

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облік, аналіз та контроль публічних закупівель: оцінка
ефективності та напрями вдосконалення»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 МЗ (1,4)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза» спеціальності 071
«Облік і оподаткування»
_____ Куценко М.В.

« ____ » _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

_____ Олена ЧЕРНОВОЛ

« ____ » _____ 2021 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності

_____ Оксана СТОРОЖУК

Анотація

Куценко М.В. Облік, аналіз і контроль публічних закупівель: оцінка ефективності та напрями вдосконалення. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У вступі роботи наведено актуальність, мету, завдання, предмет, об'єкт, інформаційну базу та методи випускної кваліфікаційної роботи, а також представлено наукове і практичне значення проведеного дослідження. У першому розділі розглянуто теоретичні засади обліку, контролю та аналізу публічних закупівель. У другому розділі описано особливості обліку, контролю та аналізу здійснення закупівель товарів, робіт і послуг в КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради». У третьому розділі надано оцінку ефективності та напрями вдосконалення публічних закупівель. Висновки до роботи представляють узагальнення отриманих результатів дослідження.

Ключові слова: публічні закупівлі, облік, контроль, аналіз, економічна сутність, фінансовий контроль, система оподаткування.

Summary

Kutsenko MV. Accounting, analysis and control of public procurement: evaluation of efficiency and areas for improvement. - Graduation qualification work for the second (master's) level of higher education. - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2021.

The introduction of the work presents the relevance, purpose, objectives, subject, object, information base and methods of final qualification work, as well as the scientific and practical significance of the study. The first section considers the theoretical foundations of accounting, control and analysis of public procurement. The second section describes the features of accounting, control and analysis of procurement of goods, works and services in KNP "Dolynska Central Hospital of Dolynska City Council". The third section provides an assessment of the effectiveness and areas for improvement of public procurement. Conclusions to the work are a summary of the results of the study.

Keywords: public procurement, accounting, control, analysis, economic essence, financial control, taxation system.

ЗМІСТ

Вступ	6
Розділ 1. Теоретичні засади обліку, контролю та аналізу публічних закупівель	10
1.1. Економічна сутність та особливості здійснення публічних закупівель	10
1.2. Особливості обліку, контролю та аналізу процедури закупівель в бюджетних установах	20
1.3. Світова практика здійснення публічних закупівель	45
Висновки до розділу 1	46
Розділ 2. Особливості обліку, контролю та аналізу здійснення закупівель товарів, робіт і послуг в КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»	47
2.1. Документальне оформлення процедури закупівель товарів, робіт і послуг	47
2.2. Облік закупівель товарів, робіт та послуг на Комунальному некомерційному підприємстві «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»	52
2.3. Контроль та аналіз закупівель товарів, робіт та послуг на Комунальному некомерційному підприємстві «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»	76
Висновки до розділу 2	82
Розділ 3. Публічні закупівлі: оцінка ефективності та напрями вдосконалення	85
3.1. Шляхи вдосконалення фінансового контролю в сфері публічних закупівель	85
3.2. Оподаткування та аналіз ефективності закупівель товарів, робіт та послугу публічних закупівлях	89
Висновки до розділу 3	93
Перелік використаних джерел	95
Додатки	104

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сама важлива умова для стабільного розвитку економіки нашої країни є підвищення ефективності здійснення публічних закупівель. Головними перевагами при проведенні закупівель є - економія бюджетних коштів держави, прозорість при здійсненні закупівель та відкритість. Сьогодні, із швидким розвитком інформаційного та технологічного прогресу, кожна з держав повинна слідувати за інноваціями та проводити такі реформи, які направлені на удосконалення роботи усіх державних інстанцій, з метою спрощення їх роботи, модернізації та підвищення ефективності при здійсненні закупівель за державні кошти.

Одним з пріоритетних напрямів в реформуванні економіки нашої країни є здійснення закупівель з використанням новітніх технологій. Саме тому для удосконалення роботи усіх державних інстанцій було впроваджено проведення усіх закупівель через електронні майданчики і саме це дозволить витратити бюджетні кошти прозоро та економити за рахунок збільшення кількості постачальників та їх конкуренції. Тільки ефективне функціонування системи публічних закупівель забезпечить надання переваги саме національним виробникам, стратегічну підтримку промислових підприємств та захист галузей промисловості, що розвиваються з дотримання усіх національних стандартів якості.

Держава це найбільший ринковий агент, який здійснює закупівлі товарів (робіт, послуг) за рахунок державного бюджету. Ефективність використання державних коштів залежить від застосування відповідних механізмів. Найвагоміше місце серед них займає фінансово-економічний механізм закупівель, який є складником фінансового механізму економіки країни і відіграє особливе значення в реалізації фінансової та бюджетної політики держави. Цей механізм має пріоритетне значення в реалізації соціально- економічної політики держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організаційно-правового функціонування ринку державних закупівель досліджували у своїх наукових працях, як вітчизняні так і зарубіжні фахівці. Наприклад: В. Карасьова, Дж. Гелбрейт, З. Максименко, Н. Чухрай, Р. Маланій, М. Вишневський, О. Пономаренко, В. Смірнов, Н. Тополенко, Н. Несторович, В. Малочка, Т. Уіслон. Найбільш значущими роботами по дослідженню сутності фінансового механізму, економічного та фінансово-економічного механізмів державних закупівель слід відмітити у працях таких вчених, як М. Артус, , А. Єпіфанов, О. Ковалюк, М. Крупка, С. Львовчкін, В. Москаленко, В. Опарін, , І. Сало, В. Сенчагов, А. Шеремет, І Школьник, С. Ярошенко.

Але все одно, облік закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти саме у бюджетній сфері та на сучасному етапі вимагає вдосконалень.

Метою роботи є аналіз особливостей функціонування системи обліку, контролю закупівель товарів, робіт та послуг і пошук шляхів удосконалення процесу пулічних закупівель.

Для досягнення поставленої у роботі було виконано такі **завдання**:

- проаналізовано етапи процесу пулічних закупівель та принципи їх здійснення, визначено особливості застосування різних моделей закупівель;
- охарактеризовано розрахункові операції;
- досліджено специфіку обліку та контролю закупівель за державні кошти;
- проведено оцінку ефективності фінансово- економічного механізму здійснення пулічних закупівель і проаналізовано динаміку успішно здійснених закупівель за державні кошти.

Об'єктом дослідження є процес придбання товарів, робіт та послуг за державні кошти через систему закупівель Прозоро. *Предмет дослідження* - організаційні аспекти обліку, аналізу та контролю пулічних закупівель.

Методи дослідження. При проведенні дослідження використовувались такі методи: порівняльний і статистичний аналізи, метод логічного узагальнення – для аналізу стану ринку закупівель; індукції та дедукції, аналізу та синтезу – при дослідженні економічних відносин між державою та іншими суб'єктами внаслідок функціонування фінансово-економічного механізму закупівель за рахунок державного бюджету; економіко-математичні, за допомогою яких розроблено методичні підходи до оцінки ефективності фінансово-економічного механізму закупівель за державні кошти.

Інформаційна база дослідження:

- законодавчі та нормативно-правові акти України;
- дані Державного комітету статистики України;
- інформаційні матеріали Міністерства економіки України;
- офіційні матеріали Рахункової палати, Антимонопольного комітету України;
- звітні дані Міністерства фінансів України;
- джерела міжнародних фінансових організацій;
- наукові праці і монографії вітчизняних та зарубіжних економістів;
- періодична спеціалізована наукова література.

Наукове і практичне значення одержаних результатів полягає в систематизації, узагальненні вітчизняного і зарубіжного наукового досвіду щодо особливостей при здійсненні закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти. Пропозиції, які внесені автором щодо вдосконалення системи публічних закупівель мають не лише теоретичний характер, але й можуть бути використаними і у практичній діяльності досліджуваної установи та в інших установах державного сектору.

Структура та обсяг роботи. Зміст роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи 140 сторінок, 8 таблиць та 10 рисунків. Роботу доповнено

11 додатками, а список використаних джерел налічує 89 найменувань на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

1.1. Економічна сутність та особливості здійснення публічних закупівель

Згідно з Законом України «Про публічні закупівлі» закупівля - це придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому цим Законом. [22]

Тендери - це процедура розміщення замовлень про закупівлю продукції для державних поставок, тобто, спосіб закупівлі чи конкурс. [22]

Важливість публічних закупівель обумовлена:

- задоволення суспільних потреб держави;
- створення попиту на інноваційні товари, роботи чи послуги;
- створення нових робочих місць;
- ефективне використання бюджетних коштів;
- залучення бізнесу до участі в торгах;
- підвищення конкурентоспроможності малого та середнього бізнесу;
- охорона навколишнього середовища.

Гармонізація сфери публічних закупівель в Україні зі стандартами ЄС дозволила перевести всі закупівлі країни в електронний режим, що забезпечило відкриття даних про перебіг процедур та рівний доступ до інформації для всіх суб'єктів закупівель (на базі впровадження системи «Прозорро»). [13]

Питання вивчення публічних закупівель стали об'єктом багатьох наукових статей, зокрема – питання удосконалення публічних закупівель в умовах зростання інформаційних технологій в економіці держави

є предметом дослідження багатьох науковців. Цій проблематиці присвячені праці: М. Галушак, І. Круп'як, Н. Тополенко, І. Скоропад та інших науковців. Більшість наукових праць сфокусовано на самих процедурах при здійсненні закупівель, а теоретичне підґрунтя і розмежування основних теоретичних понять залишаються недостатньо вивченими.

При огляді сучасної наукової літератури з'являються такі поняття, як: закупівлі, тендер, конкурсні торги, державні та публічні закупівлі, що яскраво підкреслює слабо конкретизовану теоретичну частину досліджень про закупівлі за публічні кошти. Для формування єдиного категоріального апарату, насамперед, необхідно розглянути визначення поняття «закупівля» як основи сфери закупівель за державні кошти. [11]

С. Наumenко в свої працях визначає «поняття «тендер» та «торги» - «це здійснення конкурентного відбору учасників з метою визначення переможця тендеру або оголошення замовником конкурсу для постачальників із заздалегідь визначеними характеристиками товару, робіт та послуг».

С. Бондаренко пропонує розглядати «торги, спосіб закупівлі та конкурс як процедуру розміщення замовлень на закупівлю продукції для державних постачань».

Аналіз сучасної наукової літератури дозволяє зробити висновок, що поняття «закупівлі», «тендер», «конкурсні торги» є синонімами та означають процес закупівлі певних товарів, робіт чи послуг на конкурсній основі за певними процедурами.

Дуже важливий документ, який зірав увесь наявний міжнародний досвід і практичні напрацювання в області закупівель в умовах ринкової економіки - є Типовий Закон ЮНСІТРАЛ «Про закупівлі товарів (робіт) та послуг», який прийнятий у 1994 році. Даний закон було розроблено Організацією Об'єднаних Націй – «як модельний з побудови сучасної ефективної ринкової моделі розміщення державного замовлення і призначено, насамперед, для країн Східної Європи з перехідним типом

економіки, а також для держав, що розвиваються». У даному документі надано загальне визначення поняття закупівель - придбання будь-якими способами товарів (робіт) або послуг. [13]

В українському законодавстві термін «публічні закупівлі» з'явився у 2016 році, з прийняттям Закону України «Про публічні закупівлі», в якому публічну закупівлю визначено як придбання замовником товарів, робіт і послуг. [22] Тобто на зміну поняття «державних закупівель» прийшло поняття «публічні закупівлі». Автори даного закону пов'язують це із психологічним сприйняттям, тобто логіка законодавця полягає в тому, що оскільки закупівлі товарів, робіт, послуг здійснюються за кошти платників податків, то останні повинні мати право безперешкодно спостерігати та контролювати цей процес «публічно». [22]

На сьогодні Україна проводить активне реформування національної економіки в цілому, в тому числі і самої системи закупівель. Законотворці вважають, що значна частина державних витрат, що здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування йде на забезпечення суспільних потреб та власної діяльності. Процедури здійснення публічних закупівель сприятимуть забезпеченню суспільства товарами, роботами та послугами в потрібній кількості, належної якості та на прийнятних договірних відносинах.

Отже, закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти – це система замовлення державними органами товарів, робіт та послуг, необхідних для повноцінної реалізації програм соціального розвитку та економічного зростання держави, за завчасно оголошеними умовами конкурсу, що передбачають згідно Закону України «Про публічні закупівлі» обов'язковість дотримання принципів добросовісної конкуренції учасників закупівель з метою забезпечення ефективності та максимальної економії грошових коштів. [31]

Закупівля товарів, робіт і послуг за державні кошти є досить складним та тривалим процесом, що потребує відповідних фахових знань та належного законодавчого врегулювання.

Питання теорії публічних закупівель стали об'єктом багатьох наукових пошуків та є предметом дослідження багатьох науковців. Цій проблематиці присвячені праці: М. Галушак, І. Круп'як, Н. Тополенко, І. Скоропад та інших науковців.

Здійснення усіх закупівель веде до виникнення зобов'язань на підприємствах і необхідності здійснення розрахунків за цими зобов'язаннями.

Розрахунки за зобов'язаннями - це списання коштів з рахунків, що відкриті в органах Державної казначейської служби при наявності зареєстрованого зобов'язання, видатки на яке здійснюються на цілі та в межах затверджених кошторисів за загальним і спеціальним фондом. Зобов'язання в бухгалтерському обліку це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства (економічних вигод). [10]

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

Прийняття Закону України «Про публічні закупівлі» це наслідок економічних та політичних змін в нашій країні. Необхідність даних змін спричинено боротьбою з нецільовим витрачанням бюджетних коштів,

забезпечення конкуренції на ринку публічних закупівель та залучення інвестицій. [69]

Однією з політичних причин у зміні законодавства в сфері публічних закупівель є підписання Угоди про асоціацію з ЄС. Згідно з якою Україна повинна стандартизувати систему публічних закупівель до правил, норм та принципів європейського союзу.

Для України передбачалося, що Закон України «Про публічні закупівлі» сприятиме:

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

Тому для досягнення поставлених цілей і було розроблено електронний майданчик «ProZorro».

Система «ProZorro» - це онлайн-платформа, де державні та комунальні замовники оголошують тендери на закупівлю товарів, робіт і послуг, а представники бізнесу (учасники) змагаються на торгах за можливість поставити це державі. В систему електронних закупівель входять веб – портал (Центральна база даних) уповноваженого органу Prozorro, та комерційні авторизовані електронні майданчики. Доступ до централізованої системи здійснюється через шість окремих комерційних майданчиків. Учасники аукціонів, для того щоб отримати доступ до бази повинні сплатити збори, які і є доходом майданчиків. А для замовників проведення закупівель через систему ProZorro є безкоштовним. [14] Принцип роботи системи ProZorro зображений на Рис.1.1.

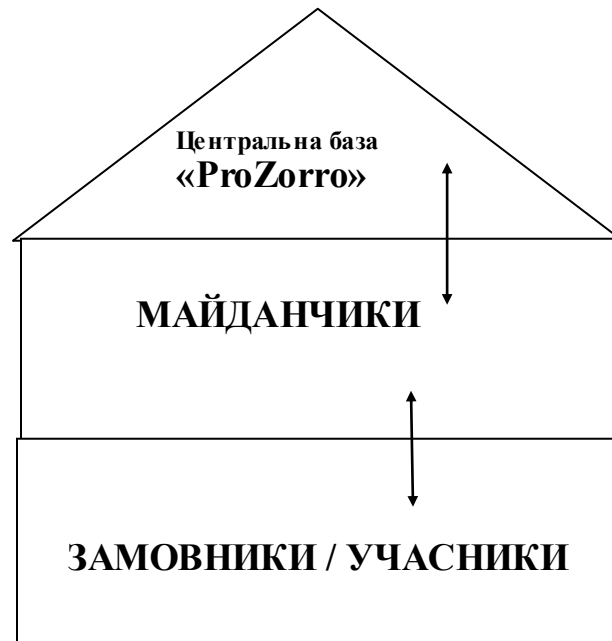


Рис.1.1 – Робота електронного майданчика PROZORRO

Отже, складовими електронної системи закупівель є веб-портал Міністерства економічного розвитку і торгівлі (prozorro.gov.ua) та електронні майданчики. Процес закупівлі між електронними майданчиками та центральною базою даних (далі ЦБД), prozorro.gov.ua, побудований наступним чином: коли тендер з'являється на одному з майданчиків, він потрапляє до ЦБД, а звідти транслюється на всі інші. Те ж саме відбувається і з пропозиціями постачальників. [13]

Згідно із ст.13 Закону України «Про публічні закупівлі» закупівлі можуть здійснюватися шляхом застосування однієї з таких конкурентних процедур:

- відкриті торги;
- торги з обмеженою участю;
- конкурентний діалог. [22]

Згідно із ст.40 Закону України «Про публічні закупівлі» як виняток замовники мають право застосовувати переговорну процедуру. [22]

Відкриті торги - одна з основних процедур в системі усіх закупівель.

В Законі є два типи процедур відкритих торгів: відкриті торги та відкриті торги з публікацією англійською мовою . [69]

Відкриті торги використовуються замовниками визначених пунктами 1-3 частини першої статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі», за умови що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт - 1,5 мільйона гривень. А коли вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) нижче 200 тисяч гривень, а робіт - 1,5 мільйона гривень використовується спрощена процедура закупівлі.[22] Згідно з Законом України «Про публічні закупівлі» спрощена процедура не є закупівлею в розумінні Закону.

В кожній процедурі закупівель є свої етапи проведення торгів.

Для відкритих торгів етапи зображені на Рис. 1.2.

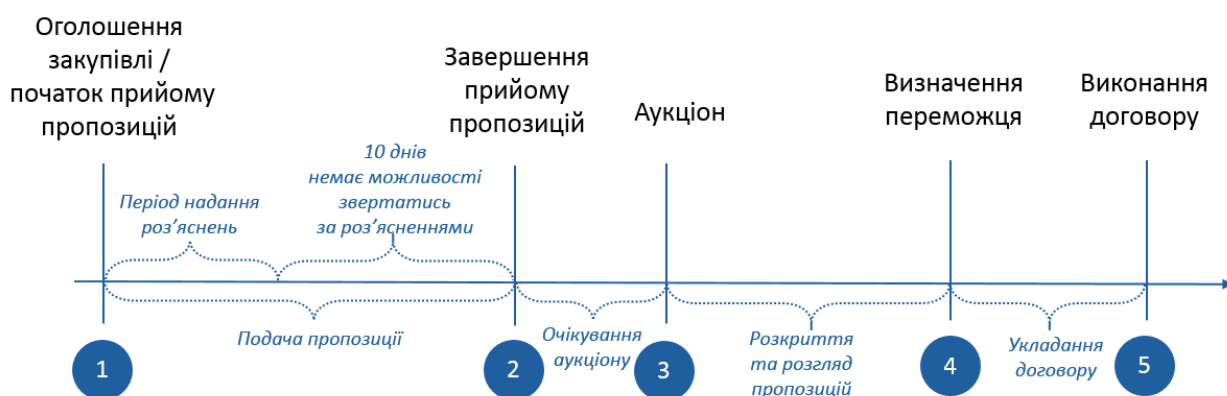


Рис 1.2. Етапи проведення відкритих торгів

Перший етап - період подання пропозицій. Він триває мінімально 15 днів. З першого дня і протягом всього періоду подання пропозицій можна вносити зміни до оголошення та тендерної документації, а Постачальники – можуть подавати свої пропозиції та звертатися до Замовників із запитаннями/вимогами (крім останніх 10 днів).

Починаючи з дати початку приймання пропозицій і закінчуючи за 4 дні до закінчення терміну приймання пропозицій, будь-які зареєстровані користувачі системи (окрім Замовників) можуть подавати скарги на умови тендерної документації.

Другим етапом є аукціон. Після завершення періоду подання пропозицій системою автоматично визначається дата та час аукціону.

Третій етап - розкриття та розгляд пропозицій. На етапі розкриття та розгляду пропозицій проводиться розгляд поданих пропозицій. Згідно ЗУ «Про публічні закупівлі» термін розгляду пропозиції не повинен перевищувати 5 робочих днів. Однак він може бути продовженим до 20 робочих днів. Повідомлення про продовження терміну розгляду пропозицій публікується в системі. Якщо Замовник відхиляє найбільш економічно вигідну пропозицію, то система надає йому наступну за ціною пропозицію і Замовник знову має 5 робочих днів на розгляд пропозиції.

Четвертий етап - укладання договору. Після того як відбудеться визначення переможця, в той же день приймається рішення про намір укласти договір і оприлюднюється на веб-порталі Уповноваженого органу.

Після цього, не раніше, ніж через 10 днів з дня оприлюднення повідомлення про намір укласти договір, але не пізніше, ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір укладається договір і оприлюднюється в системі.[22]

Для спрощеної системи етапи закупівлі трішки відрізняються:

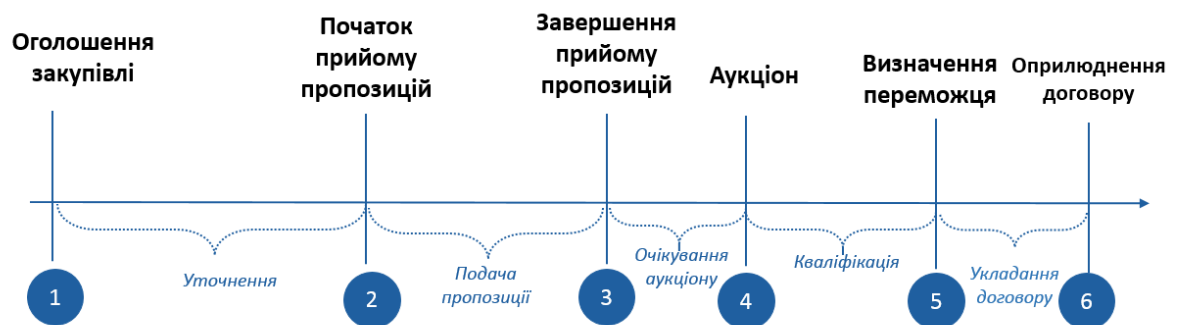


Рис.1.3. Етапи проведення спрощених закупівель.

Першим етапом є публікування оголошення та проєкту договору про закупівлю, але не пізніше ніж за шість робочих днів до кінцевого строку подання пропозицій.

Другий етап – період уточнень. Період уточнень триває не менше трьох робочих днів. В цей час постачальники мають право звернутись з питанням чи вимогою до Замовника.

Третій етап це етап подання пропозицій. В період подання пропозиції вже немає можливості вносити ніякі зміни.

Четвертий етап є розгляд пропозицій. Так як спрощена закупівля в розумінні Закону не є процеурую закупівель то розгляд пропозицій відбувається даже при поданні і однієї пропозиції. Строк розгляду пропозиції, як і в відкритих торгах, не повинен перевищувати п'ять робочих днів з дня завершення електронного аукціону..

Останній етап проведення спрощеної, як і в відкритих торгах - етап укладання договору. Замовник укладає договір про закупівлю з учасником, що визнаний переможцем спрощеної закупівлі, на наступний день, але не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю.

В Законі немає обмеження стосовно строку раніше за який не можна укласти договір. Тож Замовник може укласти договір, наприклад і на 3 день після повідомлення про намір укласти договір. Договір про закупівлю та всі додатки до нього оприлюднюються протягом трьох робочих днів з дня його укладення.[22]

Договір поставки - це договір, за яким постачальник, зобов'язується передати в обумовлені строки товари у власність покупця, а покупець зобов'язується прийняти товари і сплатити за них певну грошову суму.

Згідно з ст. 13 Господарського кодексу України договір за державним замовленням (державний контракт) - це договір, укладений державним замовником від імені держави з виконавцем державного замовлення, у ньому визначаються права й обов'язки сторін і регулюються взаємини замовника й виконавця. [16]

Виконавці державного замовлення - це суб'єкти господарської діяльності України всіх форм власності, які виготовляють і поставляють продукцію для державних потреб відповідно до умов укладеного державного контракту.

Державні замовники - це міністерства, інші центральні органи державної виконавчої влади України, державні адміністрації, державні організації та установи, уповноважені Кабінетом Міністрів України укладати державні контракти з виконавцями державного замовлення.

Договір про закупівлю, відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» це господарський договір, що укладається між замовником і учасником за результатами проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі та передбачає платне надання послуг, виконання робіт або придбання товару. Згідно з ч. 1 ст. 41 Закону: укладається договір про закупівлю відповідно до норм Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України з урахуванням особливостей, визначених цим Законом.[22]

Відповідно до ГК України, зміст договору повинен містити такі основні пункти:

А) предмет договору(ст. 266 ГК). Предмет договору повинен визначати найменування (номенклатуру, асортимент) та кількість продукції (робіт, послуг), а також вимоги до їх якості (ч. 3 статті 180 ГКУ);

Б) ціна договору;

В) строки і порядок поставки (ст. 267 ГК). Строк договору зазвичай - один рік. Строком дії господарського договору є час, впродовж якого існують господарські зобов'язання сторін, що виникли на основі цього договору. Закінчення строку дії господарського договору не звільняє сторони від відповідальності за його порушення, що мало місце під час дії договору.

Г) якість товару. Якість товару, що постачаються повинна відповідати стандартам, технічним умовам, іншій технічній документації, яка встановлює вимоги до їх якості;

Д) порядок виконання. Поставка продукції здійснюється постачальником шляхом відвантаження (передачі) товару покупцеві за договором або іншій особі, що визначена в договорі.

Е) умови, що визначені законом як істотні, згідно ст.41 Закону України «Про публічні закупівлі». ([16])

Обидві сторони повинні вживати всіх заходів для належного та ретельного виконання договорів. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання договору настає у формі:

1) відшкодування збитків – це форма відповідальності, яка застосовується навіть за відсутності в договорі згадки про неї, на підставі відповідних положень Господарського та Цивільного кодексів.

2) сплата штрафних санкцій (неустойки). Застосовується в більшості випадків залікова неустойка, якщо інше не передбачено законом або договором.

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

1.2. Особливості обліку, контролю та аналізу процедури закупівель в бюджетних установах.

Товари та послуги, що закуповує замовник в бюджетній установі кожного року є однотипними і тому, основне завдання замовника це вірно визначитися з предметами закупівлі та процедурою закупівлі.

Порядок визначення предмета закупівлі регламентується Наказом Мінекономрозвитку №708 від 15.04.2020 р. відповідно встановленого «Порядку визначення предмету закупівлі». Паралельно з визначенням предмета закупівлі йде робота по визначенню конкретних характеристик товару, робіт чи послуг і кваліфікаційних вимог до учасників процедур.

У Законі України «Про публічні закупівлі» чітко визначені поняття – «товар», «послуга» та «робота».

Згідно даного Закону:

товари - продукція, об'єкти будь-якого виду та призначення, у тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети у твердому, рідкому і газоподібному стані, а також послуги, пов'язані з постачанням таких товарів, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих товарів [22];

послуги - будь-який предмет закупівлі, крім товарів і робіт, зокрема транспортні послуги, освоєння технологій, наукові дослідження, науково-дослідні або дослідно-конструкторські розробки, медичне та побутове обслуговування, найм (оренда), лізинг, а також фінансові та консультаційні послуги, поточний ремонт, поточний ремонт з розробленням проектної документації; [22]

роботи - розроблення проектної документації на об'єкти будівництва, науково-проектної документації на реставрацію пам'яток архітектури та містобудування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого та невиробничого призначення, роботи з будівництва об'єктів з розробленням проектної документації, роботи з нормування в будівництві, геологорозвідувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні роботам послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, що включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт.[22]

Предмет закупівлі товарів і послуг визначається замовником згідно з пунктами 21 і 34 частини першої ст. 1 Закону України «Про публічні закупівлі» [22]. В залежності від того, що саме заплановано закупити для визначення предмету закупівлі використовується ДК 021:2015 Єдиного закупівельного словника. Наприклад, якщо закупаються товари (крім будівель та медикаментів), то предмет закупівлі визначається за четвертим знаком класифікатора. Закупівля послуг визначаються також за показником четвертої цифри. А от закупівля робіт визначаються не за кодом ДК 021:2015, а за об'єктом будівництва. Порядок визначення інших предметів закупівлі такий самий, як і в закупівлі товарів та послуг - за показником четвертої цифри. Також замовник може визначити окремі частини предмета закупівлі за показниками четвертої – восьмої цифр ДК, обсягом, номенклатурою, місцем поставки товарів, виконання робіт або надання послуг.

Отже, предметом закупівлі відповідно до Закону є «товари, роботи чи послуги, що закупаються замовником у межах єдиної процедури закупівлі або в межах проведення спрощеної закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції/пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі). Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом, із застосуванням Єдиного закупівельного словника, затвердженого у встановленому законодавством порядку».

Процес проведення публічних закупівель в Україні регулюється Законом України “Про публічні закупівлі” [22]. В даному Законі не визначено які саме стадії повинен пройти замовник згідно Закону.

Однак якщо дивитися із практичної точки зору, то можна виділити 8 послідовних стадій, що наведені на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Стадії здійснення закупівелі в бухгалтерському обліку

Фінансово-господарська діяльність усіх бюджетних установ має ряд особливостей, які впливають на бухгалтерський облік на підприємстві.

Бюджетні установи це неприбуткові організації, які функціонують на правах державної власності.

Бюджетні установи мають за мету не отримання прибутку від власної діяльності, а надання нематеріальних послуг для задоволення потреб населення. [7]

Основним завданням бухгалтерського обліку у процесі фінансово – господарської діяльності бюджетних установ є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення усіх господарських операцій в бухгалтерських документах і використання виділених коштів за цільовим призначенням. [2]

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має ряд своїх особливостей:

- організація обліку ведеться в розрізі статей бюджетної класифікації;
- ведеться окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків йде за джерелом покриття;
- ведеться окремий облік касових та фактичних видатків;
- здійснюється контроль за виконанням кошторису;
- в державних підприємствах сувора відповідність обліку, звітності повинна відповідати усім вимогам нормативних документів. [1]

Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в публічних закупівлях, а саме в бюджетних установах ґрунтуються на наступних принципах:

- законність;
- достовірність;
- повнота бухгалтерського обліку;
- прийнятність вхідного балансу;
- суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність;
- окреме відображення активів та пасивів. [49]

Бюджетні установи це первинна ланка бюджетної системи. Саме бюджетні установи беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису чи фінансового плану, які підтверджують повноваження кожної установи щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначають обсяг та напрями витрачання коштів.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах є: Бюджетний кодекс України, Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Саме бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів. А Закон про бухгалтерський облік визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
[5]

Так як всі бюджетні підприємства є замовниками в розумінні Закону України «Про публічні закупівлі», то вони повинні дотримуватись таких принципів, як забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції. Найголовніша новація даного Закону «Про публічні закупівлі» є повна автоматизація процесу проведення тендерних закупівель, яка забезпечує їхню прозорість та доступність, що дозволяє зменшити чисельність прихованих махінацій у відповідній сфері.

Предмети публічних закупівель є об'єкти бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які повинні пройти всі його стадії. Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» предметом закупівлі є товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у межах єдиної процедури закупівлі або в межах проведення спрощеної закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції/пропозиції або пропозиції на

переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі). Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Законом.

Упродовж 2021 року в КНП «Долинська ЦЛ» було витрачено кошти на придбання товарів, робіт та послуг на суму 2 933 988,36 грн., з них:

- а) роботи – 219 383,6 грн.;
- б) предмети, обладнання та інвентар – 1 946 396,64 грн.;
- в) послуги – 769 208,12 грн.

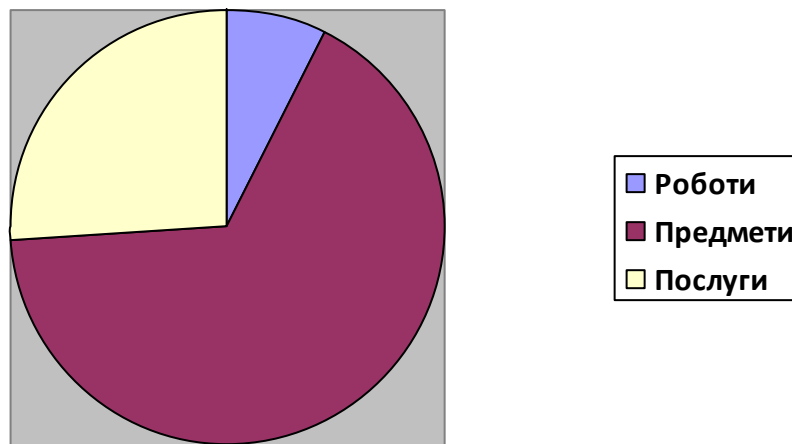


Рис. 1.4. Динаміка розподілу витрат на закупівлю товарів, робіт та послуг.

Отже, з Рис. 1.4. ми побачимо, що найбільшу частку видатків в КНП «Долинська ЦЛ» було витрачено на це закупівлю предметів, тобто товарів. Для даного підприємства - це закупівля фармацевтичної продукції, медичних матеріалів, лабораторних реагентів, медичного обладнання та ін. В КНП «Долинська ЦЛ» вагому частку видатків становить оплата за наданні послуги – вимірювання дози зовнішнього опромінення людини; послуга із збирання, зберігання та знешкодження клінічних та подібних їм відходів; бактеріологічний контроль стерильності виробів медичного призначення, інструментарію після стерилізації, діагностичних імунобіологічних препаратів, лікарських засобів та інших об'єктів та ін. Упродовж 2021 року в КНП «Долинська ЦЛ» також були проведенні такі роботи - поточний

ремонт санвузла акушерського відділення КНП "Долинська ЦЛ", метеорологічні роботи, облаштування пандусу до будівлі Акушерського корпусу (Будівля Нової поліклініки) для забезпечення вільного доступу осіб з інвалідністю та маломобільних груп населення.

Кошторис, програма та фінансовий план використання коштів є основними плановими документами, які надають повноваження замовникам на отримання коштів і здійснення видатків, визначають обсяги та напрямки спрямування коштів. Для замовників, що фінансуються з державного або місцевих бюджетів, застосовується «Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 зі змінами.

Річний план закупівель товарів, робіт і послуг – це планування закупівель, що здійснюються замовником протягом бюджетного року, із виділенням окремих видів закупівель, що будуть передбачатися у бюджетних призначеннях кількох відповідних бюджетних періодів.

Річний план закупівель товарів, робіт і послуг складається замовником після затвердження кошторису ао фінансового плану. План закупівель та зміни до нього (у разі внесення) узгоджується із економічним підрозділом та головним бухгалтером підприємства.

Річний план оприлюднюється на веб-порталі закупівель протягом 5 робочих днів з дати затвердження. Впродовж року всі закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються відповідно до річного плану.

Звіт про результати проведення процедури є головним документом, який фіксує завершення усіх процедур закупівлі, після цього проводиться укладення договору з постачальником та здійснення оплати договору ДКСУ.

Звіт як і більшість інших документів, що складаються в процесі закупівлі, підлягає оприлюдненню протягом трьох робочих днів з дня складання, у відповідності до вимог статті 10 Закону «Про публічні закупівлі».

Крім цього, інформацію для аналізу державних закупівель можна отримувати з державного статистичного спостереження (форма 1 «Торги»), яка заповнюється всіма замовниками та подається до органів статистики. [53]

Отже, усі етапи проведення публічних закупівель є достатньо доступними та зрозумілими. Але слід зауважити, що ні у Законі України «Про публічні закупівлі», ні в інших законодавчих актах, не зазначено як саме відбувається облік товарів чи послуг, придбаних шляхом публічних закупівель.

Найважливішими предметами закупівлі для бюджетних установ є: комунальні послуги, а саме послуги по наданню теплопостачання (централізованого теплопостачання), водопостачання і водовідведення; закупівля електроенергії і природного газу, закупівля відповідних нематеріальних активів, різних будівельні, а також ремонтні роботи.

Облік надання комунальних послуг замовнику відбувається відповідно до Інструкції щодо застосування кодів економічної класифікації видатків бюджету за кодами економічної класифікації видатків:

КЕКВ 2271 - «Оплата теплопостачання» - здійснюється оплата послуг за теплопостачання;

КЕКВ 2272» - Оплата водопостачання і водовідведення»- здійснюється оплата послуг з водопостачання і водовідведення;

КЕКВ 2273 «Оплата електроенергії» – плата за електроенергію, включаючи оплату послуг з її розподілу;

КЕКВ 2274 «Оплата природного газу» – оплата природного газу, включаючи оплату послуг за його транспортування, оплата скрапленого (балонного) газу.[9]

Застосування коду економічної класифікації видатків здійснюється залежно від предмету договору та видів робіт, за які здійснюється оплата. [9]

В КНП «Долинська ЦІ» облік надання комунальних послуг теж здійснюється відповідно до Інструкції щодо застосування кодів економічної класифікації видатків бюджету за кодами економічної класифікації видатків. (Рис 1.4.)

2271 «Оплата теплостачання» - здійснюється оплата послуг теплостачання (централізованого теплостачання);

2272 «Оплата водопостачання і водовідведення» – оплата послуг з водопостачання і водовідведення;

2273 «Оплата електроенергії» – плата за електроенергію.

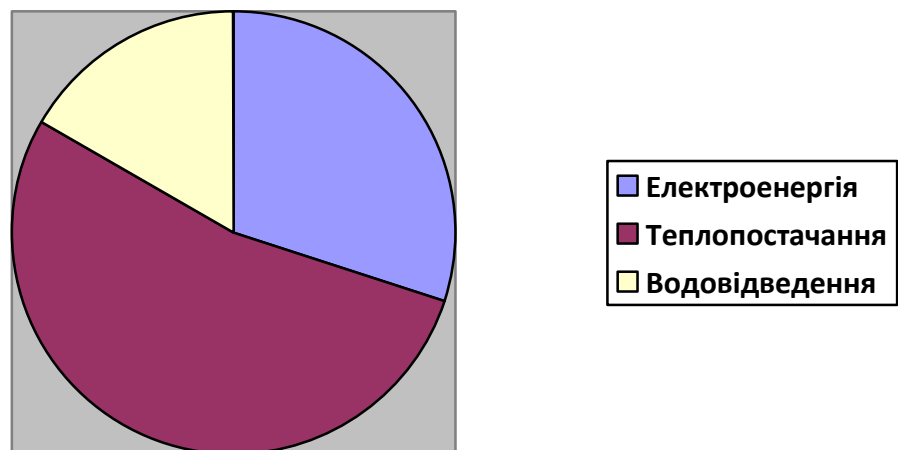


Рис.1.5. Динаміка розподілу видатків на енергоносії у 2021 році в КНП «Долинська ЦІ».

Отже, з Рис.1.5. ми бачимо, що найбільшу частку видатків, становлять видатки на оплату теплостачання. Потім йдуть видатки на електроенергію та на водовідведення. Така динаміка пов'язана із високою ціною за газ та її постійним коливанням на ринку нашої держави.

Відповідно до бюджетного законодавства право бюджетних установ на витрачання бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисах

поточного року, припиняється 31 грудня поточного року (бюджетного року). [8]

У разі якщо надходжать кошти на реєстраційний рахунок підприємства по загальному фонду за КЕКВ, а саме за операціями, які були проведені у минулих бюджетних періодах, то одержані кошти спрямовуються до державного бюджету.

Рахунки, які надані на оплату комунальних послуг, відображаються в обліку бюджетної установи в тому місяці, у якому вони надійшли, згідно розділу № 3 ст. 57 гл. 10 Бюджетного кодексу України [8] та складаються наступні бухгалтерські проведення (табл. 1):

Таблиця 1.1

Облік комунальних послуг в бюджетній установі

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Виставлений рахунок за комунальні послуги	364	712
Сплачено за комунальні послуги. Водночас проводиться запис на зменшення фінансового результату	311 431	364 642

В фінансовій звітності бюджетної установи заборгованість за надані комунальні послуги з тепло-, водопостачання має відображатись у рядку 010 - Звіту про заборгованість за бюджетними коштами, форма № 7д, № 7м, Наказ Міністерства фінансів України «Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.12 р. № 44.[49]

Облік необоротних активів відбувається за стандартними правилами щодо обліку бюджетних установ. В бюджетних установах аналітичний облік необоротних активів залежить від облікової групи. [10] Економічно однорідні необоротні активи згруповані за обліковими групами та представлені у Плані рахунків та субрахунків. Об'єкти основних засобів враховуються на рахунку 10 в до нього відкриваються відповідні субрахунки.

А інші матеріальні необоротні активи обліковуються на рахунку 11 за економічно однорідними групами (субрахунки 111-119). Для обліку нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкриваються субрахунки: 121 – «Авторські та суміжні з ними права»; 122 – «Інші нематеріальні активи». [38]

Для правильної та раціональної організації обліку необоротних активів, необхідно забезпечити своєчасне й правильне оформлення первинних документів. Вся інформація в облікові реєстри вноситься тільки після перевірки первинних документів за формою та за змістом.

Для обліку руху необоротних активів використовуються такі первинні документи: документи з обліку основних засобів, які передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів»; документи типових міжвідомчих форм з обліку розрахункових операцій та матеріальних цінностей (рахунки-фактури, накладні, акти тощо).

Для аналітичного обліку основних засобів ведуться типові форми первинних документів: форми № ОЗ – 1 до форми № ОЗ – 12. Усі документи, якими оформляється рух необоротних активів, повинні складатися відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 р. № 88 та своєчасно затверджуватися керівником установи і передаватися до бухгалтерії для відображення в облікових реєстрах і звітності.[32]

Синтетичний облік необоротних активів ведеться у книзі Журнал-головна у розрізі окремих субрахунків. Узагальнення операцій з надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 4, 6, 8. Операції з вибуття та внутрішнього переміщення узагальнюються в меморіальному ордері № 9. Дані меморіальних ордерів заносяться до Журнал-головної. При комп'ютеризації обліку з цією метою

використовують відповідні машинограми: «Головна книга», «Оборотна відомість основних засобів». [32]

Контроль публічних закупівель в бюджетній установі – це систематичне спостереження та контроль за замовником, що здійснює закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти, у необхідній кількості, за прийнятною ціною, у відповідного постачальника, з метою забезпечення добросовісної конкуренції, відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівлі, а також об'єктивної та неупередженої оцінки конкурсних пропозицій. [8]

Основним завданням перевірок публічних закупівель є контроль за забезпеченням правильності, ефективності і законності використання державних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг.

Об'єктами перевірки в публічних закупівелях є рішення уповноваженої особи, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, дані бухгалтерського обліку, тендерна документація та інші документи, що стосуються проведення процедур закупівель на всіх стадіях їх здійснення.

Суб'єктом фінансового контролю за публічними закупівлями прийнято вважати сукупність органів державної влади, що законодавчо мають право здійснювати контроль за публічними закупівлями. Органи контролю визначено Законом України «Про публічні закупівлі» і до них віднесено: Антимонопольний комітет України, Рахункову палату та Державну аудиторську службу України. [22] Однак, на мою думку система суб'єктів контролю за публічними закупівлями повинна бути значно ширшою та налічувати більшу кількість органів державною влади, відповідних функціональних обов'язків.

Конституційним органом парламентського контролю за цільовим і ефективним використанням державного бюджету виступає Рахункова палата України, що здійснює контрольно-аналітичну та експертну діяльність,

забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів. [25]

Державна казначейська служба України (далі — ДКСУ) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України. Попередній контроль повноважень розпорядників бюджетних коштів відбувається шляхом перевірки документів через електронну систему “Прозорро”. [49]

Найбільше повноважень фінансового контролю за здійсненням закупівель має Державна аудиторська служба (далі – ДАСУ), що являється центральним органом виконавчої влади. ДАСУ та її територіальні органи здійснюють контроль у сфері публічних закупівель через проведення перевірки публічних закупівель, державного фінансового аудиту, інспектування (ревізії) та моніторингу закупівель. [27]

Для постійного контролю за закупівлями необхідно здійснювати ретроспективний, оперативний та тактичний аналіз процедур закупівлі товарів, робіт та послуг. Під аналізом в широкому розумінні зазвичай розуміють розкладання об’єкта або процесу, що вивчається, на частини, із метою економічного, фінансового і технічного і т.п. дослідження цих частин та об’єкта загалом.

Аналіз державних закупівель необхідний для оцінки якості роботи самої системи закупівель, враховуючи оцінку наявності нормативно-правових актів, методичних матеріалів; ефективність кожної окремої процедури, визначення отриманого ефекту порівняно із середнім, що був досягнутий в аналогічних ситуаціях, оцінка ефективності та обґрунтованості прийнятого рішення. Для аналізу роботи використовують статистичні дані форми «1-торги» [53], яка складається щоквартально наростаючим підсумком з початку року.

Враховуючи всі ці дані виділяються такі групи показників:

І група це показники, які характеризують питому вагу застосування процедур закупівель (кількісні та вартісні дані):

а) частка процедур закупівлі - визначається відношенням кількості процедур за окремими видами закупівлі, до їх загальної кількості, помножених на 100 % ;

б) частка вартості контрактів, укладених за окремими процедурами, визначається відношенням суми контрактів, що укладені за окремими процедурами, до загальної кількості укладених контрактів, помножених на 100 % ;

в) частка торгів, що не відбулися визначається відношенням кількості торгів, що не відбулися за окремою процедурою, до загальної кількості торгів за цією процедурою, помножених на 100 %.

II група – показники, які характеризують конкурентне середовище:

а) кількість учасників у процедурі закупівлі визначається часткою від ділення кількості учасників у процедурі закупівлі до кількості процедур;

б) частка учасників іноземних підприємств у процедурах закупівлі визначається відношенням кількості учасників іноземних підприємств до загальної кількості учасників процедур закупівлі.

III група – показники, які характеризують середню ціну укладеного контракту:

а) середня ціна контракту, укладеного за результатами окремої процедури, визначається відношенням суми контрактів, укладених за результатами окремої процедури до загальної кількості торгів окремої процедури.

IV група – показники, які показують абсолютний та відносний обсяг економії бюджетних коштів порівняно із запланованими коштами:

а) абсолютний обсяг економії за окремою процедурою визначається як різниця запланованого обсягу коштів для закупівлі за окремою процедурою та загальної вартості укладених контрактів за окремою процедурою і витрат на організацію процедури закупівлі;

б) відносний обсяг економії за окремою процедурою визначається як відношення абсолютного обсягу економії за окремою процедурою до загальної вартості укладених контрактів за окремою процедурою.

При розрахунку цих чотирьох груп показників будуть отримані результати щодо визначення обсягу закупівлі, або ж виникне необхідність переглянути вихідні дані, або оцінити кваліфікацію персоналу.

Також на рівні організацій і підприємств можна виділити такі основні завдання стратегічного, тактичного і оперативного аналізу:

- аналіз виконання стратегічного (тактичного, оперативного) плану;

- аналіз якості продукції і послуг; аналіз ступеня задоволення запитів споживачів;

- аналіз ефективності використання інвестицій, основних фондів, оборотного капіталу, матеріальних ресурсів, живої праці;

- аналіз продуктивності;

- фінансовий аналіз-аудит;

- аналіз складових витрат;

- виділення і аналіз ризиків та розроблення заходів з їх зниження;

- аналіз постачальників, споживачів, посередників тощо.

В основу аналізу покладено принципи:

- науковість,

- системний підхід,

- динамічність,

- виділення пріоритетних напрямів,

- комплексність,

- повнота і достовірність інформаційної бази та інші.

Велике значення для ефективності аналізу має інформаційна база. Вона містить сукупність нормативних, планових, облікових показників, які характеризують склад і динаміку системи закупівельного середовища.

Аналіз, що здійснюється в учасників процедур державних закупівель, класифікується за такими ознаками:

за цілями і задачами процедур державних закупівель - розрізняють аналіз виконання стратегічного (тактичного, оперативного) плану; визначення базисних показників; оцінку результатів господарської і фінансової діяльності; підготовку інформації для прийняття управлінських рішень і т.п.;

за аспектами системи державних закупівель виділяють економічний, фінансовий, техніко-економічний, функціонально-вартісний, проблемно-орієнтований і інші види аналізу;

за змістом програми державних закупівель розрізняють комплексний, локальний аналіз;

за суб'єктами виконання процедур державних закупівель аналіз є зовнішній та внутрішній;

за періодичністю і повторюваністю процедур державної закупівлі розрізняють щорічний (щоквартальний, щомісячний, щоденний) та разовий аналіз;

за характером прийнятих рішень щодо державних закупівель аналіз може бути попередній, оперативний, поточний, підсумковий, перспективний.

При аналізі широко застосовується різної методи та прийоми. Самі поширені методи і технічні прийоми аналізу :

- методи математичної статистики, априклад факторний, індексний, спектральний аналіз і ін.;
- функціонально-вартісний аналіз;
- методи статистичного імітаційного моделювання на ЕОМ;
- економетричні методи і моделі;
- методи експертних оцінок, що дають змогу розширити вивчення спектра факторів, які впливають на закупівлі за державні кошти, а також дають змогу визначити можливі додаткові резерви підвищення ефективності закупівель. [86]

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

Інформаційний аспект аналізу закупівель є системою обробки інформації, що складається з наступних частин: підсистема збору і сортування інформації, підсистема зберігання інформації, підсистема пошуку, підсистема аналізу інформації. Система обробки інформації є базисом для створення інформаційного механізму закупівель і дозволяє оперативно реагувати на зміни в юридичних основах і фінансовому середовищі, прогнозувати і планувати необхідний обсяг закупівель, створювати реєстр учасників торгів та ін. [14]

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

Для потреб аналізу інформаційне забезпечення в пулічних закупівлях розглядається як елемент усієї інформаційної системи, поряд з організацією та методичним забезпеченням. Тобто інформаційне забезпечення буде повністю тотожне поняттю «інформаційна база», під якою потрібно розуміти інформаційні джерела. Інформаційною базою аналізу закупівель є сукупність джерел інформації, дані яких використовуються під час його проведення.

Отже, все інформаційне забезпечення аналізу пулічних закупівель з метою його детального дослідження ділиться на групи:

- а) нормативно-довідкову;
- б) методичну;
- в) обліково-аналітичну. [54]

Нормативно-довідкова інформація об'єднує законодавчі акти, нормативи урядових і виконавчих структур, норми, нормативи та інші регламенти господарських операцій. Під час аналітичного процесу слід враховувати зміни та поправки у нормативній базі, оскільки законодавство у сфері закупівель постійно вдосконалюється. Джерелами внутрішньої інформації є: фінансові плани, інвестиційні проекти, кошториси.

Особлива увага при аналізі закупівель звертається на конкурсну документацію, яка розробляється замовником для кожної закупівлі і поділяється на:

- основну документацію – документи, що визначають порядок проведення закупівлі та обов'язки для замовника і учасників.
- допоміжну документацію – документи, що створюються замовником і учасниками торгів та які регулюють окремі етапи закупівлі.
- зовнішню документацію – це документи, якими офіційно обмінюються замовник і учасники закупівель.
- внутрішню документацію – це документи, які зберігаються тільки в учасників та замовників.

Також публічні закупівлі можна ще аналізувати за такими напрямками:

По-перше, як макроекономічна складова державних видатків, які направлені на виконання державою своїх функцій.

По-друге, це оцінка механізму здійснення публічних закупівель окремих економічних суб'єктів, їх об'єктивність та раціональність у прийнятті і виконанні рішень про закупівлю.

По-третє, це аналіз кожної окремо взятої процедури закупівлі, її кінцевого результату.

Отже, аналіз закупівель є складним та багатограним процесом, який може здійснюватись на всіх рівнях управління державними закупівлями, та повинен включати всі особливості національної економіки.

1.3. Світова практика здійснення публічних закупівель

Згідно ст.5 Закону України «Про публічні закупівлі» принципами здійснення публічних закупівель є:

- 1) добросовісна конкуренція серед учасників;
- 2) максимальна економія, ефективність та пропорційність;
- 3) відкритість та прозорість на всіх стадіях закупівель;
- 4) недискримінація учасників та рівне ставлення до них;
- 5) об'єктивне та неупереджене визначення переможця процедури закупівлі/спрощеної закупівлі;
- 6) запобігання корупційним діям і зловживанням. [22]

Основна мета публічних закупівель - краща якість за нижчу ціну. При організації закупівель за державні кошти в Україні обов'язково потрібно керуватись зарубіжним досвідом інших країн, якщо це звичайно не суперечить законодавству України. Адже світова практика проведення закупівель є більшою в порівнянні із нашою.

У країнах ЄС пріоритетною метою є створення конкурентного середовища, що є державним інструментом для регулювання ринку та створення сприятливих умов для розвитку економіки.

Основними вимогами державних закупівель є:

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

Державні закупівлі відіграють стратегічно важливу роль у таких сферах:

- модернізація інфраструктури;
- створення нових інформаційних технологій;
- розвиток охорони здоров'я;

- будівництво та реконструкція навчальних закладів і закладів охорони здоров'я.

В ЄС введено діють такі директиви, які пояснюють механізм здійснення закупівель за державні кошти:

- 1) Директива Ради 93/36/ЄЕС (про державну закупівлю товарів);
- 2) Директива Ради 93/37/ЄЕС (про державну закупівлю робіт);
- 3) Директива Ради 92/50/ЄЕС (про державну закупівлю послуг);
- 4) Директива Ради 89/665/ЄЕС (про засоби суспільно-правового захисту);
- 5) Директива Ради 93/38/ЄЕС (щодо підприємств з надання комунальних послуг);
- 6) Директива Ради 92/13/ЄЕС (про засоби судового захисту підприємств з надання комунальних послуг). [56]

Положення угод та директив застосовуються безпосередньо до державної закупівлі та забороняють будь – які прояви дискримінації або обмеження щодо усіх контрактів, незалежно від їх вартості. [13]

Головна мета директив – це уніфікація процедур щодо закупівель, очікувана вартість яких перевищує порогові показники. Цих директив мають дотримуватися всі країни – члени ЄС. Також, законодавство ЄС говорить про те, що усі державні підприємства та установи, що відповідають за транспорт, телезв'язок, водопостачання та енергопостачання, повинні керуватися принципами щодо відсутності дискримінації при проведенні закупівель та прозорості здійснення процедур закупівель.

Світова практика доводить також, що форма державного устрою також впливає на ступінь централізації системи державних закупівель та рівень її законності.

Наприклад, у Польщі, Угорщині, Словаччині, Чехії, Молдові і Латвії всі закупівлі регулюються одним законом, який базується на типовому законі UNCITRAL.

Однак серед законодавчих актів перелічених країн найскладнішим є угорський. Там, крім Закону про державні замовлення, існує низка інших нормативних документів, що містять особливі правила, які використовуються для певних видів процедур, наприклад - поставки для військових, поліцейських цілей, парфумерної та електронної продукції, та для процедур, що стосуються державних таємниць. Схожі законодавчі норми є і в законодавстві Словаччини.

У Швейцарії державні закупівлі регулюються відповідно до конституційного розподілу повноважень: ті, що належать до компетенції федеральної влади, регламентує федеральне законодавство, акантональні, міжкантональні та місцеві – законодавство на рівні кантонів і місцевих органів влади. [6]

Канада хоч і має федеральний державний устрій, проте державні закупівлі країни не регулюються єдиним нормативно-правовим актом. Кожна провінція тут має право самостійно визначати політику у сфері держзакупівель за умови, що вона не суперечитиме міжнародним угодам і угодам між провінціями та урядом. [11]

Законодавчу основу системи державних закупівель у США становлять Правила закупівлі для федеральних потреб і Правила для потреб державної оборони. Ці два нормативно-правові документи регламентують усю систему федеральних закупівель і відомі досить детальною розробкою принципів і процедур. Усі закони, що регулюють державні закупівлі в цій країні, можна поділити на дві категорії. Федеральне законодавство регламентує здійснення конкретних видів закупівель, які належать до компетенції органів виконавчої влади на федеральному рівні. Спеціальне законодавство регламентує здійснення процедур за контрактами, форми контрактів, визначає по поряд формування й використання інформаційного забезпечення процесів держзакупівель та аналіз їх результатів. [33]

Майже у всіх країнах наголошується, що система закупівель має ґрунтуватися на принципах економії, ефективності, справедливості, боротьби з корупцією та мінімізації витрат.

Слід зазначити, що основні вимоги міжнародних угод про закупівлі (GPA, GATT) імплементовані в національне законодавство багатьох країн.

У Словаччині закон про державні замовлення вимагає наявності документації, одержати яку на практиці дуже важко. Також формальні вимоги стосовно подання заявки на участь у тендері дуже деталізовані. [46]

Більшість досліджених країн блокує доступ іноземних учасників, тим самим підтримуючи національних виробників шляхом надання їм преференцій у сфері державних закупівель. Наприклад, Японія - контракти надержавні замовлення вкрай рідко укладаються з іноземними компаніями. В цій країні оцінюється ділова репутація іментальна близькість національних партнерів. У Канаді також надержавні замовлення вкрай рідко укладаються з іноземними компаніями, це насамперед пов'язано з патріотичними мотивами та прагненням уряду продемонструвати бережливе ставлення до грошей платників податків. У Польщі також замовники не визнають учасників, які зареєстровані за межами країни, і, як правило, приймають рішення про їх дискваліфікацію.

А Чехія навпаки максимально сприяє участі в конкурсі учасників з інших країн. В цій країні подавати документи тільки відповідно до чеського законодавства, але оформлені за законами своєї країни.

Щодо інформаційного забезпечення, то в канадському досвіді інформування громадськості про закупівлі за допомогою мережі Інтернет нараховує близько десяти років, тоді як в Україні впровадження таких інформаційних технологій тільки розпочинається.

У Канаді інформація профедеральні закупівлі й закупівлі провінцій публікується за допомогою системи MERX, яка не є державною власністю. [11]А в Україні офіційний сайт належить Міністерству економіки.

В Канаді замовники, також і державі оплачують розміщення відомостей у системі MERX. [11] В Україні пулікування замовлень на офіційному сайті України, плата не стягується. Проте можна виділити й спільні риси між закупівлями Канади та України - це безкоштовне надання інформації та фінансування з державного бюджету.

Дуже цікавий також досвід застосування інформаційної електронної мережі США. Нині кожне федеральне відомство Америки зобов'язане формувати й підтримувати ведення комп'ютерної бази даних, що містить несекретні відомості, за всіма замовленнями. Усі відомства повинні спрямовувати дану інформацію до Центральної інформаційної системи федеральних закупівель, яка є джерелом консолідованої інформації про державні закупівлі та містить дані з 1979 року. Ці відомості використовуються як основа для формування періодичних та спеціальних звітів президентові, конгресові, бюджетному управлінню США, а також надаються федеральним відомствам, діловим групам і громадськості. На платній основі надаються звіти, що складаються за індивідуальними запитами споживачів. Але є і деякі недоліки системи це неповне надання даних окремими федеральними відомствами та невелика активність використання інформаційних ресурсів як з боку урядових відомств, так і з боку громадськості. [33]

Щодо організації закупівель в країнах Європейського Союзу існують певні правила:

а) Директиви Європейського Союзу застосовуються тільки до договорів вище певного рівня вартості. Основна мета таких директив - сприяння торгівлі на міжнародному рівні.

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

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

г) Оцінка вартості використовується як основний критерій для визначення переможця, що в умовах невизначеності часто використовується як єдине можливе мірило.

д) Використанні закупівель як інструмента для реалізації екологічних та інших завдань. В країнах ЄС «зелені» закупівлі насправді мають ключове значення. В ЄС в більшості випадків вимоги до систем екологічного управління включаються до основних вимог у процесі закупівель.

Також в країнах Європейського союзу використовують послуги централізованих закупівельних організацій (ЦЗО). Обов'язкове чи добровільне використання послуг ЦЗО та рамкових угод, ступінь зобов'язання використовувати послуги ЦЗО суттєво відрізняється в різних країнах Європейського союзу. Обов'язок закуповувати певні товари чи послуги через ЦЗО у деяких державах-членах стосується лише певних визначених типів замовників.

Наприклад, в Іспанії, Австрії та Португалії- установи центрального рівня зобов'язані здійснювати закупівлі через ЦЗО, а для решти замовників така процедура не є обов'язковою.

У Німеччині ЦЗО функціонують на рівні Міністерства внутрішніх справ, там усі закупівельні тендери федеральних міністерств вище певного порогового рівня повинні проводити виключно через ЦЗО. [56]

Фінською моделлю передбачено обов'язок для замовників використовувати певний набір рамкових угод ЦЗО, а використання інших договорів має добровільний характер. Залежно від очікуваних результатів більшу гнучкість у прийнятті рішень щодо невикористання чи використання рамкових угод передбачено добровільною системою. ЦЗО, які функціонують

у добровільних чи частково добровільних системах, завжди зацікавлені в підвищенні рівня своїх послуг для гарантування якомога кращих результатів для своїх клієнтів. [46]

Висновки до розділу 1

Україна робить дуже важливі кроки у реформуванні системи публічних закупівель. Україна після підписання Угоди про асоціацію з ЄС має стандартизувати систему публічних закупівель відповідно до європейських правил, норм та принципів. Тому у 2016 році уло прийнято Закон «Про публічні закупівлі», який передбачає створення електронної системи «ProZorro».

Дана електронна система необхідна для забезпечення прозорості та ефективності у боротьбі з корупцією. Під час проведення закупівель за державні кошти. Закупівля товарів робіт та послуг може здійснюватися через застосування процедури відкритих торгів, спрощеної закупівлі та як виняток - переговорної процедури.

Вибір процедури закупівель залежить від певних умов, які зазначені в Законі «Про публічні закупівлі».

Всі закупівлі здійснюється у декілька етапів. Дані етапи різняться в залежності від вибраної процедури закупівлі.

Підписання договору є важливим етапом в господарській діяльності установи, адже він регулює правовідносини між учасником та замовником в процесі виконання зобов'язань. Особливості його складання регулює Господарський та Цивільний кодекс України.

Контроль публічних закупівель в бюджетній установі – це систематичне спостереження та контроль за замовником, що здійснює закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти, у необхідній кількості, за прийнятною ціною, у відповідного постачальника, з метою забезпечення добросовісної конкуренції, відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівлі, а також об'єктивної та неупередженої оцінки конкурсних пропозицій. [8]

Основним завданням перевірок публічних закупівель є контроль за забезпеченням правильності, ефективності і законності використання державних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг. Отже, система публічних закупівель товарів, робіт і послуг в Україні, яка розвивається і вдосконалюється з урахуванням сучасних тенденцій економічного розвитку, сприяє поліпшенню керованості сфери публічних закупівель, розвитку конкурентного середовища. Формування системи аналізу публічних закупівель відповідно до цілей їх управління потребує концептуальних підходів до розкриття економічного змісту управлінських рішень у контексті інформаційно-аналітичного забезпечення публічних закупівель, визначення пріоритетів розбудови системи публічних закупівель до яких можна віднести розробку цілісної системи публічних закупівель шляхом забезпечення добросовісної конкуренції серед учасників, відкритості та прозорості на всіх стадіях закупівель, недискримінації учасників, об'єктивної та не упередженої оцінки пропозицій конкурсних торгів, запобігання корупційним діям і зловживанням.

Створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель залежить від ступеня врахування в процесі їх аналізу особливостей предмету закупівлі, тому інституційна будова системи публічних закупівель має передбачати розвиток якісних характеристик її інститутів, які сприяли б розвитку економічної складової суспільства. Зазначене потребує внесення відповідних інституційних змін в процес організації та методики аналізу закупівель. Важливим аспектом інституційних змін, який необхідно враховувати при аналізі є взаємо пов'язаність інститутів; зміна одного з інститутів без урахування зв'язків у інституційній системі не дасть змогу об'єктивно та неупереджено оцінювати тендерні пропозиції.

Також при організації закупівель за державні кошти в нашій країні обов'язково потрібно керуватись зарубіжним досвідом інших країн, якщо це не суперечить законодавству України. Адже зарубіжний досвід функціонування систем закупівель є більшим в порівнянні з нашим.

РОЗДІЛ II
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ
ЗДІЙСНЕННЯ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ В КНП
«ДОЛИНСЬКА ЦЕНТРАЛЬНА ЛІКАРНЯ ДОЛИНСЬКОЇ
МІСЬКОЇ РАДИ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради».

КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради» є комунальним некомерційним підприємством. Адреса лікарні – Кіровоградська обл., м.Долинська, вул. Чкалова, будинок 69.

У своїй діяльності керується Статутом підприємства, Додаток А. Лікарня є самостійний господарюючий суб'єкт із статусом комунального некомерційного підприємства, наділена усіма правами юридичної особи з дня державної реєстрації. Очолює підприємство директор Григоренко Галина Володимирівна.

Підприємство створене за рішенням Долинської районної ради від 12 лютого 2019 року № 484 відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування».

Лікарня створена з метою реалізації державної політики у сфері охорони здоров'я. Предметом діяльності лікарні є медична практика.

Майно підприємства є комунальною власністю територіальної громади міста Долинська.

Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Лікарня самостійно визначає штатний розпис у межах граничної чисельності у відповідності з існуючими штатними нормативами та типовими

штатами, який затверджується відповідно до чинного законодавства України. Структура підприємства зображена на Рис.2.1.



Рис.2.1. Структура підприємства КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»

Функції, права та обов'язки структурних підрозділів лікарні визначаються положенням про них, які затверджуються Директором. Директор також самостійно визначає штатну чисельність підприємства на підставі фінансового плану, погодженого в установленому законодавством порядку з органом місцевого самоврядування.

Станом на 1 жовтня 2021 року штат лікарні налічує 189 осіб. З них – медперсоналу – 155 осіб. Згідно із статистичним звітом за другий квартал 2021 року 1-ПВ, Додаток Б, кількість штатних працівників становила 234 чоловіка, що на 45 осіб більше порівняно до сьогоднішньої дати. А у 2020 році штатна чисельність лікарні становила 308 чоловік, згідно із статистичним звітом за четвертий квартал, Додаток В, що на 119 осіб більше порівняно до сьогоднішньої дати.

Динаміка зміни чисельності працюючих зображена на Рис 2.2.

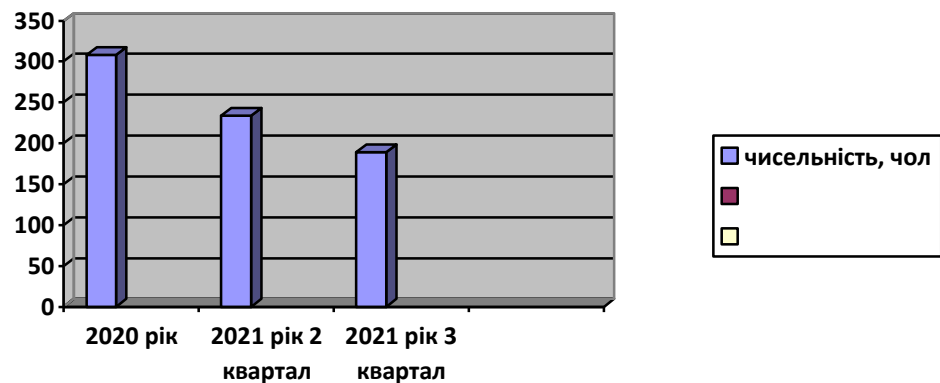


Рис 2.2. Динаміка зміни чисельності працюючих в КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»

Отже з Рис 2.2. видно, що на підприємстві спостерігається зменшення чисельності працівників. Це зумовлене приведенням до відповідності штатної чисельності до реального фінансування лікарні Національною службою охорони здоров'я України

Долинська лікарня має самостійний баланс, Додаток Г, рахунки в органах ДКСУ, гербову печатку, печатку для профілактичних оглядів, бланки, які передбачені нормативними актами.

Лікарня створена з метою надання кваліфікованої медичної допомоги та є лікувально-профілактичною установою, що забезпечує кваліфіковану стаціонарну та поліклінічну допомогу населенню. Відповідно до мети лікарня функціонує за рахунок коштів через укладання договорів з Національною службою охорони здоров'я України та від надання платних медичних послуг.

Лікарня також здійснює відповідно до чинного законодавства наступні види платних медичних послуг: майно підприємства є комунальною власністю і закріплюється за ним на праві оперативного управління. Майно складають оборотні і необоротні активи, основні засоби, грошові кошти, цінності, передані йому міською радою. Майно відображається на самостійному балансі лікарні.

Джерелами формування майна та коштів є комунальне майно, бюджетні кошти, власні надходження (кошти від здачі в оренду, одержані від реалізації платних послуг).

Бюджетне фінансування розподіляється наступним чином.

У 2021 році було передбачено коштів з національної служби здоров'я України в сумі 1 741,4 тис. грн.

Найбільшою питомою вагою 91% кошторису складає оплата заробітної плати.

Середня заробітна в лікарні станом на 1 жовтня 2021 року склала 8 249,84 грн., зокрема, лікарів 14 394,41 грн., середнього персоналу – 7 646,00 грн., молодшого персоналу 8 208,78 грн. У 2020 році середня заробітна плата становила 9 108,00 грн, Додаток Д. В тому числі лікарі – 15 226,00 грн, середній персонал – 8 478,00 грн та молодший персонал – 9 432,00 грн. Отже, у 2021 році порівняно до 2020 року середня заробітна плата зменшилася на 10,4%, це зумовлено переходом на повне фінансування НСЗУ та ліквідацією районної ради, де частка фінансування становила майже 20 %. Динаміка розподілу заробітної плати серед працюючих на підприємстві КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради» зображена на Рис.2.3.

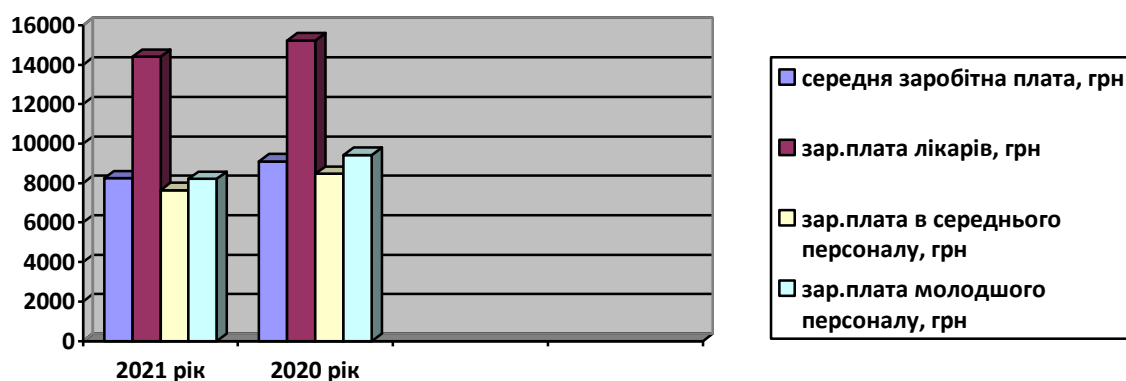


Рис. 2.3. Динаміка розподілу заробітної плати серед працюючих на підприємстві КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради».

З Рис. 2.3. можемо побачити, що найбільша частка в заробній платі по підприємству у лікарів, це пов'язано з їх вищою фаховою освітою, ніж в середнього та молодшого персоналу.

Основні показники фінансово-господарської діяльності лікарні за 2019 -2020 рр наведені в таблиці 2.1.

Табл. 2.1.

Основні показники економічної діяльності лікарні
за 2019 -2020 рр.

Показник	2019 рік	2020 рік	Зміна (+,-) показника 2019 р. порівняно з 2020 р.	
			абсолютна	відносна
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн	334000	336778	2778,0	100,8
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	223860	287134	63274,0	128,3
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	35290	36284	994,0	102,8
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	26470	27892	1422,0	105,4

Динаміка економічних показників лікарні демонструє наступні зміни: у 2020 році порівняно до 2019 відбулося незначне збільшення прибутку (виручки). Це пов'язано із збільшенням собівартості, а саме із зростанням ціни за надання платних медичних послуг. Також простежується збільшення фінансового результату до оподаткування на 2,8 % (994 тис. грн.). Відзначається приріст розміру чистого прибутку на 5,4 %, або на 1422,0 тис. грн. у 2020 році порівняно з 2019 року.

Отже, лікарня створена з метою надання кваліфікованої медичної допомоги та відповідно де мети лікарня функціонує за рахунок коштів через укладання договорів з Національною службою охорони здоров'я України та від надання платних медичних послуг. Тобто при збільшенні кількості і якості надання медичних послуг, збільшенні кількості укладених пакетів із Національною службою охорони здоров'я України, відбуватиметься

приріст розміру чистого прибутку та покращення фінансового стану підприємства.

2.2. Облік закупівель товарів, робіт та послуг на Комунальному некомерційному підприємстві «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»

Основним завданням обліку у процесі фінансово-господарської діяльності Комунального некомерційного підприємства «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради» є використання коштів за цільовим призначенням та забезпечення своєчасного, точного і повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах.

Ведення бухгалтерського обліку закупівель в лікарні та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів. [10]

Фінансування в КНП «Долинська ЦЛ» здійснюється за рахунок коштів через укладання договорів (пакетів) з Національною службою охорони здоров'я України та від надання платних медичних послуг лікарнею.

Основний фінансовий плановий документ, котрий надає повноваження уповноваженій особі від імені КНП «Долинська ЦЛ» проведення процедур закупівель товарів, робіт та послуг є фінансовий план (річний план), а також є кошторис відшкодування на енергоносії. Фінансовий план та кошторис і визначають обсяг спрямування коштів на закупівлі. Фінансовий план складається на календарний рік. Його затверджує та підписує головний бухгалтер та директор підприємства.

Фінансовий план це основний документ підприємства, відповідно до якого підприємство визначає обсяг та спрямування коштів для виконання своїх функцій протягом року.

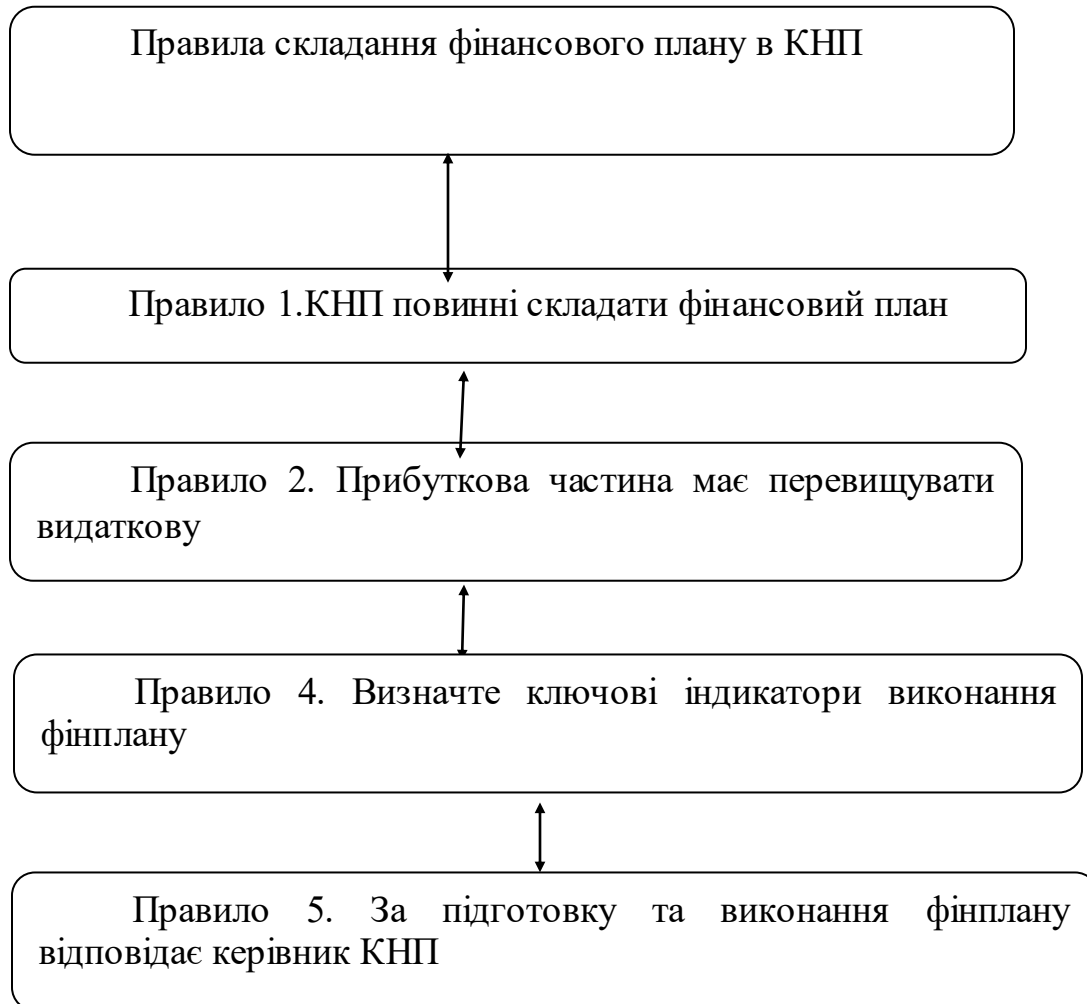


Рис. 2.4. Правила складання фінансового плану в КНП «Долинська ЦЛ»

Закупівельна діяльність лікарні є причиною виникнення зобов'язань, які виникають у процесі виконання фінплану та кошторису (Додаток Е). Тобто усі установи державного сектору, зобов'язані вести бухгалтерський облік зобов'язань відповідно до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України». [32]

Зобов'язання бюджетних підприємств є розміщенням замовлення шляхом укладення договору або виконанням інших господарських операцій, що здійснюються установою відповідно до фінансового зобов'язання.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» - закупівлі, сума яких є більшою або дорівнює 200 тис. грн. для товарів та 1, 5 млн. грн. для робіт проводяться із застосуванням тендерних процесів.[22]

У КНП «Долинська ЦІ» всі закупівлі проводяться уповноваженою, яка призначена відповідальною за організацію та проведення процедур закупівлі згідно із Законом «Про публічні закупівлі», наказ Додаток Є. Всі рішення уповноваженої особи оформляється протоколом.

До основних завдань (функцій) уповноваженої особи належать:

- планування закупівель та формування річного плану закупівель в електронній системі закупівель;
- проведення попередніх ринкових консультацій з метою аналізу ринку;
- здійснення вибору процедури закупівлі;
- проведення процедур закупівель/спрощених закупівель;
- забезпечення укладання рамкових угод;
- забезпечення рівних умов для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця процедури закупівлі/спрощеної закупівлі;
- забезпечення складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель, визначених цим Законом;
- забезпечення оприлюднення в електронній системі закупівель інформації, необхідної для виконання вимог цього Закону;
- забезпечення надсилання в електронному вигляді до органа оскарження інформації, документів та матеріалів щодо проведення процедур закупівель у разі отримання запиту від органу оскарження;
- взаємодія з органами, що здійснюють контроль у сфері публічних закупівель під час виконання ними своїх функцій відповідно до законодавства;

- організація та проведення закупівель, що здійснюються відповідно до частини третьої статті 3 Закону;

- оприлюднення в електронній системі закупівель звіту про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, у випадку здійснення закупівель відповідно до частини сьомої статті 3 Закону;

- здійснення інших дій, передбачених Законом або розпорядчим рішенням замовника.

Замовники визначають предмет закупівлі за допомогою національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник» за показником четвертої цифри основного словника із зазначенням у дужках конкретної назви товару чи послуги. Також замовник визначає окремі частини предмета закупівлі за показниками шостої – восьмої цифр основного словника національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник», але тільки при проведенні процедур закупівель.

Перед початком оприлюднення процедури закупівлі необхідно оприлюднити річний план закупівлі. Річний план закупівель товарів, робіт і послуг складається замовником тільки після затвердження кошторису або фінансового плану підприємства. План закупівель та зміни до нього (у разі внесення) узгоджується обов'язково з головним бухгалтером КНП «Долинська ЦЛ», затверджується та підписується уповноваженою особою, та оприлюднюється протягом 5 робочих днів з дня його затвердження. Впродовж року всі закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються відповідно до річного плану.

Розміщення інформації про публічні закупівлі здійснюється відповідно до вимог наказу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 18.03.2016 р. № 477 «Про затвердження Порядку розміщення інформації про публічні закупівлі».

Річний план закупівель та всі закупівлі згідно із Законом «Про публічні закупівлі» замовник оприлюднює в електронній системі закупівель

через автоматизоване робоче місце, а саме через електронний сервіс на авторизованих електронних майданчиках, який забезпечує створення, подання, опрацювання, зміну та оприлюднення інформації та документів для участі у процедурах закупівель, одержання інформації та повідомлень про закупівлі, подання скарг до органу оскарження в електронній системі закупівель через мережу Інтернет.[22]

Порядок функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків затверджено постановою КМУ від 24.02.2016 р. № 166. «Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків».

В КНП «Долинська ЦЛ» всі закупівлі товарів, робіт та послуг здійснюється через майданчик Е-ТЕНДЕР.

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

- а) оприлюднення робочого плану, протягом 5 робочих днів;
- б) опублікування оголошення про закупівлю;
- в) подання документації, у якій зазначають основні параметри торгів;
- г) проведення закупівлі за одним з можливих сценаріїв, а саме конкурентних торгів(конкурентний діалог, відкриті торги) та неконкурентних торгів (переговорна процедура);
- д) оцінювання конкурсних пропозицій;
- ж) визначення переможця;
- є) укладання договору з переможцем;
- е) складання та оприлюднення звіту про закупівлю.

Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі «Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель» № 490 від 22.03.2016р. затверджені форми документів для усіх процедур публічних закупівель, а також форма звіту про укладені та виконанні договори.

В звіті про укладений договір відображається така інформація:

- а) інформація про замовника;
- б) номер договору та дата його укладання;
- в) назва предмета закупівлі;
- г) код за ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник»;
- д) кількість товарів, послуг чи робіт;
- е) місце поставки товарів надання послуг чи виконання робіт;
- є) строк поставки товарів, виконання робіт чи надання послуг;
- ж) інформацію про технічні характеристики товару, робіт чи послуг;
- з) ціну договору;
- и) строк дії договору.

При проведенні закупівель складаються такі документи уповноваженою особою:

- 1) протокол уповноваженої особи про прийняття рішення про закупівлю;
- 2) тендерна документація або оголошення про проведення закупівлі;
- 3) звіт про проведення закупівлі товарів та послуг;
- 4) автоматично формується реєстр отриманих пропозицій;
- 6) оприлюднюється протокол про визначення переможця та протокол про намір укласти договір;
- 7) підписаний договір;
- 8) звіт про виконання договору.

Обов'язково після проведення процедури закупівлі та оприлюднення протоколу про визначення переможця замовник укладає договір із переможцем торгів у письмовій формі згідно із положеннями ЦКУ та ГКУ з урахуванням ст.41 Закону України «Про публічні закупівлі».

Тобто, істотні умови договору про закупівлю не повинні відрізнятися від змісту тендерної пропозиції, за виключення пунктів, що вказані в ст.41 ЗУ «Про публічні закупівлі»:

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

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

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

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

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

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

є) зміни встановленого згідно із законодавством органами державної статистики індексу споживчих цін, зміни курсу іноземної валюти, зміни біржових котирувань або показників Platts, регульованих цін (тарифів) і нормативів, які застосовуються в договорі про закупівлю, у разі встановлення в договорі про закупівлю порядку зміни ціни. [22]

Зміни умов у зв'язку із застосуванням положень частини п'ятої цієї статті, а саме: дія договору про закупівлю може продовжуватися на строки, достатній для проведення процедури закупівлі на початку наступного року, в обсязі, що не перевищує 20 відсотків суми, визначеної в договорі, укладеному в попередньому році, якщо видатки на цю мету затверджено в установленому порядку.[22]

В Законі «Про публічні закупівлі» при складанні договору не передбачена відповідальність за порушення або не виконання умов договору.

Так як договір про закупівлю укладається з врахуванням норм ЦКУ та ГКУ, то це дає можливість замовнику торгів на законному рівні захистити себе від можливих збитків.

Згідно ЦКУ та ГКУ збитки – це витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною. [84] Обидві сторони на етапі заключення договору мають право прописати в договорі погоджений розмір збитків, що підлягають відшкодуванню, у твердій сумі або у вигляді відсоткових ставок залежно від обсягу невиконання зобов'язання чи строків порушення зобов'язання. Так як в ГКУ передбачено відповідальність у вигляді штрафних санкцій, які учасник господарських відносин повинен відшкодувати стороні, права якої були порушені, то обидві сторони можуть це зазначати в договорі.

Штрафні санкції – це грошова сума (тобто неустойка, штраф, пеня), що повинна бути сплачена за неналежне виконання або невиконання зобов'язань в процесі господарської діяльності. Якщо замовник пропише в договорі умови щодо виплати штрафних санкцій за неналежне виконання або невиконання зобов'язань, то є буде реальний шанс для мінімізації матеріальних збитків для бюджету.

У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності у КНП «Долинська ЦЛ» основними завданням бухгалтерського обліку є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у КНП «Долинська ЦЛ» є Бюджетний кодекс України, Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Також і предмет закупівелі, відповідно є об'єктом бухгалтерського обліку і він також повинен пройти всі стадії.

Згідно ЗУ «Про публічні закупівлі» предмет закупівлі це товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у межах єдиної процедури закупівлі або в межах проведення спрощеної закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції/пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі). Предмет закупівлі визначається замовником у порядку, встановленому Уповноваженим органом, із застосуванням Єдиного закупівельного словника, затвердженого у встановленому законодавством порядку. [22]

В КНП «Долинська ЦЛ» щомісячно проводиться велика кількість закупівель, що необхідні для нормального функціонування підприємства. Наприклад, 27.08.2021 року була проведена закупівля - ноші медичні, Додаток Ж, на суму 19 370,00 грн. Дані сформовані на основі платіжного доручення та рахунка, Додаток З.

На рахунках бухгалтерського обліку ця операція відображається так:

1. Оприбутковано - ноші медичні: Дт 1518 (1528)Кт 6211 (6221) 19 370,00 грн.
2. Перераховано за ноші медичні постачальнику: Дт 6211 (6221)Кт 2311 (2321) 19 370,00 грн.

Згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Тобто первісна вартість запасів включаєв себе такі основні витрати:

- витрати на придбання;
- витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання.
- транспортно-заготівельні витрати. Такі витрати доцільно включати до конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні, якщо звичайно можна достовірно визначити суму цих витрат. Якщо ж транспортнозаготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох

найменувань, груп, видів запасів, то їх сума узагальнюється за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

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

Аналітичний облік запасів можна вести трьома способами (табл. 2.2):

а) метод оборотних відомостей;

б) сальдовий метод;

в) паралельно – картковий. [55]

В КНП «Долинська ЦІ» при веденні бухгалтерського обліку використовується метод оборотних відомостей. Це метод - ведення обліку в оборотних відомостях за матеріально - відповідальними особами та за різними видами цінностей. Записи у відомості вписуються на підставі первинних документів. Дані такого реєстру потрібно звіряти з карткою складського обліку.

Таблиця 2.2.

Способи ведення аналітичного обліку

№	Способи ведення аналітичного обліку	Характеристика
1	Метод оборотних відомостей	Ведуться лише Оборотні відомості за матеріально-відповідальними особами
2	Сальдовий метод	Ведеться облік тільки в натуральних вимірниках, а в бухгалтерії – тільки у грошовому виразі у розрізі місць зберігання, матеріально - відповідальних осіб та груп матеріалів.
3	Паралельно – картковий	Ведеться кількісно - сумарний облік за всіма номенклатурними номерами запасів

Синтетичний облік - це узагальнення даних у регістрах синтетичного обліку (відомостях, журналах-ордерах, Головній книзі).

Для синтетичного обліку запасів використовується 2-й клас Плану рахунків "Запаси», для виробничих запасів рахунки 20 "Виробничі запаси" та 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". [32]

Рахунок 20 "Виробничі запаси" призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів на підприємстві, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів та відходів основного виробництва (Рис 2.4.)



Рис. 2.4. Рахунок 20 "Виробничі запаси".

Запаси, які надходять до підприємства заносяться у Головну книгу на підставі меморіальних ордерів:

а) Меморіальний ордер № 4 Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами;

б) Меморіальний ордер № 6 Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами;

в) Меморіальний ордер № 7 Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів;

г) Меморіальний ордер № 8 Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами;

д) Меморіальний ордер № 10 Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів;

е) Меморіальний ордер № 13 Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів.[32]

Товари та послуги, що закуповує замовник в бюджетній установі кожного року, як правило, є однотипними і тому, основне завдання замовника це вірно визначитися з предметами закупівлі та процедурою закупівлі.

Порядок визначення предмета закупівлі регламентується Наказом Мінекономрозвитку №708 від 15.04.2020 р. відповідно встановленого «Порядку визначення предмету закупівлі». Паралельно з визначенням предмета закупівлі йде робота по визначенню конкретних характеристик товару, робіт чи послуг і кваліфікаційних вимог до учасників процедур.

Надання комунальних послуг в КНП «Долинська ЦЛ» здійснюється відповідно до кошторису, Додаток Е. Відповідно до підпункту "г" пункту 3 частини першої статті 89 Бюджетного Кодексу витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв комунальними закладами охорони здоров'я здійснюються з бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад. [12]

Відповідно до бюджетного законодавства «право бюджетних установ на витрачання бюджетних асигнувань, передбачених у кошторисах поточного року та припиняється 31 грудня поточного року». [12]

Облік комунальних послуг відображають із застосуванням таких рахунків (табл. 2.3.)

Таблиця 2.3.

Облік комунальних послуг в КНП «Долинська ЦЛ» за вересень
2021 року

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано асигнування	2313 (2323)	7011	78 357,34
2	Сплачено за електроенергію	6211 (6221)	2313 (2323)	78 357,34
3	Відображено суму ПДВ	6311 (6321)	6211 (6221)	13 059,56

Щоб розрахувати потребу в енергоносіях КНП «Долинська ЦЛ» Долинська міська рада затверджує ліміти використання газу, води, електроенергії на рік та приблизну ціну на них.

Для забезпечення безперебійного функціонування підприємства в процесі господарювання КНП «Долинська ЦЛ» здійснює розрахунки з постачальниками та підрядниками. Постачальниками є юридичні та фізичні особи, що виконують постачання різноманітних товарноматеріальних цінностей, наприклад: сировину, матеріали, паливо, лікарські матеріали, будівельні матеріали та які надають послуги, зокрема: подача електроенергії, газу, води, та виконують певні роботи.

Отже постачальник забезпечує потреби підприємства у матеріальних цінностях, послугах або роботах, а підрядники -це спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які здійснюють будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів довгострокового призначення на основі договору підряду.

Головними постачальниками комунальних послуг у КНП «Долинська ЦЛ» є:

- а) Кіровоградська енергопостачальна компанія;
- б) КП "Долинський Міськкомунгосп";
- в) КП «КООРДИНАЦІЙНИЙ ЦЕНТР ПО ОБСЛУГОВУВАННЮ НАСЕЛЕННЯ».

При здійсненні розрахунків за надані послуги з вищевказаними постачальниками в КНП «Долинська ЦЛ» виникають зобов'язання.

Зобов'язання в цивільному праві називається: «правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку».

Наприклад, учасник будь-якої закупівлі зобов'язаний поставити товар або надати послугу, а замовник зобов'язаний оплатити. При цьому кредитор має право вимагати виконання обов'язку від боржника.

В бухгалтерському обліку зобов'язаннями є заборгованість підприємства, яка утворилася внаслідок минулих подій і погашення якої очікується в майбутньому та призведе до зменшення ресурсів підприємства (економічних вигод).

Згідно Бюджетного кодексу зобов'язанням є будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Визначення «зобов'язання» в різних нормативних документах

Після отримання товарів, робіт і послуг або після проведення будь-якої закупівлі на всіх бюджетних підприємствах, так само як і в КНП «Долинська ЦЛ», після отримання від постачальника накладної,

рахунку або акту наданих послуг береться фінансове зобов'язання на здійснення платежу органами ДКСУ. Казначейська служба має право провести платіж за зобов'язанням, яке виникло в процесі діяльності підприємства лише за наявності:

а) затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми(у разі застосування програмно-цільового методу);

б) затвердженого кошторису;

в) відповідного бюджетного зобов'язання;

г) бюджетних асигнувань.

А якщо ула проведена процедура закупівлі, то і звіту про проведену процедуру.

Бюджетні установи, які перебувають на казначейському обслуговуванні, при виконанні бюджетних зобов'язань, контролюються органами ДКСУ. [10]

Для обліку розрахунків за товари, роботи та послуги використовують 6 клас рахунків. Вони призначені для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання щодо короткострокових позик та довгострокових зобов'язань, що стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше 12 місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків з податків і платежів, за страхуванням, з оплати праці, учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів. [32]

Рахунок 62 "Розрахунки за товари, роботи, послуги" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію. За кредитом рахунку відображається виникнення заборгованості, а за дебетом - її погашення.

Рахунок 62 "Розрахунки за товари, роботи, послуги" має такі субрахунки:

6211 (6221) "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

6212 (6222) "Розрахунки із замовниками за роботи і послуги";

6214 (6224) "Розрахунки за одержаними авансами".

Більш детальна характеристика субрахунків рахунку 62 наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

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

Субрахунок	Характеристика
6211 (6221) "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	облік розрахунків ведеться за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
6212 (6222) "Розрахунки із замовниками за роботи і послуги"	облік розрахунків ведеться із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби.
6214 (6224) "Розрахунки за одержаними авансами"	облік одержаних авансів ведеться під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи

Розрахунки з постачальниками за товари, роботи та послуги можуть здійснюватися за такими принципами:

а) у порядку планових платежів;

б) через попередню оплату;

в) оплатою після отримання товарів, робіт або послуг.

В КНП «Долинська ЦЛ» облік розрахунків за товари, роботи та послуги здійснюється лише після їх отримання. Розрахунок за товари (роботи, послуги) здійснюється на умовах відстрочення платежу на різний строк, що зазначено в договорі. В договорі необхідно прописувати конкретний термін оплати товарів (робіт, послуг), наприклад, не пізніше 30 календарних днів з моменту поставки.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками ведеться з використанням меморіального ордеру № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», в якому вказується КЕКВ, дата виникнення заборгованості, номери документів, назву кредитора, залишки заборгованості на початок місяця, обороти за дебетом та кредитом в розрізі рахунків і визначається залишок на кінець місяця.[32]

В КНП «Долинська ЦЛ» за зобов'язаннями складається «Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстр фінансових бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів». До них обов'язково додаються первинні документи, які підтверджують взяття відповідних зобов'язань, а також при проведенні процедури закупівлі, звіт про проведення закупівлі. Юридичні зобов'язання реєструються на підставі договорів, а фінансові зобов'язання на підставі накладних чи актів виконаних робіт.

Ці реєстри та копії підтверджуючих первинних документів передаються до органів казначейської служби. ДКСУ обліковує передані з бюджетної установи документи та перевіряє їх на відповідність у спеціальних картках окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету.

Крім того ДКСУ звіряють суми реєстрів із залишками невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків.

Оплата за зобов'язаннями здійснюється тільки при наявності в обліку органів ДКСУ зареєстрованих зобов'язань та залишку коштів на рахунку розпорядника.

Установи державного сектору мають право самостійно визначати черговість оплати рахунків. Наявність взятих на облік в органах ДКСУ реєстрів зобов'язань та копій підтверджуючих документів є обов'язковою основою для здійснення видатків.

В КНП «Долинська ЦЛ» в 2021 було отримано послугу з постачання електроенергії від ТОВ «Кіровоградська обласна енергопостачальна компанія». Закупівля електроенергії здійснювалася із застосуванням процедури електронних закупівель, а саме відкриті торги Додаток И, згідно закону «Про публічні закупівлі». Вартість електроенергії дорівнювала 914 100,00 грн. По цій закупівлі розрахунки проводилися у безготівковій формі, із застосуванням розрахунків в порядку планових платежів. Дана форма розрахунку застосовується при наявності постійних господарських зв'язків з суб'єктом підприємницької діяльності, стосовно яких розрахунки проводяться не за кожною окремою операцією чи угодою, а періодичним перерахуванням коштів у строки і в обсягах, заздалегідь обумовлених сторонами у договорі з використанням у розрахунках платіжних доручень.

На кожний платіж, який є плановий виписується платіжне доручення. При проведенні платежів перевіряється правильність їх здійснення, та відповідність вартості фактично наданих послуг.

Для того щоб ДКСУ перерахувала кошти за електроенергію КНП «Долинська ЦЛ» надаються такі підтверджуючі документи, як акт виконаних робіт та договір про закупівлю. А також при здійсненні процедури закупівлі - звіт про проведену закупівлю.

Типова кореспонденція рахунків для обліку розрахунків за електроенергію в КНП «Долинська ЦЛ» наведена в табл. 2.5.

Типова кореспонденція рахунків для обліку розрахунків
за електроенергію

Зміст операції	Дебет	Кредит
Отримано асигнувань	2313 (2323)	7011
Перераховано ТОВ «Кіровоградська обласна енергопостачальна компанія» згідно з пред'явленими рахунками за електроенергію	6211(6221)	2313 (2323)
Відображено суми податку на додану вартість:		
- якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321)	6211 (6221)
- якщо податок на додану вартість не включено ПДВ	8013 (8023)	6211 (6221)

Бухгалтерська звітність КНП «Долинська ЦЛ» складається за допомогою підрахування, групування і спеціального оброблення даних поточного бухгалтерського обліку, а саме: на підставі даних облікових регістрів про господарські операції.

Як зазначалося вище бухгалтерський облік на підприємстві ведеться за Планом рахунків бухгалтерського обліку, який затверджено наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 (далі — План рахунків № 291).

Також КНП «Долинська ЦЛ» щомісячно подає такі форми документів до органів ДКСУ:

- № 4-Зд.1, № 4-Зм.1 — Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду ;

-№ 7д.1, № 7м.1 — Звіт про заборгованість за окремими програмами.

За звітний квартали та рік:

-Баланс;

-№ 2д, № 2м — Звіт про надходження та використання коштів загального фонду;

-№ 4-2д, № 4-2м — Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень;

-№ 4-3д, № 4-3м — Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду;

-№ 4-3д.1, № 4-3м.1 — Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду ;

-№ 7д, № 7м — Звіт про заборгованість за бюджетними коштами;

-№ 7д.1, № 7м.1 — Звіт про заборгованість за окремими програмами.

Також КНП «Долинська ЦЛ» за кожний звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або якщо є показники, що підлягають декларуванню, подає податкові декларації щодо кожного окремого податку до органів ДФС.

Перед тим як складати фінансову звітність усі дані, що накопичувались у регістрах бухгалтерського обліку треба підготувати і обробити їх, що можна було відобразити у звітності.

Спершу проводиться робота по підготовці та обробці усієї бухгалтерської інформації за всіма рахунками бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків. Складаються оборотні відомості за субрахунками для перевірки повноти записів у бухгалтерському обліку.

Для того, щоб визначити фінансовий результат на підприємстві, потрібно закрити доходи і витрати за звітний період. Для цього субрахунки доходів і витрат закривають щокварталу на субрахунок 5511.

Закриття цих субрахунків доходів і витрат оформляється у меморіальному ордері № 17. Потім закриваються меморіальні ордери за останній місяць звітного періоду, кварталу або року.

В кожному меморіальному ордері підбиваються підсумки за всіма графами, виводяться залишки на кінець місяця та обраховується сума оборотів за кожним меморіальним ордером. Потім ця сума відображається в книзі «Журнал – головна» у графі «Сума оборотів за меморіальним ордером» і вона переноситься у дебет і кредит відповідних субрахунків.

Отже, сума оборотів за всіма субрахунками за дебетом і за кредитом повинна дорівнювати сумі графі «Сума оборотів за меморіальним ордером» в книзі «Журнал-головна».

Після визначення оборотів за субрахунками виводять залишок на початок наступного місяця за кожним субрахунком. А уже після узагальнення усіх даних бухгалтерського обліку переходять до складання бюджетної і фінансової звітності.

Отже, основними документами в КНП «Долинська ЦЛ» для складання фінансової звітності є:

- річна бюджетна і фінансова звітність;
- квартальна бюджетна і фінансова звітність;
- книга «Журнал-головна»;
- меморіальні ордери;
- книги аналітичного обліку касових і фактичних витрат;
- довідки про отриманні асигнування.

Форми фінансової звітності складаються обов'язково у гривнях з копійками. Якщо відсутності дані то незаповнені графи та рядки заповнюються нулями. Усі форми звітності складаються наростаючим підсумком з початку року в розрізі видатків.

Щодо балансу то він складається на підставі звірених даних про залишки на субрахунках синтетичного обліку на кінець кварталу. Всі доходи та видатки в балансі показуються наростаючими підсумками з початку року, а всі інші статті — станом на кінець звітного періоду.

До річної та квартальної звітності додається пояснювальна записка з довідками та додатки.

В КНП «Долинська ЦЛ» річний фінансовий звіт, крім квартальних форм має ще такі форми звітності:

- № 5 «Звіт про рух необоротних активів»;
- № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»;
- № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;

—№ 15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах».[32]

Форма № 5. В ній відображається вартість необоротних активів на початок та кінець звітного року та їх рух протягом року.

Форма № 6 - рух за рік окремих видів матеріалів і продуктів харчування та їх залишків на початок та кінець року.

Форма № 9. В ній зазначаються доходи і видатки, а також операції, внаслідок яких ці доходи (видатки) збільшуються або зменшуються. Дана форма складається для загального фонду окремо та для спеціального фонду окремо.

Форма № 15 – відображаються виявлені протягом звітного року суми нестач, втрат і крадіжок грошей та матеріальних цінностей після заходів, вжитих для усунення їх наслідків: віднесено на винних осіб за рішенням суду, стягнуто з винних осіб, списано за рахунок установи, знаходиться у слідчих органах.

Інструкції про порядок складання бухгалтерської звітності переглядаються щорічно і затверджуються ДКСУ відповідно до потреб обліку і контролю за виконанням Закону України про Державний бюджет на відповідний рік.

У КНП «Долинська ЦЛ» при здійсненні закупівель товарів, робіт чи послуг уповноважена особа обов'язково протягом трьох робочих днів оприлюднює в системі електронних закупівель звіт про результати проведення процедури закупівлі, а уже після закінчення строку, виконання чи розірвання договору звіт про виконання договору (протягом 20 робочих днів).

Звіт про результати проведення процедури закупівлі разом з іншими документами передається в органи ДКСУ для здійснення оплати за договором.

Звіт про результати проведення процедури закупівлі формується автоматично електронною системою закупівель протягом одного календарного дня після оприлюднення замовником договору про закупівлю.

Згідно ст. 19 Закону України «Про публічні закупівлі» у звіті про результати проведеної закупівлі обов'язково зазначається:

- найменування предмета закупівлі;
- кількість учасників процедури закупівлі;
- місцезнаходження учасників;
- ціни пропозицій учасників;
- дата оприлюднення оголошення про проведення закупівлі;
- дата оприлюднення повідомлення про намір укласти договір;
- у разі якщо в результаті проведення торгів не було укладено договір про закупівлю - підстави прийняття рішення про неукладення договору про закупівлю;
- номер договору про закупівлю;
- дата укладення договору про закупівлю.

Після завершення процедури закупівлі замовник укладає договір із переможцем торгів у письмовій формі згідно із положеннями ЦКУ та ГКУ [16] з урахуванням особливостей, визначених у вище згаданому Законі «Про публічні закупівлі» не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір і за умови, що такий договір про закупівлю не буде суперечити вимогам визначених у тендерній документації та пропозиції учасника – переможця згідно ст. 36 Закону України «Про публічні закупівлі».[22]

Після укладання договору та його оприлюднення в системі Прозоро формується автоматично звіт про результати проведення процедури закупівлі. Казначейська служба в обов'язковому порядку перевіряє наявність на відповідність укладеного договору із звітом про результати проведення закупівлі.

Згідно Наказу Державної казначейської служби України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів, які надаються розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на стадії реєстрації зобов'язань та оплати рахунків» № 330: «звіт про результати проведення процедури закупівлі включений до переліку документів, які розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні пред'явити до органів Державної казначейської служби України для реєстрації зобов'язань та оплати рахунків». [37]

У разі здійснення закупівель без використання електронної системи оприлюднюється звіт про укладені договори протягом трьох робочих днів з дня укладання договору. Згідно ЗУ «Про публічні закупівлі» такий звіт складається, якщо вартість предмета закупівлі не перевищує вартості передбаченої цим Законом, тобто вартість закупівлі є меншою або дорівнює 50 тис. грн.[22]

При завершенні, виконанні усіх зобов'язань або розірванні договору протягом 20 днів оприлюднюється та автоматично формується звіт про виконання договору.

1.3. Контроль та аналіз закупівель товарів, робіт та послуг на Комунальному некомерційному підприємстві «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради»

Відповідно до ЗУ «Про публічні закупівлі» система здійснення закупівель через Прозоро побудована на дотриманні таких принципів як:

- а) добросовісна конкуренції;
- б) максимальна економія та ефективність використання державних коштів;
- в) відкритість, прозорості при проведенні закупівель;
- г) недискримінації учасників;
- д) об'єктивної та неупередженої оцінки тендерних пропозицій;

е) запобігання корупційних дій та зловживань.[22]

Правильне функціонування системи публічних закупівель передбачає також створення належних умов для здійснення контролю за ними. Відповідно до ЗУ «Про публічні закупівлі» контроль у сфері публічних закупівель здійснюють Рахункова палата України, Антимонопольний комітет України, центральний орган виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері державного фінансового контролю, у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України.[22]

Контроль державних закупівель у сучасних умовах відіграє важливу роль, обумовлену наявністю великої кількості порушень та зловживань у сфері державних закупівель. Згідно закону «Про публічні закупівлі» моніторинг закупівель проводить центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю та його органи на місцях. [23]

Моніторинг процедури закупівлі це аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення закупівлі, укладення договору та протягом всієї його дії, з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель.

Рішення про початок моніторингу закупівлі приймається органом державного фінансового контролю за наявності таких підстав:

- а) даних автоматичних індикаторів ризиків;
- б) інформації отриманої від органів державної влади, органів місцевого самоврядування про наявність ознак порушення;
- в) повідомлення у засобах масової інформації, що містять відомості про наявність порушення;
- г) виявлених органом державного фінансового контролю порушення законодавства у сфері публічних закупівель.

Контроль в публічних закупівлях проводиться органом державного фінансового контролю через проведення фінансового аудиту, перевірки публічних закупівель.

Особливості здійснення фінансового контролю наведено у табл. 3.1. Державна аудиторська служба для виконання покладених на неї завдань має право перевіряти в ході державного фінансового контролю всі бухгалтерські документи: звіти, кошториси, інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи, що формувалися та оприлюднювалися при проведенні закупівель, а також Держаудитслужба має право перевіряти дані на електронних носіях та проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування і т.д.). [4]

Таблиця 2.6.

Особливості здійснення фінансового контролю

Основні завдання	Основні методи контролю	Відображення результатів
Державний фінансовий аудит		
Правильність ведення бухгалтерського обліку; законність у використанні бюджетних коштів, державного і комунального майна; складання достовірної фінансової звітності.	Камеральна Перевірка; Моніторинг; Обстеження	Аудиторський звіт. Надання рекомендацій
Інспектування		
Виявлення фактів порушення законодавства та встановлення винних осіб	Ревізії	Акт ревізії
Перевірка державних закупівель		
Створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції та забезпечення прозорості закупівель	Нагляд; Контроль	Акт перевірки; Акт перевірки з окремих питань

Перед ревізією на підприємстві посадовими особами органу державного фінансового контролю складається програма ревізії, де зазначається найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю. [5]

За результатами проведеної ревізії при наявності порушень у сфері публічних закупівель та у межах наданих повноважень органи державного фінансового контролю притягують до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень посадових осіб. Державна аудиторська служба має право накладати штрафні санкції у результаті виявлених порушень, наприклад:

1. Здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг без застосування процедури закупівель;

2. Відхилення учасника, що надав економічно вигіднішу пропозицію, яка відповідає усім тендерним вимогам, що зазначив замовник в тендерній документації;

3. Укладення з учасником, який став є переможцем закупівлі, договору, що не відповідає оприлюдненому проекту договору в тендерній документації;

4. Не оприлюднення або порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлі відповідно до вимог законодавства. [27]

Штрафи, які накладаються на винних осіб:

– від 700 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

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

Державна аудиторська служба на посадову особу, що порушила законодавство про закупівлю складається протокол про адміністративне порушення у двох примірниках: один примірник підписує перевіряючий, а інший примірник підписує посадова особа, яка притягається до відповідальності за порушення ЗУ «Про публічні закупівлі».

Згідно статті 164 Кодексу про адміністративне правопорушення якщо адміністративну справу розглядає і виносить по ній адмінпостанову уповноважена посадова особа органу державного фінансового контролю, то справи за ст. 164 цього Кодексу розглядають у суді. [4]

Відповідно до статті 1 Закону України «Антимонопольний комітет України» антимонопольний комітет забезпечує державий захист учасників процедур закупівель. Тобто, основним завданням якого є участь у формуванні та реалізації конкурентної політики в частині здійснення контролю щодо створення конкурентного середовища та захисту конкуренції у сфері пулічних закупівель. [65]

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» [22] учасник, на думку якого було порушено закупівельне законодавство зі сторони замовника може звернутися із скаргою до Антимонопольного комітету. Антимонопольний комітет - це орган оскарження у сфері публічних закупівель, на основі якого утворено постійно діючу адміністративну колегію, яка розглядає скарги про порушення законодавства та спрямовує дії на неупереджений та ефективний захист прав та законних інтересів осіб, які пов'язані із участю у процедурах закупівлі. [36]

Також одним із органів, що здійснює контроль в сфері пулічних закупівель є Рахункова палата України. Відповідно до статті 7 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата України здійснює контрольно-аналітичну та експертну діяльність, що забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів. [25]

Фінансовий контроль щодо здійснення пулічних закупівель Рахунковою палатою проводиться стосовно всіх стадій закупівель і включає перевірку, аналіз законності та ефективності здійснення пулічних закупівель, аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів при здійсненні закупівель. А також, дотримання всіх вимог проведення процедур, своєчасності отримання товарів, послуг та виконання робіт.

Державний фінансовий контроль забезпечується шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. [24]

Під час проведення перевірки контролюючими органами у сфері здійснення публічних закупівель, обов'язковій перевірці підлягають такі документи:

1. Наказ про уповноважену особу.

2. Звіти:

- про результати проведення процедур відкритих торгів;
- про результати проведення процедури запиту цінових пропозицій;
- про результати проведення спрощеної процедури закупівлі;
- про виконання договору про закупівлю.

3. Протоколи рішень уповноваженої особи.

4. Тендерна документація.

5. Документи, що підтверджують забезпечення тендерної пропозиції учасника та оригінали документів всіх тендерних пропозицій, відомості, які були зафіксовані в протоколі розкриття тендерних пропозицій.

7. Укладені договори про закупівлю після проведених процедур закупівель.

За результатами перевірки складається акт перевірки. А якщо процедура закупівлі ще не закінчилася, то перевіряються стадії на яких знаходиться закупівля та складається акт перевірки з окремих питань. Перевірка контролюючим органом зупиняється і може продовжуватися після проведення замовником інших або усіх стадій закупівлі. Під час призупинення контрольних заходів органи ДКРС можуть проводити поточну роботу з підготовки до завершення перевірки (надсилання запитів для з'ясування конкретних питань, проведення зустрічних звірок тощо).

Складання акта перевірки, подання його на підпис, реалізація результатів перевірки закупівель відбуваються за процедурами, передбаченими Порядком проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою.[24]

Акт перевірки та акт перевірки з окремих питань мають однакову юридичну силу. На підставі цих актів органи ДКРС складають протоколи про притягнення до адміністративного правопорушення та ініціюють питання щодо дисциплінарної відповідальності, за необхідності передають у встановленому законом порядку інформацію про результати перевірки публічних закупівель до правоохоронних органів.

Крім, зовнішнього контролю, який здійснюють державні органи влади в сфері закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, є ще і внутрішній контроль. За організацію внутрішнього контролю в КНП «Долинська ЦЛ» відповідає головний бухгалтер. Метою внутрішнього контролю у процесі здійснення публічних закупівель є спостереження за розрахунками з постачальниками і підрядниками. Контроль за виконанням умов договорів.

Головні завдання, які виконує бухгалтерія в КНП «Долинська ЦЛ» це контроль за розрахунками за укладеними договорами:

- а) дотримання законодавства при взятті зобов'язань в ДКСУ;
- б) перевірка строків та порядку розрахунків з постачальниками;
- в) перевірка наявності простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості ;
- г) перевірка правильності відображених сум в регістрах аналітичного і синтетичного обліку;
- д) перевірка правильності та своєчасності оприбуткування товарів.

Висновки до розділу 2

КНП «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради» є комунальним некомерційним підприємством. Адреса лікарні – Кіровоградська обл., м.Долинська, вул. Чкалова, будинок 69.

У своїй діяльності керується Статутом підприємства, Додаток А. Лікарня є самостійний господарюючий суб'єкт із статусом комунального

некомерційного підприємства, наділена усіма правами юридичної особи з дня державної реєстрації. Очолює підприємство директор Григоренко Галина Володимирівна.

Підприємство створене за рішенням Долинської районної ради від 12 лютого 2019 року № 484 відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування».

Лікарня створена з метою реалізації державної політики у сфері охорони здоров'я. Предметом діяльності лікарні є медична практика.

Основним завданням обліку у процесі фінансово-господарської діяльності Комунального некомерційного підприємства «Долинська центральна лікарня Долинської міської ради» є використання коштів за цільовим призначенням та забезпечення своєчасного, точного і повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах.

Ведення бухгалтерського обліку закупівель в лікарні та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів. [10]

Фінансування в КНП «Долинська ЦЛ» здійснюється за рахунок коштів через укладання договорів (пакетів) з Національною службою охорони здоров'я України та від надання платних медичних послуг лікарнею.

Основний фінансовий плановий документ, котрий надає повноваження уповноваженій особі від імені КНП «Долинська ЦЛ» проведення процедур закупівель товарів, робіт та послуг є фінансовий план (річний план), а також є кошторис відшкодування на енергоносії. Фінансовий план та кошторис і визначають обсяг спрямування коштів на закупівлі. Фінансовий план складається на календарний рік. Його затверджує та підписує головний бухгалтер та директор підприємства.

У КНП «Долинська ЦЛ» при здійсненні закупівель товарів, робіт чи послуг уповноважена особа обов'язково протягом трьох робочих днів оприлюднює в системі електронних закупівель звіт про результати проведення процедури закупівлі, а уже після закінчення строку, виконання чи розірвання договору звіт про виконання договору (протягом 20 робочих днів).

Звіт про результати проведення процедури закупівлі разом з іншими документами передається в органи ДКСУ для здійснення оплати за договором.

Звіт про результати проведення процедури закупівлі формується автоматично електронною системою закупівель протягом одного календарного дня після оприлюднення замовником договору про закупівлю.

е) запобігання корупційних дій та зловживань.[22]

Правильне функціонування системи публічних закупівель передбачає також створення належних умов для здійснення контролю за ними. Відповідно до ЗУ «Про публічні закупівлі» контроль у сфері публічних закупівель здійснюють Рахункова палата України, Антимонопольний комітет України, центральний орган виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері державного фінансового контролю, у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України.[22]

Контроль державних закупівель у сучасних умовах відіграє важливу роль, обумовлену наявністю великої кількості порушень та зловживань у сфері державних закупівель. Згідно закону «Про публічні закупівлі» моніторинг закупівель проводить центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю та його органи на місцях. [23]

РОЗДІЛ ІІІ

ПУБЛІЧНІ ЗАКУПІВЛІ: ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Шляхи вдосконалення фінансового контролю в сфері публічних закупівель

Одним із найперспективніших шляхів розвитку держави та реалізації концепції раціонального та ефективного використання бюджетних коштів (коштів платників податків) є широке впровадження у сферу закупівель товарів, робіт і послуг для державних потреб єдиної структурованої системи, заснованої на засадах конкуренції, прозорості та недискримінації.

Створення комплексного законодавства із фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об'єкти та чітко регламентує процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших інструментів для формування прозорої та дієвої системи державних закупівель. Це пояснюється не лише дефіцитом державного бюджету, а й необхідністю закупівлі якісних товарів, робіт та послуг за обґрунтованими цінами. Тому розвиток об'єктивного середовища у системі здійснення державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, створення умов для добросовісної конкуренції потребують низки заходів законодавчого і методичного рівнів.

Питанням законодавчого і методичного забезпечення здійснення державних закупівель присвячені праці багатьох вітчизняних науковців, серед яких – І. Бурковський, Н. Ткаченко, О. Міняйло, Г. Пінькаса, О. Майборода, Н. Шангіна та ін. Дослідники виокремлюють типові проблеми в організації системи та проведенні закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, наголошують на недосконалості та складності цієї системи, а отже, і недостатній ефективності. Так, більшість науковців зауважують, що процес проведення державних закупівель повинен бути

обґрунтованим, ефективним, економічним та суворо регламентуватися чинним законодавством. Таким чином, аналіз наукових праць зазначених авторів свідчить про відсутність об'єктивної законодавчої системи, що регулює контроль за здійсненням державних закупівель в Україні.

На сьогодні в Україні вносяться зміни до законодавства та створюються нові, удосконалені нормативно-правові акти. У 2016 р. ухвалено Закон України “Про публічні закупівлі”, який має підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

Цим Законом були визначені конкретні процедури державних закупівель, умови та порядок їх проведення, що разом із ефективною системою контролю унеможлиблює корупційну практику у цій сфері.

Структура системи «ProZorro» така: єдина база даних та єдина централізована система електронних аукціонів. Є центральний вебпортал ProZorro з питань закупівель, що містить модуль електронного аукціону та центральну базу даних. [13]

До центрального вебпорталу підключено авторизовані електронні майданчики. Кожен електронний майданчик забезпечує реєстрацію замовників та учасників закупівель, автоматичне розміщення, отримання і передання інформації та документів під час проведення усіх процедур закупівель.

Замовники та учасники у сфері публічних закупівель можуть змінювати інформацію та документи з питань закупівель лише через авторизовані електронні майданчики. При цьому здійснювати моніторинг публічних закупівель можна в межах будь-якого елемента електронної системи закупівель, і на майданчиках, і на центральному вебпорталі інформація публікується одночасно, що дає змогу на будь-якому рівні системи бачити однакові публікації з питань закупівель.

Система ProZorro дає великі можливості бюджетним установам та малим і середнім підприємствам. Усі учасники процедур закупівель отримують значний ринок для збуту своєї продукції. Учасникам, які еруть

участь в закупівлях не потрібно додатково витратити кошти на просування свого товару, рекламу, пошук партнерів та інвесторів .

Тобто, фізичні особи-підприємці, що мають обмежені фінансові ресурси мають нові можливості для заробітку. А бюджетні установи під час здійснення закупівель можуть використовувати електронну систему закупівель з метою відбору постачальника товару, надавача послуги та виконавця робіт з найільщ економічно вигідною пропозицією.

Можна зроти висновок, що здійснення закупівель через ProZorro, зменшує корупцію, підвищує ефективність закупівель та економить державні кошти.

Однією з перемог системи ProZorro це впровадження окремого модуля громадського контролю публічних закупівель DoZorro. Дана система володіє штучним інтелектом. Її основне завдання - є оцінка ризиків кожного тендера. Система DoZorro передає найсумнівніші тендери представникам громадських організацій, що входять до DoZorro-спільноти. Саме вони роблять остаточний висновок щодо наявності порушень. [14]

При проведенні моніторингу закупівель відбираються найризиковіші закупівлі щодо можливості допущення порушень, а відповідна інформація узагальнюється, аналізується та враховується під час здійснення контрольних заходів.

При цьому основними факторами ризику для проведення моніторингу є такі:

- закупівлі здійснені за економічно необґрунтованими цінами;
- неповнота оприлюднення інформації про закупівлю;
- невідповідність у тендерній документації;
- недотримання порядку визначення предмета закупівлі;
- відхилення конкурсної пропозиції з найнижчою ціною;
- недотримання строків укладання договору про закупівлю;
- порушення строків в поданню звіту про виконання договору;
- укладання договору про закупівлю під час процедури оскарження.

Зазначеною нормою Закону передбачено, що орган державного контролю здійснює, зокрема, контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень, розробляє пропозиції щодо їх усунення та запобігання їм у подальшому.

Також однією з переваг ProZorro є публічність. Будь-хто може побачити всі тендерні пропозиції незалежно від того, чи торги тільки заплановані, чи вони вже відбулися. Тобто надається можливість учасникам бачити й аналізувати оприлюднену на торгах інформацію. Крім того, слід зазначити, що цю інформацію можуть аналізувати і використовувати не тільки учасники торгів, а і всі бажаючі, тому що діє принцип відкритості торгів. Така система дає змогу бачити порушення та надає чесним підприємствам можливість боротися за державні замовлення.

З огляду на все вище зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

Серед основних шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні є:

- 1) удосконалення системи державного фінансового контролю, що забезпечить: визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю; налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю.

- 2) розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;

- 3) удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме: впровадженню в практичну діяльність

суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю; розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проєктів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю; задоволенню потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольно-ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів. [11]

3.2.Оподаткування та аналіз ефективності закупівель товарів, робіт та послугу публічних закупівлях

За визначенням Податкового кодексу України, податок на додану вартість — це непрямий податок загальнодержавного значення, який входить у ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець. Конкретні вимоги до нарахування та сплати ПДВ врегульовує розділ V ПКУ. Статтею 197 ПКУ встановлено такі розміри ставок для окремих груп товарів (послуг): [59]

20 % —податкова ставка, якою оподатковуються основні групи товарів, послуг та робіт, які не входять до переліку «особливих ставок» та винятків. Вона є найбільш поширеною серед;

7 % — за цією ставкою постачається фармацевтична, наркотична та медична продукція, яка дозволена для виробництва і застосування в Україні, внесені до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, та що мають відповідні сертифікати якості;

0 % — за цією ставкою оподатковують експортні операції.

Тож найчастіше установи-замовники придбавають товари, які оподатковуються ПДВ за 20 % ставкою.

Раніше замовникам, які не були платниками ПДВ, було неважливо, чи буде входити ПДВ до вартості пропозиції учасника. Адже такому замовнику не потрібно вираховувати кредити та зобов'язання зі сплати ПДВ.

Після набранням чинності Закону України «Про публічні закупівлі» та переходу до тендерних процедур закупівель перед постало питання щодо відображення ПДВ в електронній системі. Відповідно до ст. 22 Закону України в системі Прозоро при проведенні процедури закупівлі замовник обов'язково в очікуваній вартості зазначає и входить до очікуваної вартості закупівлі товарів, робіт вартість ПДВ.

Чому необхідно вказувати очікувану вартість з ПДВ? Під час проведення закупівлі замовник не може передбачити, чи будуть учасники та переможець цієї закупівлі платниками та чи збіжаться значення, обрані замовником та переможцем торгів, тому замовниками завжди визначається очікувана вартість з ПДВ. Адже немає жодних обмежень з приводу участі в тендерах платників чи неплатників ПДВ.

Відповідні опції для вибору «з ПДВ / без ПДВ» мав обрати й учасник під час подання пропозиції. І від його вибору залежало подальше відображення ПДВ у вартості торгів. Це стало суттєвою проблемою через неможливість узгодити це значення, яке залишалося незмінним і відображалось потім у всіх формах документів. Іноді такі невідповідності призводили до проблем із реєстрацією договорів закупівлі в органах Казначейства, які подекуди навіть вимагали скасувати такі закупівлі.

Лише нещодавно розробники порталу передбачили можливість для замовників коригувати інформацію про наявність ПДВ на етапі укладання договору про закупівлю.

Сама електронна система автоматично визначає розмір ПДВ в договорі за залишковим принципом та обчислює його як різницю між сумою договору з урахуванням ПДВ та сумою без ПДВ. Тож дуже важливо вказувати точно суму договору без ПДВ в полях, запропонованих системою, враховуючи порядок округлення чисел.

Якщо обчислюється сума ПДВ під час закупівлі медичних виробів, лікарських засобів тощо, суму договору без ПДВ визначають як суму з ПДВ : 1,07.

Розвиток сфери публічних закупівель, перш за все, пов'язаний із формуванням політики та нормативно-правовим регулюванням сфери публічних закупівель, ґрунтується на таких поняттях, як: конкуренція (інформація про використання процедур закупівель в цілому, неконкурентні і конкурентні процедури, середня кількість учасників на торгах, конкуренція на рівні процедури, інформація про допорогові закупівлі тощо), ефективність процесу закупівлі (інформація про успішно завершені процедури тощо), економії та ін.

Згідно з даними Державної служби статистики «від початку роботи електронної системи закупівель та станом на 01.01.2021 року оголошено 7,7 млн процедур з очікуваною вартістю 4,3 трлн грн, з яких кількість успішно завершених становить більш ніж 7 млн з очікуваною вартістю 2,776 трлн грн».

Загальна кількість організаторів за даними ЕСЗ зросла і на кінець звітнього року становила – 45 393, при цьому зросла і кількість учасників – 347 567, що свідчить про зменшення бар'єрів для участі у публічних закупівлях та поступового підвищення довіри представників бізнесу до процесу публічних закупівель. [53]

Так, за даними ЕСЗ різниця суми між очікуваною вартістю закупівель та сумою укладених договорів, з моменту повноцінного запуску ЕСЗ та станом на кінець 2020 року складає понад 153 млрд грн. Середня кількість пропозицій на торги протягом 2016 - 2020 років становить - 2,31.

У 2020 році більше половини процедур проводилися шляхом звітування про укладений договір (86,389%). [53] Розглянемо структуру основних закупівель більш детально:

Таблиця 3.1.

Розподіл кількості закупівель у 2020 році за методами закупівель згідно звіту Мінеконом розвитку, що оприлюднено на сайті

<https://www.me.gov.ua/>

Методи закупівель	Кількість тендерів у 2020 році	Частка від загальної кількості
Процедура звітування про укладений договір	3 062 568	86,389%
Переговорна процедура	30 925	0,872%
Відкриті торги	91 053	2,568%
Відкриті торги із публ. англ. мовою	7 883	0,222%
Електронні каталоги	6 652	0,188%
Спрощені закупівлі	110 300	3,111%
Звіт про укладений договір (COVID-19)	129 171	3,644%

Слід зауважити, що з конкурентних методів закупівель найчастіше застосовуються спрощені закупівлі (3,111%) та відкриті торги (2,568%).

Відповідно до звіту Міністерства економічного розвитку та торгівлі, що оприлюднений на сайті Мінекономрозвитку - <https://www.me.gov.ua/>. «Кількість звітів про укладені договори збільшилась і становить більш ніж 86% від загальної кількості всіх закупівель у звітному році». Це спричинено введенням в дію нової редакції Закону щодо порядку проведення спрощених закупівель та виведенням з під дії Закону значної частини закупівель, предметом яких є товари, роботи чи послуги, необхідні для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19).

Також відповідно до У 2020 році звіту Міністерства економічного розвитку та торгівлі, що оприлюдненого на сайті Мінекономрозвитку - <https://www.me.gov.ua/>. «Організатори закупівель найчастіше закуповували

товари. Так, кількість завершених закупівель становила товарів – 2 400 838 закупівлі, робіт – 212 762 та послуг – 928 289 закупівель.

Також протягом 2020 року Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами згідно листа від 28.01.2021 № 003100-14/1060-2021 здійснено моніторинг 9,7 тис процедур закупівель (що на 0,9 тис більше, ніж у 2019 році) загальною вартістю 178,1 млрд грн.

За результатами зазначеного моніторингу виявлено порушення законодавства, допущені замовниками під час здійснення 8,7 тис закупівель (майже 90% охоплених контролем), загальною вартістю 148,7 млрд грн.

У більшості випадків (5,4 тис закупівель) замовники допустились порушень законодавства, які мали вплив на результати закупівель, перш за все через неправомірні рішення під час розгляду тендерних пропозицій, укладення договорів про закупівлю і внесення до них змін, а також – застосування переговорних процедур закупівель.»

Отже можна зробити висновок, що виявлені порушення ЗУ «про публічні закупівлі» розподілені так:

недотримання порядку розгляду замовником тендерних пропозицій (47,8% від загальної кількості результативних контрольних заходів);

складання тендерної документації (38,1%);

складання форм документів та оприлюднення інформації про закупівлю з порушенням законодавства (36,5%);

укладання договору про закупівлю та внесення до нього змін (8,8%);

неправомірне застосування переговорної процедури (10,1%).

Висновки до розділу 3

Одним із найперспективніших шляхів розвитку держави та реалізації концепції раціонального та ефективного використання бюджетних коштів (коштів платників податків) є широке впровадження у сферу закупівель

товарів, робіт і послуг для державних потреб єдиної структурованої системи, заснованої на засадах конкуренції, прозорості та недискримінації.

Створення комплексного законодавства із фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об'єкти та чітко регламентує процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших інструментів для формування прозорості та дієвої системи державних закупівель. Це пояснюється не лише дефіцитом державного бюджету, а й необхідністю закупівлі якісних товарів, робіт та послуг за обґрунтованими цінами. Тому розвиток об'єктивного середовища у системі здійснення державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, створення умов для добросовісної конкуренції потребують низки заходів законодавчого і методичного рівнів.

Характеризуючи сучасне законодавство, можна зробити висновки, що воно занадто складне, досить непрозоре та надто м'яке до порушників. Систему "Prozorro" бажано доповнити модулем, який допоміг би вирішити задачі, які система, орієнтована тільки на обробку даних відповісти не може, а саме модуль аналізу загроз. Цей модуль, який би базувався на зборі даних про всі торги, зокрема і ті, які викликають запитання щодо їх прозорості.

Розвиток сфери публічних закупівель, перш за все, пов'язаний із формуванням політики та нормативно-правовим регулюванням сфери публічних закупівель, ґрунтується на таких поняттях, як: конкуренція (інформація про використання процедур закупівель в цілому, неконкурентні і конкурентні процедури, середня кількість учасників на торгах, конкуренція на рівні процедури, інформація про допорогові закупівлі тощо), ефективність процесу закупівлі (інформація про успішно завершені процедури тощо), економії та ін.

Отже, система публічних закупівель потребує більш детальнішого доопрацювання. Потрібно прийняти повноцінну нормативну базу, яка охопить усі питання проведення закупівель та низку інших законів, що будуть регулювати окремі види держзакупівель.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В. Облік в бюджетних установах: навч. посіб. /О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина - Одеса: ОНЕУ, 2013 р.
2. Артеменко К. Кваліфікаційні критерії: реальна перевірка спроможності учасників чи формальні вимоги / Крістіна Артеменко, Дмитро Мацієвський // Держзакупівлі. – 2013.
3. Бабенко Л. В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах [Електронний ресурс] / Л. В. Бабенко, О. О. Яременко. – 2012. – Режим доступу: http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_-Fvamsue_2012_1_19.pdf
4. Балан А.А., Витчак І.В. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель. Економіка: реалії часу. 2014. № 5 (15). С. 108-114. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n5.html>.
5. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І. Д. Бенько // Інноваційна економіка. –2012. –Вип. 9.
6. Бондар І. Державні закупівлі в Швейцарії / І. Бондар // Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 11.
7. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / М. А. Болюх, А. П. Заросило. –К.: КНЕУ. – 2008.
8. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посібник / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О.Дорошенко та ін.; Академія фінансового управління. – К.: ДННУ АФУ, 2012. – 944 с. – (Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання / голов. ред. серії Т.І.Єфименко).
9. Бухгалтерський облік витрат на комунальні послуги в бюджетній організації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uspikhaudit.com>

10. Бухгалтерія для бюджетних установ України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.1c.ru/ukraine/prod-ua.jsp>
11. Бучко О. Державні закупівлі: Канада / О. Бучко // Державні закупівлі в Україні. – 2009. – № 7.
12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
13. Вареник В.М., Євчин Л.О. Особливості застосування системи державних закупівель ProZorro (Прозоро). Європейський вектор економічного розвитку. 2016. № 2 (21).
14. Гальчинський Л.Ю., Гаврилова А.Г. Оцінка функціонування електронної системи “Prozorro” як інструмента державних закупівель. Актуальні проблеми економіки та управління. 2017. №11. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/102574/97652>.
15. Горбатовська Ю. Г. Регламентация обліку і аналізу доходів і видатків загального фонду бюджетних установ /Ю. Г. Горбатовська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 78
16. Господарський кодекс України від 06.01.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
17. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Куцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Київ, 2009
18. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7.
19. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного фінансового контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 “Механізми державного управління” / Г.В. Дмитренко. – Київ, 2011.
20. Електронний майданчик Е-тендер/ - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://e-tender.ua/>.
21. Журнал «Баланс».

22. Закон України «Про публічні закупівлі» [Електронний ресурс].- Режим доступу: zakon3.rada.gov.ua
23. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ. – <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
24. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ.
25. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.06.1996 № 315/96-ВР. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
26. Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 16.05.2008 №279-VI. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
27. Закон України " Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" із змінами і доповненнями.
28. Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23.
29. Зубар В. В. Концепція Електронних закупівель: засади побудови в Україні [Електронний ресурс] / В. В. Зубар // Редукціон. – 2014. – № 8–9. – Режим доступу: <http://www.procurement.in.ua/ru/pages/4973>
30. Зорій Н. М. Контроль в бюджетній сфері: навч. посіб. / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007.
31. Інструкція подання, прийому та розміщення інформації про державні закупівлі в інформаційному бюлетені “Вісник державних закупівель” та на веб-порталі Уповноваженого органу “Державні закупівлі” [Електронний ресурс]: Наказ ДП “Зовнішторгвидав” від 12.02.2013 № 25. – Режим доступу: http://files.vdz.net.ua:8080/doc/instruction_VDZ.pdf.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена МФУ від 30.11.1999 р. № 291.
33. Кайдаш Т. Державні закупівлі в Сполучених штатах Америки / Т. Кайдаш// Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 12.

34. Кириленко О.П. Місцеві фінанси [Текст]: підручник / О.П. Кириленко, О.Р. Квасовський, А.В.Лучка. –К.: Знання, 2006.
35. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системибухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Вісник Хмельницького національного університету. – 2009.
36. Конащук Н.Е. Контроль у сфері публічних закупівель. Управління економічними процесами: сучасні реалії та виклики: тези доп. Міжнар. наук.- практ. Конф., 23-24 берез. 2017 р. Мукачево: МДУ, 2017.
37. Котелевко О. В.Проблемні питання при здійсненні контрольних функцій державної казначейської служби України за державними закупівлями та шляхи вирішення /О. В. Котелевко [Електронний ресурс].
38. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ [Текст] : монографія / С. О. Левицька; Укр. держ. ун-тводн. госва та природокористування. - Рівне : [б. и.], 2004
39. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навч. посібник. / В.І. Лемішовський, В.С. Мохняк, О.С. Лемішовська. –Львів: Інтелект -Захід, 2007.
40. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. –2011.
41. Лук'яненко І.Г. Системне моделювання показників бюджетної системи України: принципи та інструменти. Київ : Видав. дім «Києво-Могилянська академія», 2004.
42. Мартинович Д. Є. Аналіз ефективності публічних закупівель як інструменту державної допомоги / Д. Є. Мартинович // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 18.
43. Масюк О. С. Проблемні аспекти автоматизаціїобліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / О. С. Масюк, В. В. Пікінер. – Режим доступу: <http:// nauka.kushnir.mk.ua/?p=64387>

44. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Офіційний веб-сайт <http://www.me.gov.ua>
45. Місцеві фінанси : підруч. / за ред. О.П. Кириленко. Вид. 2-ге, доп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2014
46. Міщенко О. Особливості проведення торгів у країнах Центральної та Східної Європи / О. Міщенко// Державні закупівлі в Україні. – 2008. – № 7.
47. Мельник Т. Г. Облік і аудит діяльності бюджетних установ / Т. Г. Мельник. – К.: Кондор. – 2009.
48. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. №11. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-andorders/treasury/5364-11.html>
49. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» від 02.03.2012 № 309 - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.
50. Наказ Мінстату України від 29.12.95 р. №352 "Про затвердження типових форм первинних документів".
51. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України : у 2-х т. / за ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнєцової, В. В. Луця. – 5-те вид., переробл. і допов. – К. : Юрінком Інтер, 2013. – Т. 2. – 2013
52. Національне положення(стандарт)бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629 – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11>
53. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

54. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз публічних закупівель: методичні та практичні аспекти. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. Економіка. 2017. № 7(35).
55. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні: Нормативи, коментарі – Луганськ: Футура ДСД Лугань, 2002.
56. Петруненко Я. В. Державні закупівлі як складовий елемент світової торгівлі морем та напрям формування єдиного економічного простору / Я. В. 42 Петруненко // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук, праць. – 2008. – Вин. 39.
57. Петруненко Я. В. Принципи державних закупівель в Україні / Я. В. Петруненко/У Вісник господарського судочинства. – 2008. – № 3.
58. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
59. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – <http://zakon.rada.gov.ua>
60. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
61. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» від 22 травня 2002 р. № 685 / Офіційний вісник України, 2002 р., № 21
62. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19>. (дата звернення: 17.04.2020)
63. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних

- міністрів: Закон України від 16.10.2012 № 5463-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5463-17>. (дата звернення: 10.02.2020)
64. Про основні засади державного нагляду(контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 5 квітня 2007 р. № 877-V//Відомості Верховної Ради України. – 2007. –№ 29.
65. Про Антимонопольний комітет України: Закон України від 26 листопада 1993 р. № 3659- XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993.– № 50
66. Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі № 490 від 22.03.2016 р.
67. Про закупівлю робіт і послуг за державні кошти. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.minjust.gov.ua/949>
68. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 01.03.2015 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
69. Про публічні закупівлі: закон України від 25.12.2015р. №922-VIII [Електронний ресурс] - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/922-19
70. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576- VIII // Відомості Верховної Ради України.
71. Про затвердження Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків. Постанова КМУ від 24.02.2016 р. № 166. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
72. Савченко В.Я Аудит використання активів і фінансово-господарських операцій // Бухгалтерський облік і аудит. — 1994. — № 9.
73. Сидоренко І. Система державних закупівель в Латвії / І. Сидоренко // Державні закупівлі в Україні.—2007. — № 10.
74. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2000р.

75. Тимейчук Т.Б. Аналіз можливостей програмного забезпечення автоматизації обліку в бюджетних установах / Т. Б. Тимейчук // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. – 2010. – Вип. 1 (49)
76. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>
77. Тютюнник П.С. Облік у бюджетних установах: конспект лекцій / П. С. Тютюнник, М. М. Жовтопуп. - Х. : Вид. ХНЕУ, 2010.
78. Фінансове право. Академічний курс : підручник/ О. П. Орлюк. – К. :ЮрінкомІнтер, 2012.
79. Фінансова енциклопедія. / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін.; за заг. ред. О. П. Орлюк, 2008
80. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf
81. Хорунжак Н.М. Публічні закупівлі : шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем // Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 3(32).
82. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр «Академія», 2007 р.
83. Чорна І. Здійснення державних закупівель в Молдові / І. Чорна // Державні закупівлі в Україні. – 2007. – № 7.
84. Цивільний кодекс України від 06.01.2003 р. № 435-IV - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
85. Шатковський О.П., Файвеш Г. Електронні державні закупівлі: пошук українського шляху / О.П. Шатковський, Г. Файвеш. – [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: [http:// eupublicprocurement.org.ua/e-procurementfinding-a-way-forukraine.html?lang=UK](http://eupublicprocurement.org.ua/e-procurementfinding-a-way-forukraine.html?lang=UK).

86. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1 (3).
87. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1.
88. Яцишин С. Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2011. Випуск 36. Серія економічна
89. Prozorro – електронна система публічних закупівель, яка прийшла на зміну паперовим державним тендерам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/zakupivli-za-derzhkoshti/prozorro-elektronnasistema-publichnih-zakupivel-yaka-priyshla-na/>