його заступника ставити підпис про це вказується у вступній частині акта перевірки.

В ряді випадків до перевірки державних закупівель залучаються кваліфіковані спеціалісти органів виконавчої влади, державних фондів,

підприємств, установ і організацій. Це пов'язано з потребою, наприклад, проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних чи інших робіт, контрольних запусків і аналізу сировини і матеріалів (готової продукції) у виробництво тощо. З залученими фахівцями укладається відповідний договір.

Здійснення перевірки державних закупівель проводиться за умови оформлення контролюючим органом оформляє кожній посадовій особі та залученим кваліфікованим фахівцям скерування (направлення) встановленого Мінфіном зразка у двох примірниках.

Склад, кількість посадових осіб контролюючого органу та строки проведення перевірки державних закупівель визначаються контролюючим органом з урахуванням обсягу передбачених програмою перевірки питань в межах 45 робочих днів.

У випадку проведення перевірки держзакупівель групою посадових осіб керівник контролюючого органу або його заступник призначає керівником групи одного з її членів.

Контролери при проведенні перевірки держзакупівель зобов'язані поставити підпис в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (за його наявності). Якщо є факт ненадання об'єктом контролю такого журналу, то це обов'язково фіксується в акті перевірки.

Перед початком перевірки посадові особи контролюючого органу й залучені кваліфіковані фахівці (якщо такі є) зобов'язані подати керівникові об'єкта контролю або його заступникові свої направлення. Керівник (заступник) об'єкта контролю повинен засвідчити факт такої передачі власним підписом на другому примірнику направлення контролюючого органу. У разі відмови ставити підпис, про це зазначається у вступній частині акта перевірки.

Керівник об'єкта контролю, в якому проводиться перевірка державних закупівель, та керівник підприємства, установи чи організації, в яких проводиться зустрічна звірка, зобов'язані:

– забезпечити належне місце для роботи посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів;

- створити умови для зберігання документів;
- надати можливість користуватися зв'язком і необхідними технічними засобами (комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою) для належного виконання контролерами службових обов'язків.

При перевірці держзакупівель здійснюється документальна та/або фактична перевірка питань, вказаних у програмі.

У першому випадку (під час документальної перевірки) проводиться контроль дотримання законодавства у сфері держзакупівель. Для цього детально вивчаються й аналізуються документи об'єкта контролю. При веденні електронного документообігу на вимогу посадової особи контролюючого органу керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії у необхідній кількості примірників, а у разі перевірки процедури електронного реверсивного аукціону – безперешкодний доступ до електронних документів. В останньому випадку повинен бути наданий відповідний доступ до баз даних.

Надання об'єктом контролю завірених копій документів посадовим особам контролюючого органу для підтвердження фактів виявлення порушень забезпечується головою комітету з конкурсних торгів, іншою уповноваженою ним особою або керівником об'єкта контролю чи його заступником.

Надання копій бухгалтерських документів (за потреби) здійснюється (забезпечується) головним бухгалтером чи його заступником або уповноваженою на це посадовою особою об'єкта контролю.

При ненаданні об'єктом контролю завірених копій документів, про це зазначається в акті перевірки.

У другому випадку (фактична перевірка) здійснюється під час проведення перевірки державних закупівель проводиться інвентаризація, обстеження чи контрольний обмір закуплених (отриманих) об'єктом контролю товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг або інші дії відповідно до повноважень контролюючого органу. Об'єкт контролю має забезпечити при цьому доступ на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать об'єкту

контролю або використовуються ним. За відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, перешкоджання об'єктом контролю проведенню перевірки державних закупівель (недопущення посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів до проведення перевірки державних закупівель, ненадання необхідних для перевірки державних закупівель документів, затримка у наданні документів та інше) контролюючий орган вчиняє відповідні дії за процедурою, визначеною Порядком проведення інспектування.

Перевірка публічних закупівель може бути зупинена за умови коли є необхідність проведення значної кількості зустрічних звірок, без завершення яких неможливо зробити об'єктивний висновок. Також перевірка може бути зупинена при наданні обґрунтованого звернення об'єкта контролю. Попри це, загальна тривалість перевірки не може перевищувати 60 робочих днів з дня її початку. Рішення щодо зупинення та поновлення проведення перевірки приймає керівник контролюючого органу або його заступник при наданні посадовою особою контролюючого органу, що проводить перевірку відповідного письмового подання. При зупинці перевірки держзакупівель на термін, що перевищує три робочих дні, контролюючий орган повинен надати об'єкту контролю письмове повідомлення про дату зупинення одним зі способів: особисто керівникові або головному бухгалтерові об'єкта контролю під розписку; рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

Задля документального та фактичного підтвердження виду, обсягу, якості операцій і розрахунків при з'ясуванні їх реальності та повноти відображення в обліку контролюючий орган може проводити зустрічні звірки з контрагентами. При цьому посадові особи (контролери) контролюючого органу можуть вилучати оригінали документів за процедурою, встановленою чинним законодавством, зокрема керуватися Порядком проведення інспектування. Також при здійсненні контролю за дотриманням законодавства у сфері державних закупівель посадові особи контролюючого органу наділені низкою прав, передбачених Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» (стаття 10).

Заключною процедурою перевірки держзакупівель є формування Акта перевірки державних закупівель і його підписання керівником об'єкта контролю, головою комітету з конкурсних торгів, головним бухгалтером об'єкта контролю (за їх відсутності – іншими уповноваженими на виконання їх функцій особами) та посадовою особою контролюючого органу. Якщо до перевірки залучались інші спеціалісти, то акт перевірки підписує керівник групи контролю.

При потребі, якщо цього вимагають результати перевірки держзакупівель, керівник структурного підрозділу, який проводив таку перевірку, може вносити на розгляд керівника контролюючого органу або його заступника пропозицію щодо проведення перевірки всього комплексу питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Формами такого контролю можуть бути інспектування або державний фінансовий аудит.

Об'єкт контролю має право оскаржувати результати перевірки державних закупівель, а також дії або бездіяльність посадових осіб органу контролю в порядку, передбаченому законом. Скарги можуть розглядатися судом, а також в адміністративному порядку (залежно від того куди вони буди спрямовані). Орган державного фінансового контролю повинен розглянути скарги на дії або бездіяльність своїх посадових осіб в адміністративному порядку не пізніш як у місячний строк з моменту їх отримання.

Слід зазначити, що окрім загальнодержавного контролю за публічними закупівлями в Україні має місце громадський контроль, який забезпечується через вільний доступ до всієї інформації щодо публічних закупівель, яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства. Замовники і учасники процедур закупівель та Уповноважений орган повинні сприяти залученню громадськості до здійснення контролю у сфері закупівель відповідно до законів України «Про громадські об'єднання», «Про звернення громадян» і «Про інформацію». Проте, громадяни і громадські організації та їх спілки не мають права втручатися у діяльність Уповноваженого органу та процедуру визначення замовником переможця торгів.

В Україні державний нагляд (контроль) за діяльністю операторів електронних майданчиків з організації та проведення електронних закупівель здійснює Міністерство економічного розвитку, торгівлі та сільського господарства. Мета такого контролю полягає у виявленні та запобіганні порушенням вимог законодавства у сфері публічних закупівель. Проте, вітчизняна практика контролю електронних торгів наразі напрацьовує досвід та відповідний методологічний, інституційний, технічний інструментарій.

Таким чином, мета проведення контролю закупівель за державні кошти реалізується у чотирьох аспектах: забезпечення прозорості використання державних коштів; встановлення відповідності проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти вимогам законодавства у сфері державних закупівель; забезпечення усунення виявлених порушень і запобігання їх вчиненню в подальшому; ефективне витрачання державних коштів.

Основними порушеннями у сфері публічних закупівель належать: здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти без застосування визначених законом процедур; застосування процедур закупівлі з порушенням законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, у тому числі оформлення конкурсної документації з порушенням законодавства; укладення з учасником, що став переможцем торгів, договору про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти за цінами і обсягами, які не відповідають вимогам тендерної документації; не оприлюднення інформації щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, відповідно до вимог законодавства, недотримання умов захисту вітчизняного ринку; не подання в установленому порядку звіту про результати здійснення процедури закупівлі, відображення недостовірних відомостей у звіті про результати здійснення зазначеної процедури.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що, по-перше, в Україні існують об'єктивні фактори, які зумовлюють необхідність здійснення державного фінансового контролю закупівель товарів, робіт і послуг за

державні кошти; по-друге, такий контроль має бути систематичним, та охоплювати всі стадії здійснення закупівлі; по-третє, для здійснення державного фінансового контролю закупівель потрібна налагоджена система обміну інформацією між контролюючими суб'єктами та учасниками торгів.

Висновки до розділу III

В Україні державний нагляд (контроль) з організації та проведення електронних закупівель здійснює Міністерство економічного розвитку та торгівлі. Мета такого контролю полягає у виявленні та запобіганні порушенням вимог законодавства у сфері державних закупівель. Проте, вітчизняна практика контролю електронних торгів наразі напрацьовує досвід та відповідний методологічний, інституційний, технічний інструментарій.

Таким чином, мета проведення контролю закупівель за державні кошти реалізується у чотирьох аспектах: забезпечення прозорості використання державних коштів; встановлення відповідності проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти вимогам законодавства у сфері державних закупівель; забезпечення усунення виявлених порушень і запобігання їх вчиненню в подальшому; ефективне витрачання державних коштів.

ВИСНОВКИ

У дослідженні наведено теоретичне узагальнення щодо обліку, аналізу й контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти як інституційної складової системи державного регулювання соціально-економічного розвитку країни. Сформульовано ряд висновків, що відображають вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети.

Вітчизняним законодавством визначено поняття публічні закупівлі — закупівля замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти або від імені публічної установи.

Дослідження механізму публічних закупівель дозволило виокремити певні його елементи, кожен з яких має певні особливості формування та є складовою частиною системи закупівель за державні кошти. Основними елементами механізму публічних закупівель є: планування закупівель, поточний моніторинг потреб і визначення доцільності закупівель, регламентування закупівель, проведення закупівель.

Моніторинг і оцінка сучасного стану законодавчої бази системи публічних закупівель в Україні дозволяє зробити висновок, що в правовому полі залишається значна частка невизначеностей, які знижують ефективність процесу закупівель, обумовлюють необґрунтоване витрачання бюджетних коштів, зниження якості наданих послуг. Ключові чинники, які негативно впливають на розвиток системи публічних закупівель лежать у площині недостатнього рівня аналітичного та інформаційного забезпечення організації конкурсних торгів, невизначеності та нестабільності нормативно-правової бази у цій сфері.

Організація та функціонування системи обліку, аналізу і контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти є одним з вагомих завдань державного регулювання.

З розвитком науково-технічного прогресу та стрімкістю розробок і впровадження інформаційних технологій у діяльність суб'єктів господарювання, із впровадженням системи «Прозорро» і обов'язковим використанням електронних торгів все більшої популярності набувають

системи електронного документообігу, які дозволяють підвищити якість формування документів, стежити за контролем їх виконання, а також оптимальним чином організувати їх пошук, використання, передачу і зберігання. Регулювання цих питань здійснюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис» та іншими законодавчими та нормативними актами, відповідно яких подається тендерна документація.

Тендерною документацією називається набір документів, в якому містяться умови конкурсу і майбутнього контракту. При проведенні торгів і замовники, і претенденти мають діяти суворо відповідно даної документації.

Основними завданнями обліку розрахунків є: реєстрація в органах держказначейства всіх зобов'язань (минулого і поточних бюджетних періодів) розпорядниками коштів; суворе дотримання строків погашення всіх видів заборгованості; зниження рівня заборгованості бюджетних зобов'язань минулих періодів і недопущення її виникнення її виникнення за зобов'язаннями поточного року; своєчасне внесення змін до зареєстрованих в органах Держказначейства зобов'язань у зв'язку зі зміною умов договору (складання додаткових угод, розірвання договору тощо); дотримання законності розрахунків; контроль за правильним і своєчасним оприбуткуванням оплачених матеріальних цінностей; забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку розрахункових операцій та відображення цих показників у звітності.

Для розрахунків за податками і платежами призначений рахунок⁶⁴ «Розрахунки з податків та платежів», який має два субрахунки: 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет», 642 «Інші розрахунки з бюджетом».

Здійснивши аналіз діяльності у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області можна сказати про те, що основна частина надходження коштів загального бюджету була спрямована на оплату праці працівників бюджетної установи – 76,96%. І ця сума більша на 3% від минулорічної.

Спостерігається значне збільшення надходжень у 2018 році коштів до загального фонду у порівнянні з минулим на 26762722,33 грн, що є позитивним явищем для ефективної реалізації державних програм.

Незначною частиною доходної частини у 2018 р є використання предметів та послуг 6,6%, що на 3,3% меншим у порівнянні з 2017 роком. В абсолютному ж вимірнику за аналізований період спостерігається збільшення на 1236855,01 грн. Це в основному можна пов'язати із зменшенням фінансування, або економією видатків на утримання установи і свідчить про погіршення матеріально-технічного постачання.

Крім того, що у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області зменшились видатки на придбання предметів постачання та матеріалів на утримання установи, витрати на утримання установи становлять -1,48% і 1,13% у 2017 та 2018 роках відповідно.

Надходження до спецфонду, тобто надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги у період 2017-2018 р.р збільшилося на 1189933,03 грн. Незважаючи на збільшення суми надходжень, поточні видатки у 2018 році зменшилися на 118148,19 грн. Зменшилося й використання товарів і послуг на 128148,19 грн. Однак збільшилася сума оплати комунальних послуг та енергоносіїв на 61806,15 грн., що є негативним, тому що ці кошти можна було б спрямувати на покращання матеріальної.

В Україні державний нагляд (контроль) з організації та проведення електронних закупівель здійснює Міністерство економічного розвитку та торгівлі. Мета такого контролю полягає у виявленні та запобіганні порушенням вимог законодавства у сфері державних закупівель і полягає в забезпеченні прозорості використання державних коштів; встановленні відповідності проведених процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти вимогам законодавства у сфері державних закупівель; забезпеченні усунення виявлених порушень і запобігання їх вчиненню в подальшому; ефективному витрачання державних коштів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік в бюджетних установах : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 284 с.
2. Бабанін О. С. Державні закупівлі і міжнародна торгівля./ О.С. Бабанін. – Економіка, менеджмент, бізнес. – 2012. – № 1 (5). – С.173–184.
3. Бараш М. Я. Державні закупівлі в Україні: становлення, сучасний стан та перспективи розвитку / М. Я. Бараш, Ю. М. Уманців, О. І. Міняйло // Антимонопольно-конкурентна політика: теорія та практика: збірник наукових праць. Вип. 4. – К. : Фенікс. – 2010. – С. 151–189.
4. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С. В. Бардаш. - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
5. Болюх М. А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навчальний посібник / Болюх М. А., Заросило А.П. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
6. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : 2008. – № 2(44). – С. 31–42.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 472 с.
8. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посібник/ Ходаківська О. Т.]. – К. : КНУКіМ, 2009. – Режим доступу : <http://www.twirpx.com/file/296541/>
9. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
10. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

11. Герасименко Г. Соціально-відповідальні державні закупівлі в Україні / Г. Герасименко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2012. – № 1. – С. 5 – 13.
12. Господарський кодекс України : за станом на 6 лист. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
13. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: [монографія] / Гуцайлюк З.В. - Т. : Крок, 2013. – 175 с.
14. Гуцайлюк Л. О. Ідентифікація ризиків в обліку розрахунків з різними дебіторами в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 3 (129). – С. 283–288.
15. Державні закупівлі в Європейському Союзі: системи оцінки та засоби правового захисту / Мартін Трайбас, Педер Бломберг, Пьотр-Нільс Горецькі та ін. [пер. з англ. О. Мацак]. – К. : Центр адаптації державної служби до стандартів Європейського Союзу, 2009. –176 с.
16. Державні закупівлі. Організація та проведення тендерів // Проекти в галузі інфраструктури: партнерство державного та приватного секторів: підруч. / П.В. Захарченко, А.О. Сосновський та ін. – К., 2010. – С. 114–140.
17. Державні закупівлі в електронній формі [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.dt-kt.com/derzhavni-zakupivli-v-elektronnij-formi/>
18. Директива Європейського Парламенту та Ради «Про державні закупівлі та скасування Директиви 2004/18/ЄС» від 26.02.2014 р. № 2014/24
19. Директива Європейського Парламенту та Ради «Щодо здійснення закупівель організаціями, що працюють у водогосподарському, енергетичному, транспортному секторах та секторі поштових послуг, яка скасовує Директиву № 2004/17/ЄС» від 26.02.2014 р. № 2014/25.
20. Дишкант О. Теоретико-організаційні засади фінансового контролю державних закупівель / О. Дишкант // Світ фінансів. – 2011. – Вип. 4. – С. 128–139.

21. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 91 с.
22. Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України : монографія / О.О. Дорошенко; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. – Рівне : НУВГП, 2012. – 294 с.
23. Дрозд І. К. Моніторинг державних закупівель як різновид контролю ефективності використання бюджетних коштів / Дрозд І. К., Письменна М. С. // Ефективна економіка. – 2013. – № 9. – С. 35–42.
24. Дуброва Я. Відповідальність у сфері державних закупівель: практичні аспекти / Я. Дуброва // Фінансовий контроль. – 2013. – № 3. – С. 19–22.
25. Закон України «Про Антимонопольний комітет України»: від 26.11.93р. № 3659-ХІІ (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3659-12>.
26. Закон України „Про публічні закупівлі“// Редакція від 01.12.2019 <http://https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19/paran74>
27. Закон України „Про електронні документи та електронний документообіг“ [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: / <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
28. Закон України „Про електронний цифровий підпис“ [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: /<http://zakon2.rada>.
29. Закон України „Про Державний бюджет України“ на 2017 рік закон № 1801-вііі від 21.12.2016 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://edz.mcfr.ua/npd-doc>.
30. Закон України „Про внесення змін до бюджетного кодексу України“ · № 1789-вііі від 20.12.2016 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://edz.mcfr.ua/npd-doc>.
31. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності“ щодо

лібералізації системи державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 03.11.2016 № 1726-viii [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу:<http://edz.mcfr.ua/article>.

32. Закон України «Про державні цільові програми» від 18.03. 2004 р. № 1621-IV (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>.

33. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»: за станом на 28.12.2007р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939—12/ed20120413>

34. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.dkrp.gov.ua>

35. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

36. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» в редакції № 5463-VI від 16.10.2012 (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

37. Закон Укпаїни «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

38. Заячківська О.В. Облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: монографія / О.В. Заячківська; Нац. ун-т госп-ва та природокористування. – Рівне : НУВГП, 2012. – 223 с.

39. Звіт Антимонопольного комітету України за 2015 рік. [Електронний ресурс] / Антимонопольний комітет України. – Електронні дані. – Режим

доступу:<http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=95114&schema=main>.

40. Звіт Рахункової палати України за 2015 рік. [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Електронні дані. – Режим доступу: [//www.asrada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf](http://www.asrada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf).

41. Івашова Л.М. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія / Л.М. Івашова, О.М. Гнєзділова, Н.Г. Волик; Класич.приват ун-т. – Запоріжжя, 2012. – 258 с.

42. Калюга Є. В. Сучасний стан відомчого контролю та можливі шляхи його реформування / Є. В. Калюга // Фінансовий контроль. 2002. – № 2. – С. 41–49.

43. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. –Т. 1. – С. 65–70.

44. Кузнецов К. В. Прокьюремент: тендери, конкурсы, конкурентные закупки. – М., 2009. – 227 с.

45. Лист Мінекономрозвитку «Щодо застосування законодавства у сфері закупівель» від 25.11.2016[Електронний ресурс] / Електронні дані. – Режим доступу: № 3302-06/38247-06 <http://edz.mcfra.gov.ua/article.aspx?aid=526563>

46. Лист Мінекономрозвитку «Щодо укладення, виконання, зміни та розірвання договору про закупівлю» [Електронний ресурс] – Електронні дані. – Режим доступу: № 3302-06/42560-06 від 30.12.2016 <http://edz.mcfra.gov.ua/article.aspx?aid=526572>

47. Лист національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг „Про надання роз’яснень щодо проведення процедури державних закупівель природного газу бюджетними організаціями та установами“ № 5930/16.3.2/7-16 від 13 червня 2016 року [Електронний ресурс] – Електронні дані. – Режим доступу: № 5930/16.3.2/7-16 <http://edz.mcfra.gov.ua/article.aspx?aid=526573>

48. Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л. Г.

- Ловінська, Л. В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.
49. Лозовицький С.П. Організація обліку, контролю та аналізу: навч. посіб. / С. П. Лозовицький, Д. С. Лозовицька. - Л. : Вид-во Львівської комерційної академії, 2013. – 384 с.
50. Лопушняк Г. Бюджетний контроль в Україні: теоретико-проблемні аспекти / Г. Лопушняк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія "Економіка АПК" 2009. [Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/portal/>
51. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.
52. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль в державному секторі економіки. – Тернопіль: Економічна думка, 2015. –285 с.
53. Мазур И. И. Управление проектами / И. И.Мазур, В.Д. Шапиро // Под общ. ред. И.И. Мазура. – 6-е изд. – М. : Омега-Л, 2010. – 960 с.
54. Мельников О. С. Становлення та розвиток системи державних закупівель в Україні / О.С. Мельников // Держава та регіони. – 2011. – № 2. – С. 40–41.
55. Михайлик Р. Р. Державні закупівлі: Науково-практичний коментар до Закону України «Про здійснення державних закупівель» – Т.1. / Р.Р. Михайлик / Вид-во Глобалконсалтинг Україна, 2011. – 320 с.
56. Мінняло В. П. АВС / VEN аналіз закупівлі лікарських засобів / В. П. Мінняло // Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України : матеріали Міжнар. наук.-практ. – Тернопіль, 2011. – С. 176–178.
57. Мних Є.В. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, В.П. Мінняло та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
58. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: навч.посіб. / Є.В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412с.
59. Мних Є. В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін. // За заг. ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.

60. Наказ міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель» № 490 від 22.03.2016 року [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://edz.mcfrr.ua/npd-doc.aspx?Npmid=94&npid=17858>
61. Наказ Мінекономіки «Про здійснення контролю за дотриманням законодавства щодо державних закупівель» від 30.1.2009 № 63.
62. Національний класифікатор України. Єдиний закупівельний словник ДК 021:2015» Чинний від 01 січня 2016 року / Наказ Мінекономрозвитку України № 1749 від 23.12.2015 [Електронний ресурс] – Електронні дані. – Режим доступу: <http://edz.mcfrr.ua/npd-doc.aspx?nmid=94&npid=33241>
63. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 128 «Зобов'язання», затвердженого [наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1629](#) [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://balance.ua/ua/news/all/>
64. Овсянюк-Бердадіна О. Організаційна структура управління системою державних закупівель послуг: діагностика проблем та напрямки удосконалення. // Наукові записки НаУКМА. Збірник наукових праць. – 2008. – С. 189–194.
65. Паперовий та електронний формат для річного плану закупівель: чи можна обирати [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gbb.com>.
66. Підмогильний О. Державне регулювання організаційно-економічного та правового статусу підприємств як замовників закупівель в Україні / О. Підмогильний // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. — №16. – С.122–127.
67. Підмогильний О. О. Проблемні питання шляхів впровадження електронних торгів як механізму забезпечення ефективності системи державних закупівель України. [Електронний ресурс]. Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.dy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=270>.
68. Податковий кодекс України : за станом на 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
69. Порядок функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків / Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 166

70. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України» від 01.08.2013 р. №631. [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98281>.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» / Електронні дані. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart52/inx52639.htm>
72. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. N 1001
73. Примірна тендерна документація для процедур закупівель - відкриті торги та конкурентний діалог [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/zakupivli-za-derzhkoshty/primirna-tenderna>
74. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання / Наказ Державного казначейства України від 6 жовтня 2000 року N 100 / [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4968.html
75. Про проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади. Постанова КМУ від 6 01. 2010 р. № 2.
76. Про затвердження примірної тендерної документації / наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 13 квітня 2016 року № 680
77. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ / Наказ Міністерства фінансів України 02 квітня 2014 року N 372 [Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Режим доступу: / <http://search.ligazakon.ua>

78. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти/ Постанова кабінету міністрів України від 23 квітня 2014 р. № 117[Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP140117.html
79. Про затвердження Порядку визначення предмета закупівлі/ Наказ міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 454 від 17 березня 2016 року [Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://edz.mcfrr.ua/npd-doc.aspx?npmid=94&npid=3271>
80. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
81. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>
82. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
83. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : Наказ, інструкція Державного казначейства України за № 68 від 27 липня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/g>
84. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ, інструкція Державного казначейства України, Міністерства фінансів України за № 333 від 12 березня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/page2>
85. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov>

86. Проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти в Україні за 2012-2015 роки. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
87. Слободяник Ю. Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти / Ю.Б. Слободяник // Економічний простір, 2011. – № 49. – С. 159–165.
88. Смиричинський В. В. Аналіз, контроль і аудит процедур державних закупівель / В.В. Смиричинський // Державні закупівлі України. – 2007. – № 9. – С. 28.
89. Смиричинський В. В. Логістичний менеджмент державних закупівель. Теоретично-правовий та методологічний аспект: Монографія / В.В. Смиричинський – Тернопіль: Карт-бланш. – 2002. – 390 с.
90. Смотрицкая И. И. Экономика государственных закупок. Монография. – М.: Книжный дом «Либроком». – 2009. – 232 с.
91. Стандарт (специфікація) MoReq-2 «Європейські типові вимоги до автоматизованих систем електронного документообігу»/ [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://ukrdoc.com.ua/text/41003/index-1.html?page=26>
92. Стандарти з аудиту INTOSAI – [переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TASIC «Аудит державних фінансів»] / [Електронний ресурс]. – Доступний з: <http://www.ac-rada.gov.ua/>
93. Стефанюк І. Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І. Б. Стефанюк // Фінанси України: науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал МФУ / М-во фінансів України. – Київ, 2012. – № 6 (199). – С. 88–96.
94. Стратегія розвитку системи державних закупівель. [Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Доступний з: <http://integrity.pp.ua/files>
95. Сюркало Б. І. Державний фінансовий контроль в контексті сталого економічного розвитку // Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток» режим доступу <http://www.dy.nayka.com.ua/in>

96. Ткаченко Н. Б. Управління державними закупівлями: монографія / Н. Б. Ткаченко. – К.: Книга, 2007. – 296 с.
97. Турсунова Ю.С. Прокьюремент как специальная учебная дисциплина. Юридическое образование, наука, практика: Взаимодействие и перспективы: Материалы межрегиональной научно-практической конференции / Ю.С.Турсунова. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2003. – С. 88–90.
98. Федулова Л. І. Державні закупівлі як засіб стимулювання інноваційної діяльності / Л.І. Федулова, Харченко Г.А. // Стратегічні пріоритети. – 2011. – №3 (20). – С.69–75.
99. Харченко Г. А. Шляхи вдосконалення управління державними закупівлями в Україні / Г.А. Харченко // Держава та регіони. – 2012. – №2. – С.136–139.
100. Цивільний кодекс України: Закон України від 06.10.2016 № 1666-viii [Електронний ресурс]. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://edz.mcfr.ua>
101. Чумакова І.Ю. Державний фінансовий контроль: підручник / І.Ю. Чумакова, Н.В. Шульга ; за заг. ред. проф., д-ра екон. наук О.А.Петрик ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». - К. : КНЕУ, 2013. – 412 с.
102. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія / О. А. Шевчук ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. - К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
103. Шмиглик М.І. Аналіз механізму закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти // II Всеукр. Наук.-практ. інтернет-конференція «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua>
104. Шмиглик М.І. Облік, аналіз і контроль в управлінській системі закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти /V Міжнар. Наук.-практ. інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/21891>

