

В.О. Псьота, аспірант, викладач*Державний університет «Житомирська політехніка»
Новоград-Волинський промислово-економічний технікум*

Публічні закупівлі як комплексний об'єкт для потреб управлінського обліку у державному секторі

(Представлено: д.е.н., проф. Мороз Ю.Ю.)

У зв'язку з імплементацією бухгалтерського обліку бюджетної сфери та публічних закупівель за міжнародними стандартами посилюється значення управлінського обліку в державному секторі, особливо щодо ефективності використання державних фінансів під час здійснення закупівель. У статті публічні закупівлі розглядаються як комплексний об'єкт обліку, що складається із взаємопов'язаних об'єктів: предмета та процедури закупівлі, які, в свою чергу, складаються з елементів. У роботі приділено увагу кожному з елементів, висвітлено особливості застосування їх під час здійснення публічних закупівель відповідно до чинного законодавства та запропоновано шляхи удосконалення роботи електронних систем у частині визначення предмета закупівлі. Проведено аналіз використання процедур закупівель для кожного елемента предмета закупівлі та доведено необхідність розглядати зазначені об'єкти в комплексі з метою прийняття управлінських рішень щодо використання бюджетних коштів. У роботі висвітлено етапи проведення публічних закупівель та доведено важливість комплексного об'єкта публічних закупівель на кожній стадії проведення торгів з метою моніторингу, контролю та забезпечення ефективності використання державних фінансів.

Ключові слова: публічні закупівлі; предмет закупівлі; процедура закупівлі; державний сектор; об'єкт обліку.

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

З набранням чинності Закону України «Про публічні закупівлі» (далі Закону) від 25.12.2015 р. здійснилося реформування «державних закупівель» у «публічні». За останні роки була проведена значна організаційна робота щодо планування, розробки та впровадження нових технологій в управлінні державними фінансами [1]. На кожному етапі була проведена аналітична і методологічна робота представників Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Департаменту регулювання публічних закупівель Міністерства економічного розвитку, Антимонопольного комітету України та вагомій участі міжнародних організацій.

Зазначені процеси потребують нового підходу до поняття «публічні закупівлі» з позиції потреб управлінського обліку в державному секторі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. За останні роки зріс інтерес науковців до проблем реформування державного сектору, адже масштабні зміни в законодавстві викликають у практикуючих бухгалтерів більше запитань, ніж відповідей. Реорганізаційні процеси, що відбуваються у системі бухгалтерського обліку державного сектору та у сфері державних закупівель, потребують нових підходів та надають велике поле для досліджень науковцями. Питанням бухгалтерського обліку в частині публічних закупівель присвятили свої праці Свірко С.В., Фаріон А.І., які дослідили суб'єктно-об'єктне поле стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [2]. Тополенко Н.М., Шешукова Т.Г. приділили увагу відображенню в бухгалтерському обліку публічних закупівель [3, 4]. Фінансово-правовому аспекту публічних закупівель присвятили свою монографію Пивовар Ю.І., Новаковець В.М. [5]. Аналіз у системі управління державними фінансами, принципи аналізу публічних закупівель та його функції досліджували Грицишен Д.О., Свірко С.В., Супрунова І.В. [6]. У дослідженнях науковців останніх років не достатньо уваги приділено саме відображенню публічних закупівель у бухгалтерському обліку та не встановлено їх значення для потреб управлінського обліку.

Мета статті – провести дослідження публічних закупівель з позиції комплексного об'єкта обліку, що включає взаємопов'язані елементи, проаналізувати їх значення для потреб управлінського обліку в установах державного сектора.

Викладення основного матеріалу дослідження. Бюджетний Кодекс України пунктом 12 частини першої ст. 2 визначає, що бюджетні установи це – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджету [7].

Бухгалтерський облік бюджетних установ має ряд особливостей, що викликані специфікою їх фінансово-господарської діяльності: функціонують на правах державної або комунальної власності; є неприбутковими організаціями; метою їх діяльності є надання нематеріальних послуг для задоволення соціальних потреб населення, а не отримання прибутку як у комерційних підприємствах. Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів [8].

У зв'язку зі специфікою фінансово-господарської діяльності установ державного сектору можна виокремити основне завдання бухгалтерського обліку – забезпечення своєчасного, правильного та повного відображення всіх господарських операцій з метою забезпечення збереження державного майна та контролю за раціональним використанням бюджетних коштів усіх рівнів та їх цільовим призначенням.

Сучасна фінансово-господарська діяльність бюджетних установ у нових економічних умовах вимагає максимально раціонального використання бюджетних коштів. Ефективним інструментом щодо збалансованого та ефективного використання фінансових ресурсів під час придбання товарів, робіт та послуг бюджетною установою є публічні закупівлі. Трансформація законодавства державних закупівель, що відбулася у 2016 році, повинна була забезпечити ефективне та прозоре здійснення закупівель та створити конкурентне середовище серед учасників торгів, забезпечити розвиток конкуренції та знизити корупційні прояви у цій сфері. Повний перехід на електронні закупівлі забезпечив прозорість і доступність у державних закупівлях, що дозволяв зменшити кількість зловживань під час тендеру.

Враховуючи наведене вище, бухгалтерський облік у бюджетних установах має забезпечити ефективне використання державних коштів через систему публічних закупівель. Таким чином, публічні закупівлі необхідно представити як об'єкт бухгалтерського обліку. За загальноприйнятою методикою під об'єктом бухгалтерського обліку розуміють конкретний засіб (майно) або джерело його утворення. Об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати в дві групи:

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

- об'єкти, що складають господарську діяльність підприємства – це господарські процеси та їх результати.

Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі», публічна закупівля – придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому цим Законом [1]. Таким чином, у бухгалтерському обліку бюджетних установ для потреб управлінського обліку публічні закупівлі доцільно розглянути як інтегрований об'єкт обліку, який включає одночасно предмет закупівлі та процедури закупівлі, тобто і господарський засіб, і господарський процес. У свою чергу предмет закупівлі, відповідно до ст. 1 Закону, це товари, роботи чи послуги, що закупаються замовником у межах єдиної процедури закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі) [1]. Для здійснення закупівлі можна скористатися однією з трьох процедур закупівлі: відкриті торги, конкурентний діалог та переговорна процедура закупівлі. Відповідно, публічні закупівлі як об'єкт обліку складається з елементів, що пов'язані між собою (рис. 1).

Доцільно розглянути кожен з елементів відповідно до законодавства про закупівлі. 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 [1]. Як бачимо, в Законі під поняттям «товари» розглядається більш широке поняття, ніж прийнято вважати у бухгалтерському обліку.

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

Послуги – будь-який предмет закупівлі, крім товарів і робіт, зокрема транспортні послуги, освоєння технологій, наукові дослідження, науково-дослідні або дослідно-конструкторські розробки, медичне та побутове обслуговування, лізинг, найм (оренда), а також фінансові та консультаційні послуги, поточний ремонт [1].



Рис. 1. Публічні закупівлі як комплексний об'єкт бухгалтерського обліку (розроблено автором)

На практиці є проблемою правильне визначення предмета закупівлі, особливо в частині, що стосується робіт та послуг. Відповідно до Закону, предмет закупівлі визначається саме замовником, тобто на нього і покладається відповідальність, але зустрічаються випадки, коли замовник неправильно визначає предмет закупівлі та неправильно обирає процедуру і, як наслідок, порушує норми Закону, що тягне за собою адміністративну відповідальність. Складнощі зазвичай виникають при визначенні необхідності застосування норм Закону при закупівлі послуг з поточного ремонту та зарахування ремонту до поточного або капітального. А відтак існує проблема щодо правильного застосування вартісних меж, передбачених статтею 2 Закону [1].

Порядок визначення предмета закупівлі затверджено Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 17 березня 2016 року № 454 [9]. Нормами цього наказу передбачені окремі правила для визначення предмета закупівлі для товарів і послуг та для робіт. Визначено, що предмет закупівлі товарів і послуг визначається замовником на підставі Національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник», затвердженого наказом Міністерства економічного розвитку від 23.12.2015 року № 1749, за показником четвертої цифри основного словника із зазначенням у дужках конкретної назви товару чи послуги [10].

Система єдиного закупівельного словника базується на системі кодів, що мають ієрархічну структуру і складаються з дев'яти знаків. Цифри відповідають найменуванню та характеристиці предмета закупівлі:

- перші дві цифри визначають розділ (XX000000-Y);
- перші три визначають групу (XXX00000-Y);
- перші чотири визначають клас (XXXX0000-Y);
- перші п'ять визначають категорію (XXXXX000-Y).

Останні цифри визначають більший ступінь деталізації в межах кожної категорії. Але основними для визначення предмета закупівлі є перші чотири цифри. Також листом Міністерства економічного розвитку № 3302-06/3816-16 від 07 лютого 2017 року передбачено, якщо предмет закупівлі не має в ієрархічній структурі Єдиного закупівельного словника відповідного коду, то у електронній системі закупівель є технічна можливість обрання коду «99999999-9 – не визначено» та введення назви предмета закупівлі в текстовому полі.

Замовник може визначити окремі частини предмета закупівлі (лоти) за показниками четвертої – восьмої цифр Єдиного закупівельного словника, а також за обсягом, номенклатурою та місцем поставки, виконання робіт, надання послуг. Законодавством також визначається, що замовник не має права ділити предмет закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедури відкритих торгів.

Якщо для визначення предмета закупівлі при придбанні стандартних товарів предмет закупівлі визначається за четвертою цифрою класифікатора ДК 021:2015 із зазначенням певної назви предмета, то при закупівлі медикаментів та будівель виробничого та невиробничого призначення або інженерних споруд існують певні особливості.

Так під час здійснення закупівлі лікарських засобів предмет закупівлі визначається за показником третьої цифри Єдиного закупівельного словника із зазначенням у дужках міжнародної непатентованої назви лікарського засобу (МНН). У випадку, коли предмет закупівлі лікарських засобів містить два та більше лікарських засобів, замовником у дужках зазначається МНН кожного лікарського засобу. Замовник має право розбивати на частини предмет закупівлі за МНН, за формою, випуском, за дозуванням, за обсягом та за місцем поставки лікарського засобу.

У разі проведення закупівлі будівель виробничого та невиробничого призначення та інженерних споруд різного функціонального призначення предмет закупівлі визначається згідно з Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженим наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17 серпня 2000 року № 507, за показником другого знака із зазначенням у дужках конкретної назви будівлі або інженерної споруди [11].

Предмет закупівлі для послуг визначається аналогічно порядку визначення предмета закупівлі для товарів, тобто за четвертою цифрою класифікатора ДК 021:2015 із зазначенням конкретної назви предмета закупівлі.

При закупівлі послуг з поточного ремонту предмет закупівлі визначається за кожною спорудою окремо, згідно з термінологією державних будівельних норм ДБН А.22.-3:2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво», затверджених наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 04 червня 2014 року № 163. У разі здійснення ремонтних робіт на автошляхах керуються галузевими будівельними нормами ГБНГ.1-218-182:2011 «Ремонт автомобільних доріг загального користування. Види ремонтів та переліки робіт», затверджених наказом Державної служби автомобільних доріг України від 23 серпня 2011 року № 301, із зазначенням у дужках предмета закупівлі відповідно до Єдиного закупівельного словника [10].

У випадку визначення предмета закупівлі для виконання науково-технічних робіт необхідно користуватися Державним класифікатором видів науково-технічної діяльності ДК 015-97, затвердженим наказом Державного комітету України по стандартизації від 30 грудня 1997 року № 822 та показником четвертої цифри із зазначенням у дужках предмета закупівлі відповідно до Єдиного закупівельного словника, а також конкретної назви науково-технічної роботи. Але коли необхідне виконання робіт за різними темами, які належать до одного виду науково-технічних робіт відповідно до класифікатора, відповідні теми науково-технічних робіт замовником оголошуються як окремі об'єкти закупівлі.

Предмет закупівлі при закупівлі послуг з професійної підготовки або перепідготовки, підвищення кваліфікації, що здійснюються за рахунок Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, здійснюється за окремими професіями, які визначаються відповідно до Класифікатора професій ДК 003:2010, затвердженого наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 липня 2010 року № 327, із зазначенням у дужках предмета закупівлі відповідно до показників третьої – п'ятої цифр Єдиного закупівельного словника [12].

Порядком визначено окремі випадки закупівель, коли предмет закупівлі визначається індивідуально на кожен об'єкт. До прикладу, при закупівлі протезних виробів, спеціальних засобів для самообслуговування інвалідів, що мають бути виготовлені за спеціальним замовленням. Також при закупівлі послуг з оцінки майна, надання безоплатної вторинної правової допомоги, також при закупівлі товарів та послуг, необхідних для проведення культурно-мистецьких заходів, визначення предмета закупівлі здійснюється за обсягом, номенклатурою та місцем поставки.

Найбільше у замовників виникає запитань щодо визначення предмета закупівлі для робіт, які можна зарахувати як до робіт, так і до послуг. У Законі визначено, що роботи – це проектування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого і невиробничого призначення, роботи з нормування в будівництві, геологорозвідувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні роботам послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, що включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт [1].

Порядком передбачено окремий розділ щодо визначення предмета закупівлі робіт, в якому визначено, що предмет закупівлі робіт здійснюється замовником за об'єктами будівництва та з урахуванням ДСТУ Б.Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва», прийнятих наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 № 293, а також галузевих будівельних норм ГБН Г.1-218-182:2011 «Ремонт автомобільних доріг загального користування. Види ремонтів та переліки робіт», затверджених наказом Державної служби автомобільних доріг України від 23 серпня 2011 року № 301, із зазначенням у дужках предмета закупівлі відповідно до показників другої – п'ятої цифр Єдиного закупівельного словника [10].

Об'єкт будівництва – це будинки, будівлі, споруди будь-якого призначення, їх комплекси або частини, лінійні об'єкти інженерно-транспортної інфраструктури відповідно до ДБН А.2.2-3:2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво, затвердженого наказом Мінрегіону України від 04 червня 2014 року № 163 [13]. Під час визначення очікуваної вартості предмета закупівлі робіт замовники мають керуватися даними кошторисного розрахунку на весь об'єкт будівництва.

Зведений кошторисний розрахунок – це кошторисний документ, який визначає повну вартість будівництва, враховуючи кошторисну вартість будівельних робіт, витрати на придбання устаткування, меблів та інвентарю, а також інші витрати. Враховуючи наведене вище, якщо супровідні роботам послуги по будівництву включені до зведеного кошторисного розрахунку, та вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт по будівництву, то такий предмет закупівлі належить до робіт.

Предмет закупівлі в обов'язковому порядку має бути відображений у річному плані закупівель та додатку до нього відповідно до ст. 4 Закону України «Про публічні закупівлі». Річний план, додаток до нього та зміни безоплатно оприлюднюються на веб-порталі Уповноваженого органу з питань закупівель

протягом п'яти днів з дня їх затвердження. Визначення предмета закупівлі та відображення його у річному плані та додатку до нього здійснюється замовником відповідно до Порядку, затверджено Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 17 березня 2016 року № 454 [9]. Тобто визначений замовником код предмета закупівлі відображається, як у річному плані, так і у документації конкурсних торгів.

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

Також неправильно визначений код предмета закупівлі є підставою для відмови відповідних органів Держказначейства у реєстрації договорів про закупівлю, з вимогою анулювання торгів.

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

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

Полегшенням завдання з визначення предмета закупівлі було б створення електронних каталогів для типових товарів, що закуповуються бюджетними організаціями у постачальників. Електронні каталоги мають працювати за системою інтернет-магазинів у системі Прозорро. Зрозуміло, що такий підхід можна використовувати для однотипних товарів, що постійно використовуються в бюджетній установі, особливо для допорогових закупівель. Така система використовується в Австрії, Італії, Португалії та інших країнах.

Предмет закупівлі під час публічних закупівель розглядається в комплексі з процедурою закупівлі. Доцільно розглянути умови застосування кожної процедури. Для початку розглянемо процедури закупівлі, передбачені Законом:

- відкриті торги;
- конкурентний діалог;
- переговорна процедура.

Доцільно визначити сферу застосування кожної процедури. Конкурентний діалог використовується, коли замовник не може визначити необхідні технічні, якісні характеристики робіт або послуг; або предметом закупівлі є консультаційні або юридичні послуги; виконання дослідних, експериментальних, будівельних робіт, і тому для прийняття рішення щодо закупівлі необхідно провести переговори з учасниками [1]. Переговорна процедура використовується як виняток у разі закупівлі творів мистецтва або об'єкта, пов'язаного із захистом прав інтелектуальної власності; при відсутності конкуренції на відповідному ринку, коли договір може бути укладений тільки з одним постачальником (наприклад, закупівля електроенергії при монополії на ринку), у разі негайної потреби у здійсненні закупівлі у зв'язку з економічними або соціальними обставинами та в інших випадках, передбачених Законом. Тож основною процедурою закупівлі є відкриті торги.

Відкриті торги – це тендерні торги, при яких пропозиції мають право подавати всі зацікавлені особи, а для проведення процедури закупівлі має бути подано заявок не менше, ніж від двох учасників [1].

Процедура відкритих торгів здійснюється за допомогою авторизованих електронних майданчиків на веб-порталі Уповноваженого органу. В Україні використовується електронна система закупівель «Прозорро». Публічні закупівлі здійснюються через електронні майданчики, робота яких відбувається в мережі Інтернет та не потребує завантаження додатків на комп'ютер. Незалежно від того, через який авторизований майданчик пройшла реєстрація, оголошення про закупівлю відображається у загальній системі.

За типом процедури закупівлі умовно можна поділити на дві групи – конкурентні і неконкурентні. Тип процедури – це ознака, яка визначає логіку виконання процесу закупівлі кожного окремого типу. Цей тип визначається замовником у момент оголошення закупівлі і далі замовник діє в межах тої логіки, яка запрограмована для вибраного типу. На конкурентні процедури свою пропозицію може подати будь-який бажаючий. У неконкурентних процедурах замовник сам знаходить постачальника, сам з ним домовляється і в «Прозорро» лише звітує про свої закупівлі. До конкурентних процедур у частині, що підпорядковуються Закону (надпорогові закупівлі), належать відкриті торги та конкурентний діалог, а до неконкурентних – переговорна процедура.

Для будь-якого елемента предмета закупівлі може бути застосовано будь-який тип процедури закупівлі. На рисунку 2 представлено аналіз кількості закупівель у 2018 році, що були здійснені відповідно до Закону (надпорогові) у розрізі предмета закупівлі за елементами. З діаграми видно, що питома вага товарів становить 71,2 %, робіт – 9,1 %, послуг – 19,7 % від загальної кількості закупівель.

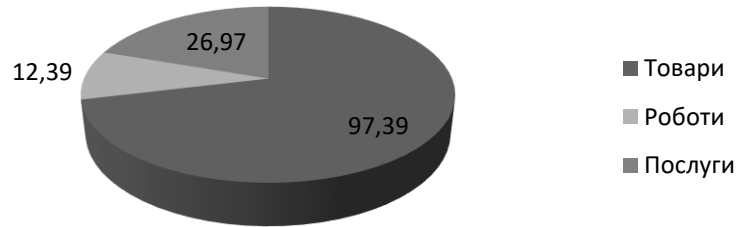


Рис. 2. Кількість закупівель відповідно до предмета закупівлі (тис.)
(складено автором за статистичними даними «Прозорро»)

На рисунку 3 наочно представлено аналіз кількості закупівель за 2018 рік, але у розрізі процедур закупівлі. Загальна кількість закупівель, що відбулися у 2018 році відповідно до Закону, склала 136,75 тис.

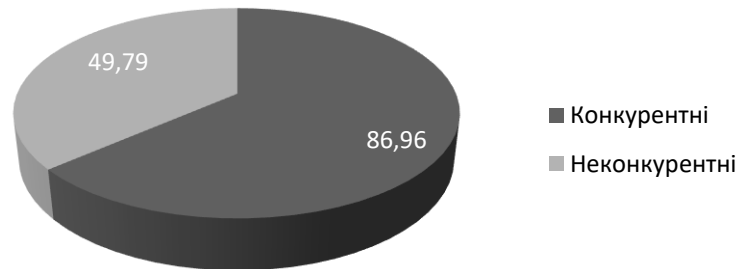


Рис.3. Кількість закупівель відповідно до процедури закупівлі (тис.)
(складено автором за статистичними даними «Прозорро»)

Аналізуючи статистичні дані, не можна сказати, що для певного предмета закупівлі використовується певна процедура. В діаграмі (рис. 4) представлено аналіз кожного елемента закупівлі відповідно до процедури, яка до неї застосовувалася. Конкурентні процедури для товарів становили 63,8 %, для робіт – 87,6 %, для послуг – 51,7 %. Неконкурентні процедури використовувалися для товарів 36,2 %, для робіт – 12,4 %, для послуг – 48,3 %.

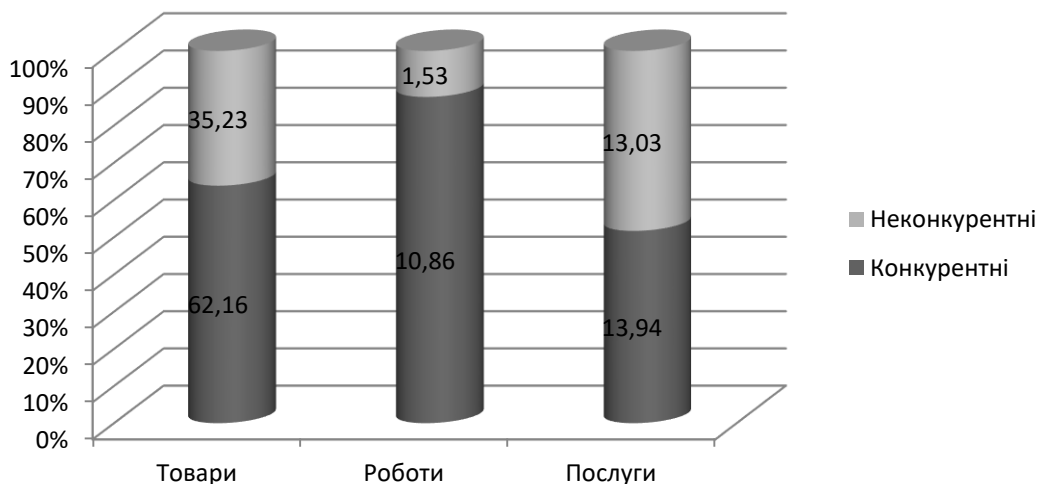


Рис. 4. Аналіз елемента предмета відповідно до процедури закупівлі
(складено автором за статистичними даними «Прозорро»)

Однозначно не можна виокремити пріоритетне застосування певної процедури до окремого предмета закупівлі. Тому є сенс розглядати публічні закупівлі для потреб оперативного обліку як комплексний об'єкт обліку, що включає предмет закупівлі та процедуру закупівлі.

З метою організації публічних закупівель процес закупівлі можна розділити на певні етапи. Перший етап можна охарактеризувати як підготовчий. Він включає визначення потреб замовника для забезпечення його основної діяльності та вивчення ринку щодо предмета закупівлі, підготовку і затвердження річного плану державних закупівель. На цьому етапі важливим є збір інформації про предмет закупівлі, виокремлення потенційних учасників, визначення предмета закупівлі на основі єдиного класифікатора, вивчення можливої процедури закупівлі відповідно до Закону.

До другого етапу можна зарахувати проведення тендера, а саме: розміщення оголошення про проведення процедури закупівлі та тендерну документацію, визначення переможця торгів. Процес здійснення закупівлі, строки подання та оприлюднення суворо регламентуються Законом, що забезпечує рівні умови для учасників торгів та об'єктивний і чесний вибір переможця. Бюджетна установа, яка є замовником, на етапі проведення торгів встановлює кваліфікаційні критерії щодо предмета закупівлі.

На третьому етапі відбувається укладання договору про закупівлю, виконання договору та контроль за виконанням договору. Саме процесу виконання договору необхідно приділяти особливу увагу, оскільки обов'язковість звітування за результатами виконання договору не прописана в Законі. На практиці ціна контракту та обсяг поставок часто змінюються після укладання договору, також підрядники часто не виконують договірних зобов'язань. Необхідно налаштувати ефективну систему моніторингу виконання контрактів, а внесення змін до договору має відповідати законодавству та передбачати ліміт вартості контракту. Досить часто можна спостерігати ситуацію, коли після перемоги у торгах, використовуючи додаткові угоди, вартість договору збільшується у рази, тоді як законодавством дозволено коливання ціни у межах 10 %. Крім того, підрядник не рідко поставляє товар нижчої якості, іншої специфікації, замінює гіршими аналогами. При цьому посадові особи умисно уникають відповідного контролю, вступаючи у змову з виконавцем, що призводить до зростання ціни через впровадження змін до контракту. Виокремлені етапи організації та проведення публічних закупівель досить зрозумілі та доступні. Не викликає сумніву і важливість публічних закупівель для потреб управлінського обліку в бюджетних установах з метою контролю, моніторингу, ефективності використання бюджетних коштів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З метою забезпечення нормального функціонування державного апарату та інституцій, для забезпечення усіх своїх функцій держава має закуповувати певні товари, роботи або послуги. Під час закупівель замовники мають використовувати чітко визначені законом процедури і слідувати принципам максимального ефективного використання коштів та прозорості. Моніторинг та контроль за цим процесом має відбуватися на всіх стадіях, що і забезпечує управлінський облік. Поняття управлінського обліку до недавнього часу майже не використовувалося у бюджетному обліку. Але у зв'язку із імплементацією національного обліку до міжнародних стандартів виникає необхідність у дослідженні потреб управлінського у обліку у бюджетному секторі. Відображення публічних закупівель як комплексного об'єкта обліку, що складається з декількох взаємопов'язаних елементів, дозволяє отримати більш повну і змістовну інформацію про здійснення державних закупівель та дозволяє проводити аналіз ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях процедури закупівлі.

Список використаної літератури:

1. Про публічні закупівлі : закон від 25.12.2015 р. : № 922-VIII / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Свірко С.В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С.В. Свірко, А.І. Фаріон // Незалежний аудитор : наук.-практ. видання. – 2012. – № 2 (IV). – С. 36–42.
3. Тополенко Н.М. Особливості здійснення обліку публічних закупівель в бюджетних установах / Н.М. Тополенко, О.М. Мартинюк // Інфраструктура ринку : електронний журнал. – 2016. – Вип. 2. – С. 119–127.
4. Шешукова Т.Г. Развитие анализа системы государственных закупок в национальных исследовательских университетах / Т.Г. Шешукова, А.А. Морозова / Западно-Уральский институт экономики и права ; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2016. – 171 с.
5. Пивовар Ю.І. Фінансово-правове регулювання публічних закупівель в Україні : монографія / Ю.І. Пивовар, В.М. Новаковець. – К. : ТОВ «Три К», 2012. – 224 с.
6. Грицишен Д.О. Публічні закупівлі як об'єкт аналізу в умовах реформування системи управління державними фінансами / Д.О. Грицишен, С.В. Свірко, І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2018. – № 3 (41) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3\(41\)-25-32](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3(41)-25-32).
7. Бюджетний кодекс України / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51, ст. 572 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40, ст. 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Про затвердження Порядку визначення предмета закупівлі : наказ від 17.03.2016 : № 454 / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0448-16>.
10. Про затвердження національного класифікатора України ДК 021:2015 та скасування національного класифікатора України ДК 021:2007 : наказ від 23.12.2015 : № 1749 / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1749731-15>.
11. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000 : наказ від 17.08.2000 : № 507 / Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00>.
12. Класифікатор професій ДК 003:2010 : наказ від 28.07.2010 : № 327 / Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va327609-10>.
13. Про затвердження ДБН А.2.2-3:2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво» : наказ від 04.06.2014 : № 163 / Міністерство регіону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0163858-14>.

References:

1. Verhovna Rada Ukrai'ny (2015), «Pro publichni zakupivli», zakon, vid 25 grudnja, N 922-VIII, [Online], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua>
2. Svirko, S.V. and Farion, A.I. (2012), «Sub'jekty ta ob'jekty buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori Ukrai'ny v konteksti chynного vitchyznjanogo zakonodavstva», *Nezalezhnyj audytor*, nauk.-prakt. vydannja, No. 2 (IV), pp. 36–42.
3. Topolenko, N.M. and Martynjuk, O.M. (2016), «Osoblyvosti zdijsnennja obliku publichnyh zakupivel' v bjudzhetnyh ustanovah», *Infrastruktura rynku*, elektronnyj zhurnal, Vol. 2, pp. 119–127.
4. Sheshukova, T.G. and Morozova, A.A. (2016), *Razvitie analiza sistemy gosudarstvennyh zakupok v nacional'nyh issledovatel'skih universitetah*, Zapadno-Ural'skij institut jekonomiki i prava, Perm. gos. nac. issled. un-t, Perm', 171 p.
5. Pyvovar, Ju.I. and Novakovec', V.M. (2012), *Finansovo-pravove reguljuvannja publichnyh zakupivel' v Ukrai'ni*, monografija, TOV «Try K», Kyi'v, 224 p.
6. Grycyszen, D.O., Svirko, S.V. and Suprunova, I.V. (2018), «Publichni zakupivli jak ob'jekt analizu v umovah reformuvannja systemy upravlinnja derzhavnymy finansamy», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, No. 3 (41), [Online], available at: [https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3\(41\)-25-32](https://doi.org/10.26642/pbo-2018-3(41)-25-32)
7. Verhovna Rada Ukrai'ny (2010), «Bjudzhetnyj kodeks Ukrai'ny», *Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrai'ny (VVR)*, No. 50–51, st. 572, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Verhovna Rada Ukrai'ny (1999), «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni», zakon, *Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrai'ny (VVR)*, No. 40, st. 36, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Ministerstvo ekonomichnogo rozvytku i torgivli Ukrai'ny (2016), «Pro zatverdzhennja Porjadku vyznachennja predmeta zakupivli», nakaz, vid 17 bereznja, N 454, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0448-16>
10. Ministerstvo ekonomichnogo rozvytku i torgivli Ukrai'ny (2015), «Pro zatverdzhennja nacional'nogo klasyfikatora Ukrai'ny DK 021:2015 ta skasuvannja nacional'nogo klasyfikatora Ukrai'ny DK 021:2007», nakaz, vid 23 grudnja, N 1749, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1749731-15>
11. Derzhavnyj komitet Ukrai'ny po standartyzacii', metrologii' ta sertyfikacii' (2000), «Derzhavnyj klasyfikator budivel' ta sporud DK 018-2000», nakaz, vid 17 serpnja, N 507, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00>
12. Derzhavnyj komitet Ukrai'ny z pytan' tehničnogo reguljuvannja ta spozhyvchoi' polityky (2010), «Klasyfikator profesij DK 003:2010», nakaz, vid 28 lypnja, N 327, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va327609-10>
13. Ministerstvo regionu Ukrai'ny (2014), «Pro zatverdzhennja DBN A.2.2-3:2014 «Sklad ta zmist proektnoi' dokumentacii' na budivnyctvo», nakaz, vid 04 chervnja, N 163, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0163858-14>

Псьота Вікторія Олександрівна – аспірант 071 «Облік і оподаткування» Державного університету «Житомирська політехніка», викладач облікових дисциплін Новоград-Волинського промислово-економічного технікуму.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель.

Стаття надійшла до редакції 12.07.2019.