

Міністерство освіти і науки України
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)

Обліку і оподаткування
(повна назва кафедри)

ДИПЛОМНА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Виконав: студент 4 курсу, групи ОО-41
напряму підготовки (спеціальності)
071 Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Цюперяк М. М.
(прізвище та ініціали студента)

Керівник Баланюк І. Ф.
(прізвище та ініціали)

Рецензент Левандівський О. Т.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ - 2022 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	11
1.1. Сутність бухгалтерського обліку публічних закупівель	11
1.2. Роль управлінського обліку у системі публічних закупівель	16
1.3. Нормативно-правові засади організації обліку публічних закупівель	21
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ У “ЯСІНЯНСЬКІЙ СІЛЬСЬКІЙ РАДІ”	30
2.1. Організаційно-облікові особливості побудови системи публічних закупівель	30
2.2. Організаційно-методичні аспекти побудови системи публічних закупівель	36
2.3. Положення про закупівельну діяльність: необхідність, структура, розподіл обов’язків	42
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ	49
3.1. Критерії ефективних публічних закупівель в умовах сталого розвитку	49
3.2. Методика розрахунку ефективності публічних закупівель у “Ясінянській сільській раді”	55
3.3. Удосконалення класифікації публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку	62
ВИСНОВКИ	67
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	77

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

Освітній рівень бакалавр

Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ініціали)

“11” жовтня 2021 р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Цюперяк Миколи Миколайовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель в бюджетних установах

керівник роботи _____ д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Дата видачі завдання 13.10.2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	17.02.2022 р.	
2	РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ У “ЯСІНЯНСЬКІЙ СІЛЬСЬКІЙ РАДІ”	16.03.2022 р.	
3	РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ	18.04.2022 р.	

Студента _____

(підпис)

Цюперяк М.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище та ініціали)

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

наукового керівника д.е.н., професора Баланюка І.Ф.

на кваліфікаційну роботу першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

студентки групи ОО – 41

Цюперяк Миколи Миколайовича

на тему: **«ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ»

Реформи, проведені за останні роки у системі державного управління та державних закупівель, направлені на посилення контролю використання державних коштів та пошуку інструментів економії у процесі виконання суб'єктами державного сектору своїх функцій. Система державних закупівель в Україні перейшла на світові стандарти у 2016 році, тому ще активно підлягає доопрацюванню як у системі законодавства, так і в системі обліку та аналізу. Постійним пошуком нових підходів, у тому числі і до методологічних та практичних аспектів публічних закупівель, займаються вітчизняні науковці, але не зважаючи на висхідний інтерес до цього напрямку досліджень, питання обліково-аналітичного забезпечення на рівні установи досліджене досить фрагментарно.

Роботу присвячено обґрунтуванню та поглибленню теоретико-методологічних положень та розробці науково-практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку і аналізу в системі публічних закупівель в умовах сталого розвитку в державному секторі.

У роботі були поставлені та вирішені такі завдання: ідентифіковано суб'єктів публічних закупівель у взаємозв'язку із суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі з метою створення підґрунтя для інформаційного забезпечення аналітичних процесів з метою ефективного управління

публічними закупівлями та здійснено систематизацію стейкхолдерів публічних закупівель відповідно до запитів на інформацію. У зв'язку із цим обрана тема є актуальною.

Поряд із позитивними сторонами можна виділити і ряд зауважень. У роботі доцільно було провести порівняльний зарубіжний досвід щодо обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель у бюджетних установах.

Загальний висновок: кваліфікаційна робота першого (бакалаврського) рівня вищої освіти студента Цюперяк Миколи Миколайовича на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель в бюджетних установах» виконана відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування.

Робота може бути допущена до захисту, а її автор заслуговує на позитивну оцінку та присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Науковий керівник:
д.е.н., професор
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника
«10» травня 2022 р.

Баланюк І.Ф.

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ

на кваліфікаційну роботу першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
студента групи ОО – 41

Цюперяк Миколи Миколайовича

на тему:

«Обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель в бюджетних
установах»

У роботі визначено місце управлінського обліку в системі публічних закупівель, обґрунтовано функції та принципи управлінського обліку в системі публічних закупівель; удосконалено класифікацію публічних закупівель відповідно до сучасного законодавства, вимог бухгалтерського обліку та організації планування, проведення та аналізу публічних закупівель в умовах сталого розвитку; обґрунтовано сутність публічних закупівель як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку та ідентифіковано лот як об'єкт управлінського обліку; розроблено методiku обліку операцій щодо публічних закупівель; розвинуто організаційні засади забезпечення аналітичних потреб закупівельного процесу на предмет дотримання принципу безпечної транспарентності; удосконалено внутрішню систему організації публічних закупівель у закладах державного сектору.

Самостійні розробки і пропозиції автора. Дипломна робота є самостійним дослідження автора з обраної тематики. Слід відзначити належне оформлення дипломної роботи, послідовність та логічність викладення матеріалу, повноту, достовірність інформації; використання рисунків та таблиць, що полегшує сприйняття матеріалу, посилює його доказовість.

Загальний висновок: кваліфікаційна робота першого (бакалаврського) рівня вищої освіти студента Цюперяк Миколи Миколайовича на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель в бюджетних установах» є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має

наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Рецензент:

д.е.н., професор,
завідувач кафедри фінансів
Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника
«20» травня 2022 р.

Левандівський О.Т.

ВСТУП

Актуальність теми. Облік підприємств державного сектору нині є на фазі реформування, метою якого є узгодження теорії й практики у бюджетному процесі з МСФЗ. На рівні законів узгоджені методи управління публічними фінансами, які призначають поступи конкретних наслідків із виведенням ефективності їх ужитку на всіх стадіях бюджетної діяльності. Покрокове додержання державою взятих на себе зобов'язань прямуючи до світової інтеграції указує на зрозумілу позицію на посилення перевірки за результативністю збереження публічних коштів. Знаряддям реалізації даної мети як фрагменту фінансових даних є облік у бюджетних установах, а у фрагменті ефективного використання публічних коштів є удосконалення законодавства про публічні закупівлі.

Проблеми розвитку бюджетних установ і стану їх публічних закупівель в умовах збалансованого існування та інші аспекти досліджені у світовій та вітчизняній науці, а зокрема: Achua J. K., Bidin Z.A., Block C., Белець Ж, Вершиніна Є., Grossman G. M., Дрозд І., Kottner A., Конащук Н., Кравченко О., Lucia T.S., Лаговська О., Mosgaard M.M., Мулик Т., Новаковець В., Olaya J., Пастернак Я., Парасій-Вергуненко І., Починок Н., Rietbergen M.G., Роменська К., Schmidt J.S., Сидорчук А., Szaryszova P. Тимошенко А., Устіловська А., Шевчук О., та інші. Проте багато напрямків обліково-аналітичного розкриття публічних закупівель у нинішніх умовах економіки вимагає системного поліпшення.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних напрямків та впровадження практичних характеристик щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель в умовах турбулентності в бюджетних установах.

Для окреслення мети виділено такі завдання:

- окреслити суть поняття публічних закупівель у взаємозалежності із суб'єктами обліку у бюджетних установах та суб'єктами задля виробництва інформаційного створення аналітичних аспектів;
- сформулювати місце обліку у системі публічних закупівель, аргументувати функції та положення обліку у порядку визначеному для публічних закупівель;
- розкрити нормативно-правові засади організації обліку публічних закупівель;
- обґрунтувати класифікацію публічних закупівель у рамках діючого законодавства, обліку, планування та аналізу публічних закупівель в умовах сьогодення;
- окреслити організаційні основи дотримання аналітичних потреб процесу закупівель у бюджетних закладах;
- запропонувати поліпшення внутрішньої системи організації обліку публічних закупівель;
- розглянути методику оцінки результативності окремої закупівлі у бюджетних установах.

Гіпотезою роботи є обґрунтування припущення, що поліпшення системи обліку публічних закупівель призведе до зростання прозорості інформаційно-аналітичного забезпечення та результативність системи громадських закупівель у бюджетних установах.

Об'єктом дослідження є порядок обліку та аналізу публічних закупівель у “Ясінянській сільській раді”.

Предмет дослідження виступає сукупність теоретичних, організаційно-методичних основ обліку та аналізу публічних закупівель у “Ясінянській сільській раді”.

Методи дослідження. Методологічною основою роботи є різні методи пізнання та фундаментальні загальнонаукові методи, а зокрема: діалектичний, логічний, системний історичний, узагальнення нормативних матеріалів,

аналізу, анкетування, комплексності та системності, індукції та дедукції, синтезу.

До інформаційної бази дослідження належать нормативно-правові акти України, монографії, методичні рекомендації, дані конференцій, наукові журнали, електронні ресурси, модуль аналітик ProZorro, дані мережі Інтернет, звітність сільської ради.

Результати наших досліджень спрямовані на вивчення та теоретико-методичне обґрунтування чинних рекомендацій щодо удосконалення системи обліку публічних закупівель сільській раді.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 67 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 13 рисунків, 9 таблиць та 5 додатків. Список використаних джерел налічує 65 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Сутність бухгалтерського обліку публічних закупівель

Поняття «державні закупівлі» трактується у національному законодавстві у нормативних документах трактувався як «...придбання товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом» [1]. Національне законодавство дуже просто тлумачить термін «державні закупівлі».

Науменко С.М. висовує визначення державних закупівель як комплекс замовлення державою товарів потрібних для стопроцентної реалізації програм розвитку та росту держави, проте за умови вчасно проголошеними домовленостями конкурсу. Дані умови включають реалізацію реальних умов на правилах конкуренції серед членів торгів для упровадження результативності та максимальної економії грошей [2].

Закон України «Про публічні закупівлі» визначає публічні закупівлі проте не розкриває природи закупівель: «...придбання замовником товарів, робіт і послуг у встановленому порядку» [1].

Новаковець В.М. висовує думку, що треба запроваджувати у правове поле разом із фразою «державні закупівлі» є ще поняття «публічні закупівлі» [3]. Поняття державних та публічних закупівель деякими науковцями ототожнюються в науковій літературі, проте кожне із них має різне смислове значення.

З одного боку, при виконанні державних закупівель в основу лягає судження, що закупівлю робить держава, а вже при публічних її виконує орган публічної адміністрації.

З другої сторони, державна закупівля проводиться за гроші держави. У її основі лежить використання саме грошей платників податків, адже у громаді поняття державних коштів не має, а є тільки такий вислів як “кошти платників податків”.

З третьої сторони при здійсненні публічних закупівель націлені на громадян, а державні – перебувають в інтересах держави.

Зі четвертої сторони, контроль за ходом державних закупівель реалізовує держава, а коли відбувається моніторинг публічних закупівель тоді мають право брати участь всі зацікавлені особи. До зацікавлених осіб також належать як фізичні особи, так і громадські організації. Відмінність між державними і публічними закупівлями може бути із прийняттям компанією ролі й завдання держави це подано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Основні відмінності державних та публічних закупівель

Ознака	Державні закупівлі	Публічні закупівлі
Ініціатор	Держава	Органи публічної адміністрації
Джерело фінансування	Державні кошти	Кошти платників податків
Захист інтересів	Держави	Громадян
Контроль	Державні контролюючі органи	Всі зацікавлені особи, у т.ч. фізичні особи та громадські організації
Концепція сталого розвитку	Зростання ВВП	Економічність та екологічність (зелені закупівлі)

* Джерело: власна розробка автора

Відповідно до даної таблиці вимальовується два підходи до дефініції державних та публічних закупівель. Якщо в основі державних закупівель лежить закупівля товарів та послуг тобто все для потреб держави. В основі публічних закупівель і у інтересах платників податків. У розвинених країнах дані терміни уподібнюються. Оскільки громадяни мають знати, куди витрачаються кошти, які вони платять у виді податків. Вони також повинні бути впевнені, що їх витрачають з користю для суспільства.

Реформа, у сфері державних закупівель, вимагає саме перетворень державних закупівель у публічні. Саме такі закупівлі повинні бути основані на

принципах конкуренції та економії грошових коштів й правильності їх використання, прозорості, та усунення зловживань.

Оцінивши різні думки, доцільним буде тлумачення публічних закупівель як процесу купівлі товарів, для дотримання першорядних функцій держави пам'ятаючи про відкритість та добросовісну конкуренцію отримуючи максимальну ефективністю від використання платежів платників податків під час сталого розвитку установи.

Для нормального існування держави, і для організації всіх своїх призначень держава купує товари, виконує роботи чи надає послуги. Проводячи закупівлі замовники користуються законом який окреслює процедури дозволяє дотримуватися положень ефективного та прозорого використання коштів.

Процес моніторингу та контролю за чинним процесом закупівель проходить на всіх фазах, це і забезпечуватиме бюджетний облік. Використання поняття управлінського обліку не дуже використовувалося у бюджетному обліку, через те, що управлінським обліком в основному керуються під час управління витратами виробництва. У той же час процес виробництва не є привілеєм у роботі бюджетної установи. Проте чільні його функції треба застосовувати в управлінні витратами саме загального і спеціального фонду. Це треба здійснювати задля економії та результативного витрачання грошей бюджету.

Потреба у побудові та відділенні підсистем фінансового та управлінського обліку треба пам'ятати те, що у нинішніх домовленостях наукове мотивування має бути із застосуванням теоретичних, методологічних, методично-організаційних положень у бюджетній сфері є доцільним та на часі. Виконання окреслених завдань підстраховуватиме посиленню фінансової стабільності бюджетної сфери, їх конкурентоздатності. Тому моніторинг за бюджетними коштами на макро-, мезо-, мікрорівнях, достатить оптимізацію системи державних фінансів [4].

Описані ходи вимагають новітнього підходу до філософії «публічні закупівлі» зі сторони потреб управлінського обліку у бюджетних установах.

Вчений С.В. Свірко у своїх працях розкриває умови упровадження підсистеми управлінського обліку, яка описуватиме безальтернативне інформаційно-аналітичний базис загалом процесу управління витратами [5]. Все це здійснюється для того, щоб посилити правила про результативне та цільове витрачання бюджетних грошей.

Інтерес до проблем реформ у державному секторі зростає, проте зміни у законодавстві зроджують у бухгалтерів багато запитань. Процеси реструктуризації, які проходять у бухгалтерському обліку та стосуються публічних закупівель, включають нові підходи та дають поле для системних досліджень.

Вивченню обліку публічних закупівель приділили С.В. Свірко, А.І. Фаріон, які прослідкували суб'єктно-об'єктне поле напрямків модернізації системи обліку в бюджетному секторі [6].

Науковці Н.М. Тополенко, Т.Г. Шешукова та В. І. Борщ розкрили питання віддзеркалення в обліку публічних закупівель та їх особливостей [7, с. 85; 8, с. 141].

Боровець С. акцент зробили саме на фінансово-правовому полі публічних закупівель [9].

Група науковців провели докладний аналіз у системі управління державними фінансами навели положень аналізу публічних закупівель та їх функції [10]. Вивчаючи ці дослідження бачимо, що у них мало уваги приділено саме відбиттю публічних закупівель в обліку. Як інструменту управління громадськими фінансами і зрозуміло, що не з'ясовано їх значення для вимог управління та сталого розвитку бюджетних установ.

Ця проблема спонукає нас до дослідження публічних закупівель зі сторони системного об'єкта обліку. Даний об'єкт має включати спільні частини та проведений аналіз їх вагомості для потреб управління у бюджетних установах.

Бюджетний сектор охоплює поважне місце в економіці і обіймає 3 основні сфери, до них можна віднести: управління, фінанси і підприємництво, які держава, що є політичним суб'єктом, послуговується для керування економікою [11].

У своїй праці С.В. Свірко та А.І. Фаріон радять провести класифікацію суб'єктів державного сектору за постатями управління та суб'єктами господарювання, із одночасним розмежуванням майна державного та комунального сектору [6].

Багато науковців проводять ототожнення бюджетних установ із суб'єктами державного сектору, що викликає різні дискусії [12, 13]. Ст. 2 БКУ вказує на те, що саме бюджетні установи повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Проте, розпорядники бюджетних коштів, відповідно до НП(С)БОДС 101 тлумачаться як суб'єкти державного сектору, зокрема це – «суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди», проте, уподібнювати ці поняття зовсім нелогічно.

Можна також виокремити класифікацію суб'єктів публічних закупівель, оскільки саме це дасть змогу ідентифіковано проводити аналізу ефективності публічних закупівель та опрацювати системні підходи до виділення системного бачення у розробці інформаційної бази даних для вимог обліку [14, с. 20].

Отже, всі суб'єкти державного сектору є суб'єктами публічних закупівель. Нагальною метою публічних закупівель є якнайбільша економія та результативність, проте, вивчаючи важливість та вплив закупівель, держава все частіше користується публічним закупівлями задля досягнення більш великих та додаткових (організація умов для екологічно-орієнтованого господарювання, розвій малого та середнього підприємництва, сприяння інноваціям, зростання соціальної відповідальності, подолання корупції та ріст рівня життя сільської громади) цілей політики.

1.2. Роль управлінського обліку у системі публічних закупівель

Користувачі процедури публічних закупівель є фізичними особами (ФОП та юридичними особами), які подала тендерну пропозицію або вирішили бути у переговорах [15, с. 115]. Виділимо, що у процедурі беруть участь всі хто хоче та які мають статус фіз. або юр. особи. Властивістю ознакою участі фізичних осіб є те, що вони можуть бути зареєстрованими як приватний підприємець, або як фізична особа (громадянин України, іноземний громадянин, чи особою без громадянства з обов'язком легального буття на території України).

Участі у торгах мають і юридичні особи, проте для них є обмеження (дочірнім підприємствам або філіям без юр. особи, не дозволено бути у статусі учасника). Хоча брати участь у процедурах закупівлі може тільки материнське підприємство.

Виділимо також умови до учасників процедур, що описано у ч. 2 ст. 16 ЗУ «Про публічні закупівлі», до них належать такі кваліфікаційні критеріїв до установи:

- присутність обладнання та матеріально-технічної бази;
- присутність працівників які мають відповідну кваліфікацію знання та досвід;
- присутність досвіду реалізації подібного договору [1; 16].

Замовник може виставити до учасника навіть пару кваліфікаційних критеріїв. Також Замовник може сам вибрати прийоми та доводи, які свідчать проте чи відповідає учасник вибраним критеріям. Для цього у тендерний процедурі є зазначені форми та зміст потрібних документів. Ст. 22 Закону, передбачає, обмеження до вмісту тендерної документації, а зокрема: не подавати у ній вимог, які лімітують конкуренцію та дискримінують учасників [1].

Виділимо, що документи, які не зазначені у переліку на тендер, не повинні подаватися учасниками. Також замовнику закон дозволив мати дискрецію при організації вимог до тендерної документації, яка має

дискримінаційний характер, тобто є недопустимою, оскільки може включати дискримінацію учасників.

Управлінський облік є новим для економіки бюджетних установ, але у світі вже застосовується понад сто років. Фундаментальні смуги розвитку управлінського обліку були взяті за основу науковцями, що ми описали та доповнили у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Етапи розвитку управлінського обліку

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

* Джерело: систематизовано автором на підставі [17, с. 140; 18].

Табл. 1.2, кожен прийдешній етап виступає одним із напрямком сучасних методів управління. В умовах пристосування до нинішніх умов цілі та методи управлінського обліку перетворюються та поповнюються. Оскільки держава вже побачила потребу у застосуванні управлінського обліку у підприємствах, але спірним до нині були проблеми закономірності введення управлінського обліку в бюджетних установах.

Першорядним завданням урядових програм, виступає саме правильне використання публічних фінансів. Зміни у системі державного регулювання та закупівель цілеспрямовані на зростання перевірки вжитку публічних коштів та віднайдення шляхів економії при виконання в бюджетними установами своїх функцій. Управлінський облік є сьогочасним напрямом облікової політики та є фундаментальним джерелом одержання даних для дотримання реалізації покладених на нього завдань.

Міжнародна асоціація Chartered Institute of Management Accountants надрукувала міжнародні принципи управлінського обліку. В них передбачено, що управлінський облік є порядком здобуття, обробки, передачі зацікавленим користувачам фінансових та не фінансових даних. Затверджені принципи сприятимуть прийняттю правильних рішень, які направлені на подальший успішний розвиток організації [19, с. 70].

У свою чергу Клименко О.М. веде мову про те, що «управлінський облік можна характеризувати як спосіб надання управлінцям фінансової інформації з метою допомоги їм у ключових галузях: планування, контроль, прийняття рішень» [20, с. 250]. Дане трактування розкриває не у повному обсязі управлінський облік, оскільки масштаби та сутність інформації, яка надходить від управлінського обліку не удовлетворяється тільки фінансовими показниками. Тобто даний автор підкреслює 2 обов'язкові функції управлінського бюджетного обліку, це зокрема: планування та контроль.

Свірко С.В., Тростенюк Т.М. підкреслюють основні функції: планування, організацію, мотивацію та контроль. А метою управлінського обліку є формування та передачу даних, щодо управлінського персоналу для мотивації

вибору, підготовки управлінських рішень, моніторингу, планування, прогнозування функціонування бюджетних установ та оцінки результативності прийому управлінських рішень [21, с. 81].

Науковці Псьота В.О. вказують, що провідною позицією управлінського обліку бюджетних установ є: планування бюджетних витрат – бюджетування. Оскільки саме це є комплексом морального управління господарської діяльністю установи з подальшим впровадженням роботи центрів відповідальності та із сприянням конкретних фінансових інструментів [22, с. 151]. Дану думку підтримує і Т.В. Черкашина, яка тлумачачись, що управлінський облік виступає процесом, який направлений на підтримку установу у здобутку напрацьованої бізнес-стратегії напрямом мінімізації витрат, користуючись принципами бюджетування [23].

Управлінський облік є знаряддям доцільного керування витратами бюджетних установ для підняття результативності використання бюджетних коштів. Багатообіцяючим для збалансування витрат бюджетних установ може бути запровадження комплексного моделювання та облік фінансового забезпечення у частині розрахункових показників кошторису. Дотримання оптимізації та моніторингу видатків і витрат, методичних підходів до калькуляції собівартості та основ будови управління і аудиту собівартості послуг які може надавати сільська рада за блоковим типом відповідно до законодавства [24, с. 115].

Група науковців розкривають управлінський облік як організацію, по забезпеченню, розробці та наданні інформації щодо планування, контролю та прийому ефективних рішень на різноманітних щаблях управління установою чи організацією [25, с. 40].

Нині результативність бюджетної системи вимірюється з боку впровадження соціальних пріоритетів та з поведінки правильного використання бюджетних коштів. Тому і виникає потреба все частішого впровадження управлінського обліку бюджетний сектор, на що і направлені праці науковців у даній сфері.

Прийнято, що беззаперечною метою фінансового обліку бюджетну є забезпечення даними про організацію абсолютної та правдивої інформації про її діяльність та отримання даних про стан її необоротних активів, який потрібний для оцінки внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Що стосується інструментарію управлінського обліку то він має вплив на правильну організацію контролю за застосовуванням належних їм ресурсів: матеріальних, трудових та фінансових.

Правильно оцінюючи середовище розвитку сільської ради із середини та діяльність конкурентів, можна виокремити напрямки поліпшення конкурентоздатності організації.

Вислів «конкурентоздатність державних установ» науковцями в основному не наводилося, проте під час реформування систем бюджету, результатом якої було саме об'єднання та скорочення кількості державних установ, тоді конкуренція серед них прибирає новий формат. Оскільки поетапно у державі вводиться порядок, за яким покупець сам вибирає для одержання послуг постачальника, і не все це може бути бюджетна установа, (приватні школи, заклади освіти, приватні медичні заклади), що гарантуються державою.

Вже із 27.02.2019 р. Уряд вніс зміни до Порядку та умов надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджених постановою Кабінету Міністрів України № 6 [26]. Який урегулював, отримання виразного обсягу освітньої субвенції на приватні заклади освіти. Оскільки саме ці зміни націлені на поліпшення якості послуг, саме через зростання конкуренції серед них.

На сьогодні, бюджетні установи отримали самостійність у реалізації побічних видів їх функціонування для формування спеціального фонду (надання додаткових послуг, передачу державного майна в оренду та ін). У цих умовах відповідальність за впровадження модерних видів діяльності, оцінці собівартості, результативного витрачання грошей спеціального фонду є на розпорядниках нижчого рівня.

Отже, першочерговим управлінським завданням результативного функціонування бюджетних установ є ріст якості та доступності наданих ними послуг через ефективне уживання обмежених фінансових, матеріальних та трудових ресурсів.

1.3. Нормативно-правові засади організації обліку публічних закупівель

Закон України «Про публічні закупівлі» який ввели у дію у 2015 році запровадив реформування «державних закупівель» у «публічні» [1; 27]. І за цих сім років здійснено підготовчу функцію у напрямку планування, та введення нових змін у бюджетному управлінні. В установах проводилась аналітичні і методологічні дії представників Мінфіну України разом із Державною казначейською службою України, різними Департаментами та Антимонопольним комітетом.

Їх зусилля були спрямовані на гармонізацією процедури державних закупівель, проте над цим питанням вже працювали давно ще з початком розробки стандартів ЄС у 2013 році.

Нова редакція Закону стала прогресивнішою у деяких ключових моментах і була націлена на адаптацію до правил ЄС та Про державні закупівлі Директива від 2014 року [28]. Поправки були запропоновані для полегшення процедури державних закупівель у частині зростання ступеня прозорості та ліквідації корупції у поєднанні із гармонізацією нашого законодавства зі стандартами ЄС.

Напрацювання над покращенням законодавства у частині закупівель полягало у введенні електронних торгів. Систематичним наслідком цього процесу було прийняття Верховною Радою Закону України «Про публічні закупівлі» 15 грудня 2015 року. Ним було описано покроковий перехід на методику закупівель із канцелярського на електронний режим із 1 квітня 2016 року.

Хід модернізації обліку проходив адекватно із Стратегією реформування системи управління публічними фінансами. Він включав потребу у введенні загальної тенденції євроінтеграційних процесів у нашу економіку.

Коли спільні угоди України про Асоціацію з Європейським Союзом були проговорені то з 27 червня 2014 року настав час реформування нормативно-правових документів у царині державних закупівель адекватно до вимог директив ЄС [28; 29].

Метою нововведень є опрацювання та включення елементів прозорості для реалізації публічних закупівель, у частині виробництва ефективної інфраструктури та обґрунтування підзвітності органів влади у уживанні публічних коштів. Надалі після введення у дію Закону України «Про публічні закупівлі» стався перехід державних закупівель у царину публічних.

Бюджетний Кодекс України у ч. першої ст. 2 встановлює, те що бюджетні установи є органами державної влади, а також органами місцевого самоврядування, які остаточно удержуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету.

Логічно аргументований підхід для надання інформації користувачам, суб'єктів управління та суб'єктів господарювання тут значно різнитиметься. Оскільки у Господарському кодексі України (ГКУ), та у Податковому кодексі України суб'єктами господарювання бюджетного сектору виступають постаті, які діють із використанням тільки державної власності та суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких більша за п'ятдесят відсотків або складає величину, яка дає державі право серйозного впливу на господарську їх діяльність [30].

Статтею 22 ГКУ, запропоновані права суб'єктів управління у бюджетному секторі, КМУ, міністерств, інших органів влади та організацій, як суб'єктів господарювання, проте мова іде про суб'єкти управління, а не про суб'єкти господарювання.

Разом із тим методика ведення обліку у бюджетних установах, затверджена Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Саме ці положення регламентують ведення обліку суб'єктів державного сектору, тобто розпорядників бюджетних коштів [31-35].

Законодавством передбачено, що для кожного із суб'єктів обліку, розроблені національні стандарти. Розпорядники бюджетних коштів є особистими суб'єктами бюджетних правовідносин (ст. 19 БКУ).

У п. 47 ч. 1 ст. 2 БКУ подано, що розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їх керівників, які мають право на одержання бюджетних асигнувань, здобуття бюджетних зобов'язань та виконання видатків з бюджету.

Багато науковців проводять ототожнення бюджетних установ із суб'єктами державного сектору, що викликає різні дискусії. Ст. 2 БКУ вказує на те, що саме бюджетні установи повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Проте, розпорядники бюджетних коштів, відповідно до НП(С)БОДС 101 тлумачаться як суб'єкти державного сектору, зокрема це – «суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди», проте, уподібнювати ці поняття зовсім нелогічно [36].

Склад суб'єктів державного сектору окреслюється у Наказі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Даний наказ затверджує Методику визначення частки державного сектору у складі економіки № 1466 від 20.12.2012 [37]. У наказі розкривається методика обчислення частки суб'єктів державного сектору у будові економіки країни за сферами, що формує дані про важливість кожної галузі в економіці держави.

Таке трактування поняття «суб'єкта державного сектору» потребує підвищеної уваги у частині ідентифікації суб'єктів публічних закупівель в державі.

Особливості ринку публічних закупівель є у тому, що основоположними суб'єктами відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» виступають замовники.

З цього випливає, що замовники – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування та органи соціального страхування, які діють відповідно до закону, та юридичні особи, які постачають потреби держави або територіальної громади, якщо така діяльність не провадиться на промисловій чи комерційній основі. Із дотриманням хоча б однієї з таких рис:

- юридична особа виступає розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів;

- органи державної влади чи органи місцевого самоврядування або інші замовники мають більшість голосів у вищому органі управління юридичної особи;

- у статутному капіталі юр. особи державна або комунальна частка акцій більша за 50% [1].

Під потребами держави та територіальної громади, треба вбачати реалізацію обов'язків та фундаментальних функцій державної інституції або місцевого самоврядування. Тому до них можна включити освіту, охорону здоров'я та охорону громадського правопорядку тощо.

Для виділення замовників у Законі України «Про публічні закупівлі» подано на який зразок державні органи повинні забезпечують свої потреби: чи на умовах, які вимагають юридичних осіб забезпечувати громадські потреби або на комерційній або промисловій основі.

Тому діяльність тут не вважатиметься комерційною або промисловою тоді, коли при виконанні державних потреб послуговуються іншими мотивами, аніж таким як одержання прибутку. Тому, якщо потреби сільської громади забезпечуються на конкурентному ринку, тоді її діяльність буде рахуватиметься як комерційна.

ЗУ «Про публічні закупівлі» вимальовуватимуться ознаки замовників, до яких ми можемо включити і юридичні особи, які також є розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів [1].

Ст. 2 ГКУ наголошує на тому, що отримувачами бюджетних коштів є суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, у яких немає статусу

бюджетної установи. Проте слід мати на увазі, що уповноважена є розпорядником бюджетних коштів і має на здійснення та виконання даних заходів кошти з бюджету [39].

Отже, зважаючи на описане вище, до суб'єктів публічних закупівель варто включати бюджетні установи та одержувачів бюджетних коштів, які постачають потреби держави або громади села та функціонування яких не відбувається на комерційній або промисловій основі. Цілком очевидно, що у випадку, якщо сільська рада, заснована на державній або комунальній власності, та їх союзи достачають потреби держави або яка не здійснюється на промисловій чи комерційній основі із урахуванням у статутному капіталі яких частка державної чи комунальної власності перевищує п'ятдесят відсотків, тоді такі установи будуть замовниками та вважатимуся суб'єктами публічних закупівель.

Що стосується нормативного забезпечення методики публічних закупівель то вона включає чітку сукупність заходів та технологій їх реалізації. Тому, публічні закупівлі мають свою сферу застосування, де є неминучим постійний та серйозний обсяг аналітичної роботи який спрямовуватиметься на ефективне управління та контроль від влади.

При бажанні одержати прагнення щонайбільше ефективні результати від здійсненні публічних закупівель, серйозний вплив ставиться на прийняття відповідних організаторських рішень. Тому появляється потреба у забезпеченні користувачів інформаційними даними про господарську діяльності при здійсненні публічних закупівель.

Доцільним для проведення аналізу теоретичних та практичних проблем у порядку публічних закупівель треба класифікувати користувачів публічної інформації. Тому першорядним буде визначення складу основних груп стейхолдерів та визначити їх запити про потрібну їм інформацію. Для цього користувачів інформації про публічні закупівлі ми запропонували поділити на внутрішніх та зовнішніх (рис.1.1 та рис. 1.2).

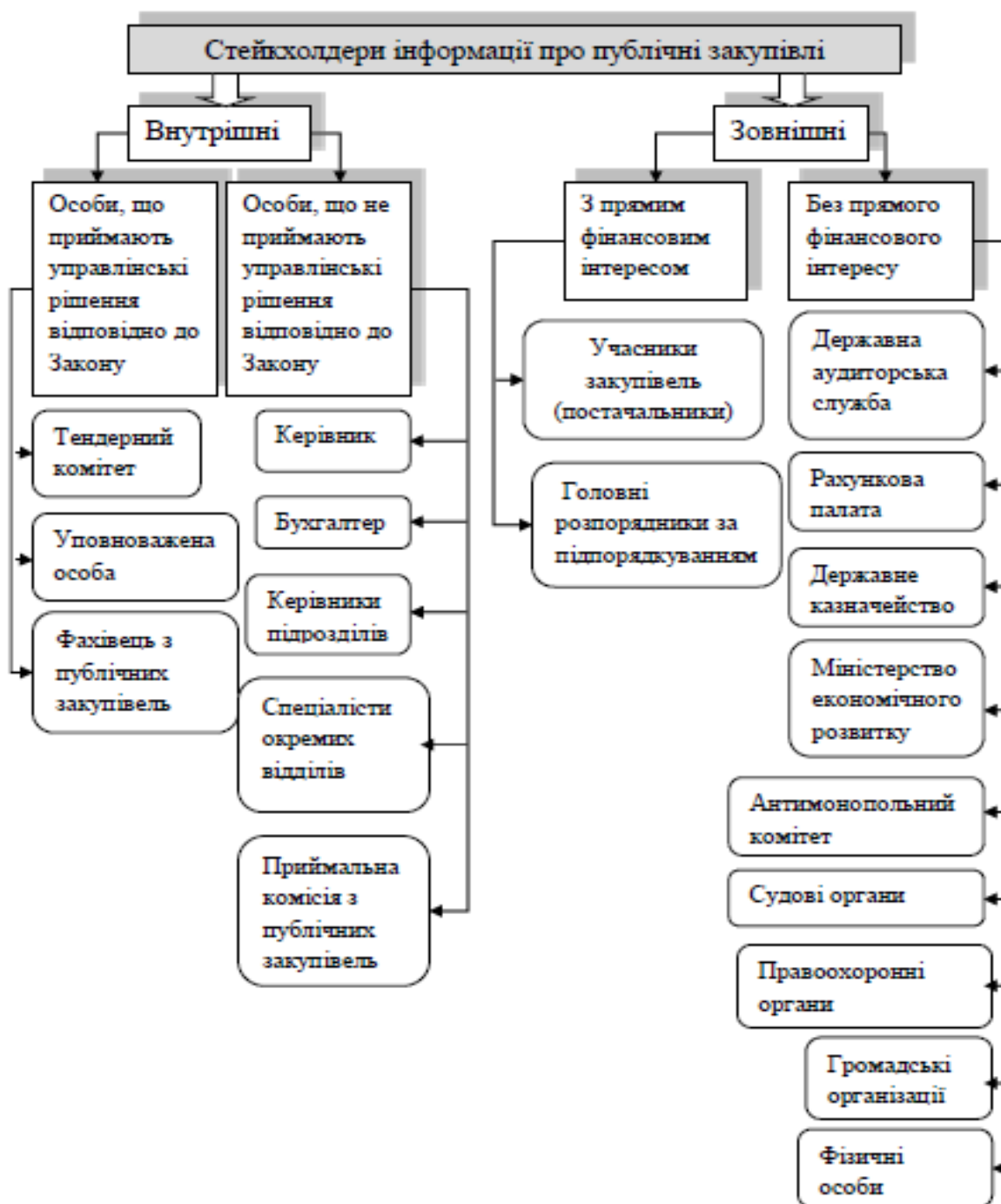


Рис. 1.1. Систематизація стейкхолдерів публічних закупівель

* Джерело: власна розробка автора

В той же час внутрішніх користувачів можна класифікувати відповідно до відповідальності передбаченої у ст. 11 Законі України «Про публічні закупівлі». Дана стаття окреслює те, що організація закупівель лежить у тендерному комітеті або в уповноваженій особі [1].

Натомість членами тендерного комітету на мають права бути керівні працівники сільської ради та інші працівники. В основному до складу тендерного комітету беруть працівників бухгалтерської, фінансової та юридичної служби. Що стосується функції тендерного комітету то вони окреслені Законом України «Про публічні закупівлі» і включають такі аспекти, як: реалізацію процесу планування закупівлі, розподіл та затвердження річного плану закупівель; відбирання процедури закупівлі; організація процедури закупівлі; дотримання рівних умов для всіх учасників; відбір триумфатора торгів; обґрунтування, реалізація підписання та зберігання тендерної документації; висвітлення даних які містять інформацію про публічні закупівлі та звіту про виконання договорів [1].

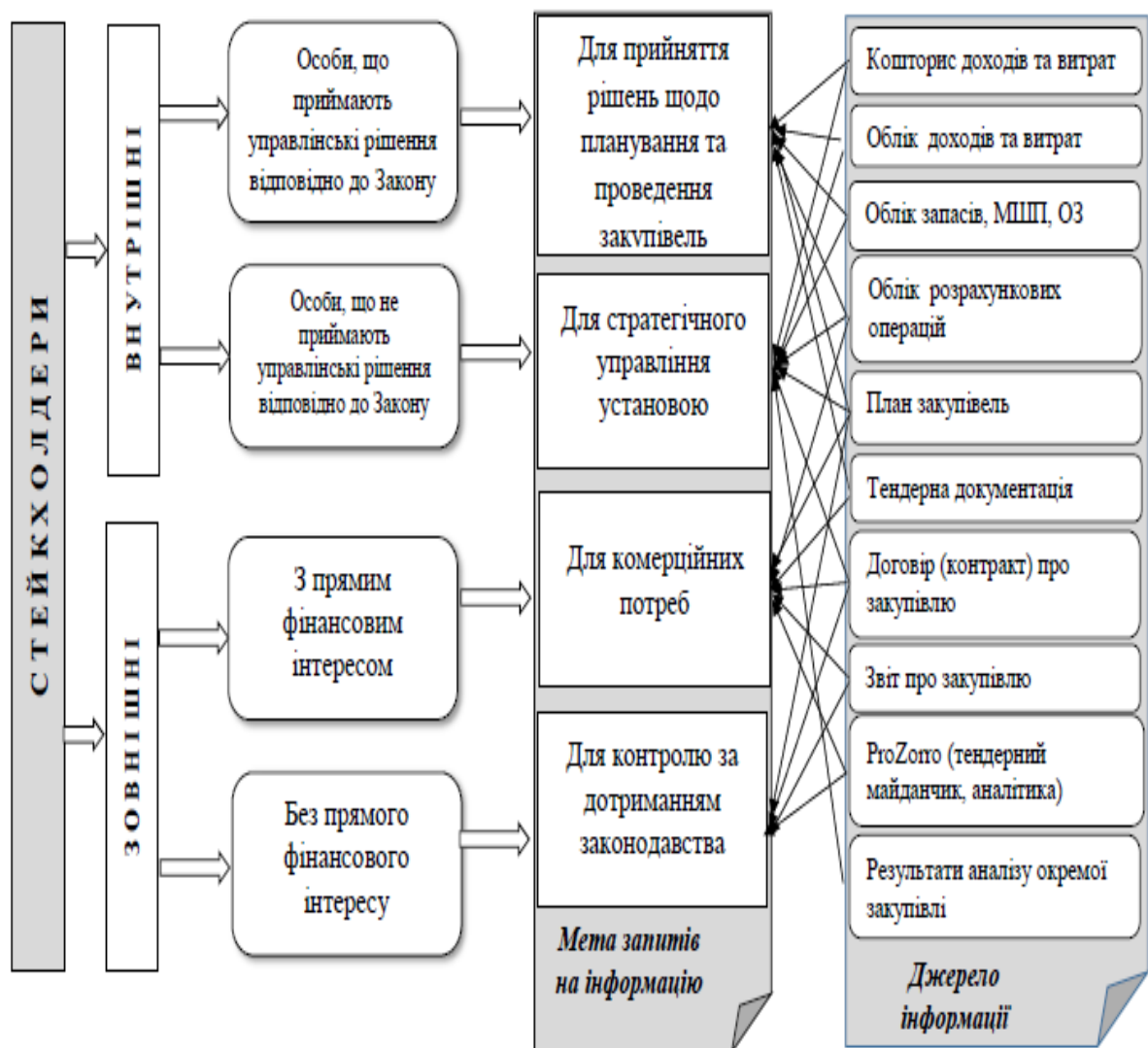


Рис. 1.2. Інформаційні запити стейкхолдерів

Облік лота після підписання контракту і до його впровадження організовує принцип «безпечної транспарентності». Оскільки він дозволяє одержувати дані про предмет закупівлі до того часу, коли його можна буде зарахувати до складу активів, рис. 1.3.

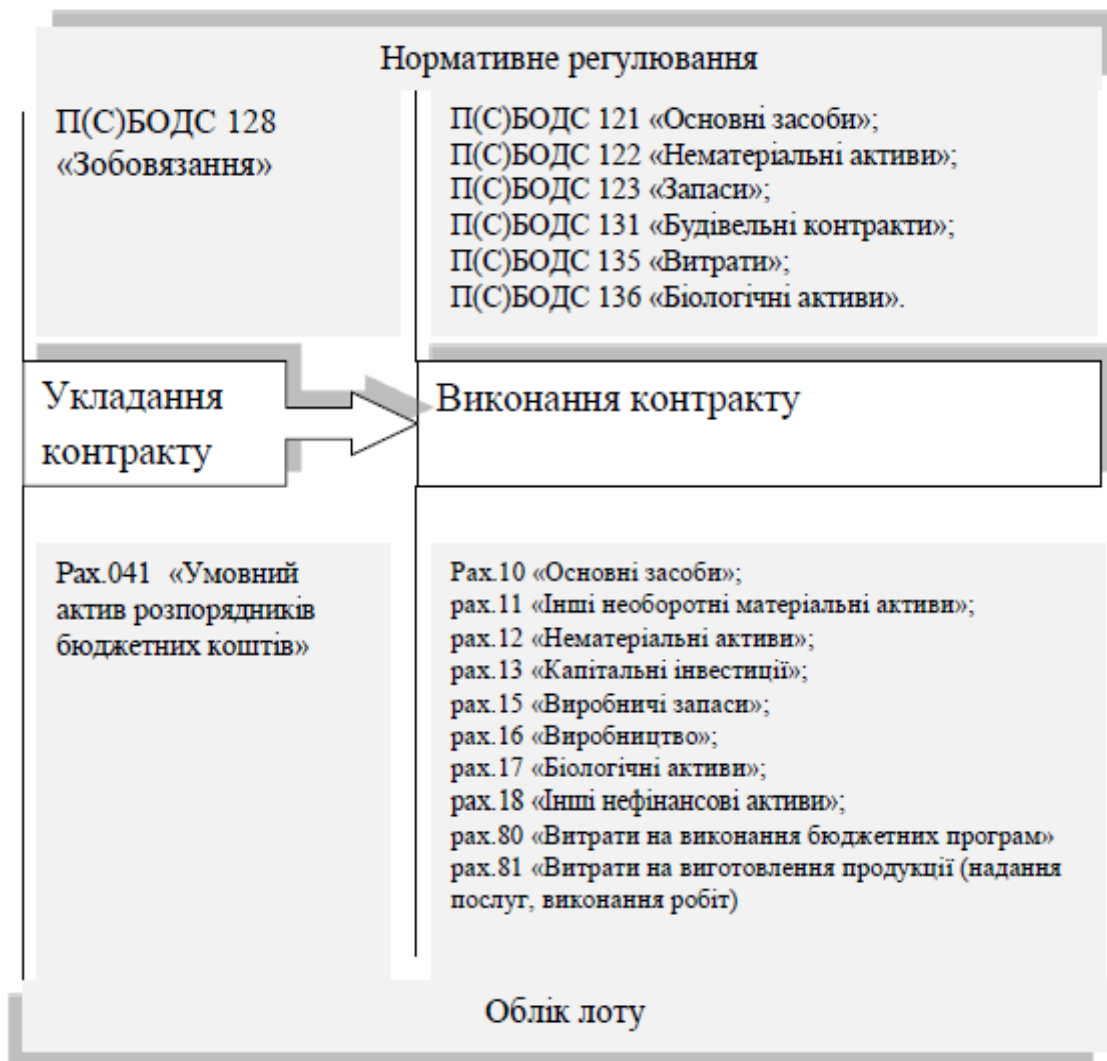


Рис. 1.3. Облік лоту у національній системі бухгалтерського обліку державного сектора

Джерело: власна розробка автора

Отже, для здійснення основних функцій треба мати інформацію про публічні закупівлі відповідно до даних бухгалтерського обліку. Надалі Уповноважена особа повинна організувати неупередженість у процесі проведенні системи закупівель яка включатиме інтереси замовника. Також при

підготовці тендерної документації, треба дотримуватися окреслених вимог які ставляться законодавством до предмета закупівлі та до яких можна приймати фахівців з різних питань. Також вже за рішенням замовника створюються робоча група, яка буде вивчати тендерні пропозиції. Рішення робочої групи в основному носять дорадчий характер, а основоположний присуд який вибирає переможця вибирає уповноважена особа. Тобто, внутрішніх користувачів даних треба розділити на тих, хто ухвалює управлінські рішення про публічні закупівлі та тих, хто не має ніякого впливу на організацію процедури закупівлі.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ У “ЯСІНЯНСЬКІЙ СІЛЬСЬКІЙ РАДІ”

2.1. Організаційно-облікові особливості побудови системи публічних закупівель

Облік у сільській раді ведеться органами ДКСУ касовим методом. Операції щодо обліку доходів та видатків віддзеркалюються у час реалізації платежів, а кореспонденції із фінансування бюджету за час руху коштів з паралельним віддзеркаленням активних чинів або боргу.

Облік бюджетними установами у частині виконання кошторисів відображається за методом нарахування. Адекватно до нього операції визнаються під час їх появи та не залежать від грошових коштів. За таких подій є неозначеним саме проблеми консолідації звітності про реалізацію бюджетів.

Тому необхідним є пізнати кращий досвід Європи про накопичення даних про прихід та витрачання бюджетних грошей за методом нарахувань, а також проведення оцінки ризиків та загроз щодо вивчення інформації, яка подається у фінансовій звітності є обґрунтованою у прийнятті управлінських рішень, які були прийняті із використанням даної інформації.

Подальше реформування обліку у бюджетних установах повинно допомагати поліпшенню управління фінансами, сприяти удосконаленню системи бюджетного планування та більш жорсткого контролю за ходом реалізації бюджету із одночасним удосконаленням аналітичної системи управління установою.

Новий напрямок розвитку управлінського обліку, націлений на врегулювання оперативних завдань управління та організації і перевірки за результативністю діяльності установи та окреслення подальшої стратегії і тактики її розвою. Це повинно відбуватися із урахуванням охорони оточуючого середовища, перспектив соціальної відповідальності й інституцій які були напрацьовані суспільством [40, с. 66].

Перелічені вище напрямки визначають потребу в забезпеченні організації системи обліку як інформаційної бази для оцінки результативності функціонування установ для запровадження тактичних і стратегічних управлінських рішень, які направляються на зростання їх конкурентоздатності. В умовах турбулентності, саме за допомогою управлінського обліку дозволено сформулювати дані для підготовки релевантної інформації, яка націлена на виконання таких завдань:

- планування та складання кошторисів для подальшого впровадження стратегічного бюджетування;
- щоденний контроль видатків сільської ради для вираження та зниження непродуктивних витрат;
- калькулювання собівартості послуг бюджетної установи;
- розуміння ролі зовнішнього середовища задля опрацювання стратегії розвитку сільської ради;
- керування трудовими, фінансовими, матеріальними, нематеріальними та інформаційними ресурсами для їх збалансованого використання.

На нашу думку, ефективно налагоджений управлінський облік у сільській раді сприятиме розвитку і соціальних вигод для жителів громади із мінімізацією витрат на його впровадження. Чільним знаряддям для оптимізації витратної частини сільської ради є саме введення в дію електронної системи публічних закупівель у 2016 році. Впровадження основних принципів публічних закупівель у роботу сільської ради включало:

- сумлінну конкуренцію серед учасників процесу;
- гранична економія та результативність;
- прозорість використання на всіх стадіях публічних закупівель;
- запобігання недискримінації учасників закупівлі;
- безстороння та нейтральна оцінка тендерних пропозицій;
- недопущення корупційних дій, моніторинг та урегулювання можливих зловживань.

Для цього управлінський облік публічних закупівель, у роботі ми вивчаємо, як окремий багатообіцяючий напрям облікового функціонування сільської ради, який окреслюватиме його теоретичні основи потрібні для подальшої діяльності.

Пивовар Ю.І. у своїй праці вивчає, що предмети публічних закупівель є також і об'єктами обліку в сільській раді, які мають бути включені на всіх його періодах [41. с. 85]. Проте він не описує саме мають бути процедури закупівлі та які у них мають бути розрахункові операції.

Фаріон А.І. вносить правку до того, що у П(С)БОДС передбачені стандарти, які регулюють чітку конкретизацію моменту та умов оцінки всіх об'єктів обліку та тих які ще є на фазисі формування [42]. Проте вивчаючи нормативну базу трактування «публічних закупівель» не поширюють на об'єкт обліку бюджетних установ.

Вивчаючи основу будови плану рахунків автори, говорить про економічно переконливий підхід до виокремлення переліку об'єктів обліку, оскільки вони можуть обмежуватися класифікацією рахунків у державному секторі, а зокрема за економічним змістом [43].

Аналіз думок вчених допомагає нам при визначенні об'єктів обліку, а тому ми бачимо, що у них публічні закупівлі загалом не аналізуються як об'єкт обліку.

На нашу думку, доцільно досліджувати публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бюджетного обліку. Адже, інтеграція означає відновлення, поєднання чи взаємопроникнення. Тобто вона є процесом союзу будь-яких елементів в одне ціле.

Вчені, [44, с. 8] та [45, с. 145], зазначають, «що об'єкти обліку за певним шаблоном складності дозволено розділити на прості та інтегровані». На нашу думку, оттакий підхід може бути цілком прийнятним для проведеного нами дослідження.

Закон України «Про публічні закупівлі» розкриває дане поняття, як публічну закупівлю, яка стосується купівлі замовником товарів, робіт і послуг,

у порядку встановленому цим Законом [1]. Для обліку дане твердження є новим оскільки поєднує певні елементи обліку. Відносини об'єктів обліку із об'єктами публічних закупівель зображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Зв'язок об'єктів обліку із об'єктами публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

Обліковуючи у бюджетних установах, для потреб управління, публічні закупівлі треба обґрунтувати систему елементів. Предметом закупівлі відповідно до ст. 1 ЗУ «Про публічні закупівлі» обрано товари, роботи чи послуги, які можна купити замовником у рамках цільної процедури закупівлі. Що стосується учасників то їм дозволяється рапортувати тендерні пропозиції також у випадках проведення переговорної процедури закупівлі [1].

При проведенні закупівлі послуговуються одною із трьох систем закупівлі:

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

Публічні закупівлі виступатимуть також об'єктами обліку які формуються із частин, які поєднані між собою.

Що стосується порядку визначення предмета закупівлі у то він описаний у наказі Мінеконом. розвитку і торгівлі України у 2016 року № 454 [27]. Його статті регулюють правила для розуміння предмета закупівлі для товарів. Даний документ вказує на те, що предмет закупівлі товарів окреслюється замовником із використанням Національного класифікатора України ДК 021:2015 «Єдиний закупівельний словник». Тобто за покажчиком 4-ої цифри у дужках конкретної назви товару [46, с. 105].

Закупівельний словник закладено із використанням системи кодів, які мають особливу ієрархічну структуру. Вони мають дев'ять знаків. Цифри вказують на найменування та опис предмета закупівлі. Для цього нами підсилено систему кодів Єдиного закупівельного словника яка відображена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Порядок кодів Єдиного закупівельного словника

Джерело: проілюстровано автором на основі [46, с. 106]

Перші чотири цифри використовують як головні при визначення предмета закупівлі. Проте, якщо для предмета закупівлі немає підходящого коду в ієрархічній структурі Єдиного закупівельного словника, тоді для нього в електронній системі створюють технічну можливість відбирання коду «99999999-9 – не визначено». Надалі вносять відповідні назви предмета закупівлі у текстовий рядок.

Замовник товарів також має змогу бачити окремі частини предмета закупівлі (лоти) також і за даними четвертої та восьмої цифри Єдиного закупівельного словника. Може також бачити їх відповідно до обсягу, номенклатури та місця постачання чи реалізації робіт.

Законом окреслено, також і те, що замовник не може роз ділити предмет закупівлі на частини. Це направлено на уникнення здійснення процедури відкритих торгів. Тобто, якщо для формулювання предмета закупівлі для вже стандартних товарів доцільно застосовувати четверту цифру класифікатора ДК 021:2015. При цьому треба також вказувати певну назви предмету. То вже для придбання медикаментів та споруд виробничого та невиробничого призначення є чіткі особливості, які представлені у додатку А.

Отже, предмет закупівлі повинен бути відображений у річному плані закупівель, а також і додатку до нього. В подальшому готовий річний план, додаток до нього, а також відміни, які безкоштовно друкуються на веб-сайті. Повірений орган із запитів закупівель за п'ять днів із дня їх прийняття. Тобто відображений замовником код об'єкта закупівлі описується як у річному плані, так і у даних про конкурсні торги.

Отже, публічні закупівлі виступають інтегрованим об'єктом обліку, який являє собою поєднання чітких деталей, які посиляють суттєві повідомлення тільки у системі. Потреба у такому підході є беззаперечною та вагомою у системі публічних закупівель як інструменту впливу на економічну, політичну, соціальну та екологічну політику. Оскільки таке поєднання здійснює відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функцію на різних рівнях.

2.2. Організаційно-методичні аспекти побудови системи публічних закупівель

Система публічних закупівель є необхідною в економіці держави оскільки вони виступають ефективним інструментом урядового регулювання. Публічні закупівлі виступають сильним знаряддям економіки, яке має чималий вплив на структуру її розвитку. Роль публічних закупівель полягає у дотриманні важливих функцій:

- відтворювальна: може бути використана при надбанні товарів для реалізації основних функцій бюджету;
- цінове регулювання, використовується при вивченні впливу на ціноутворення товарів;
- стимулююча, застосовується як інструмент керування галузевої та регіональної економіки;
- соціальна застосовуватиметься як необхідний інструмент реалізації соціального розвитку підприємств;
- інноваційна, може бути застосована для урегулювання умов для виготовлення продукції на інноваційній основі (рис. 2.3).

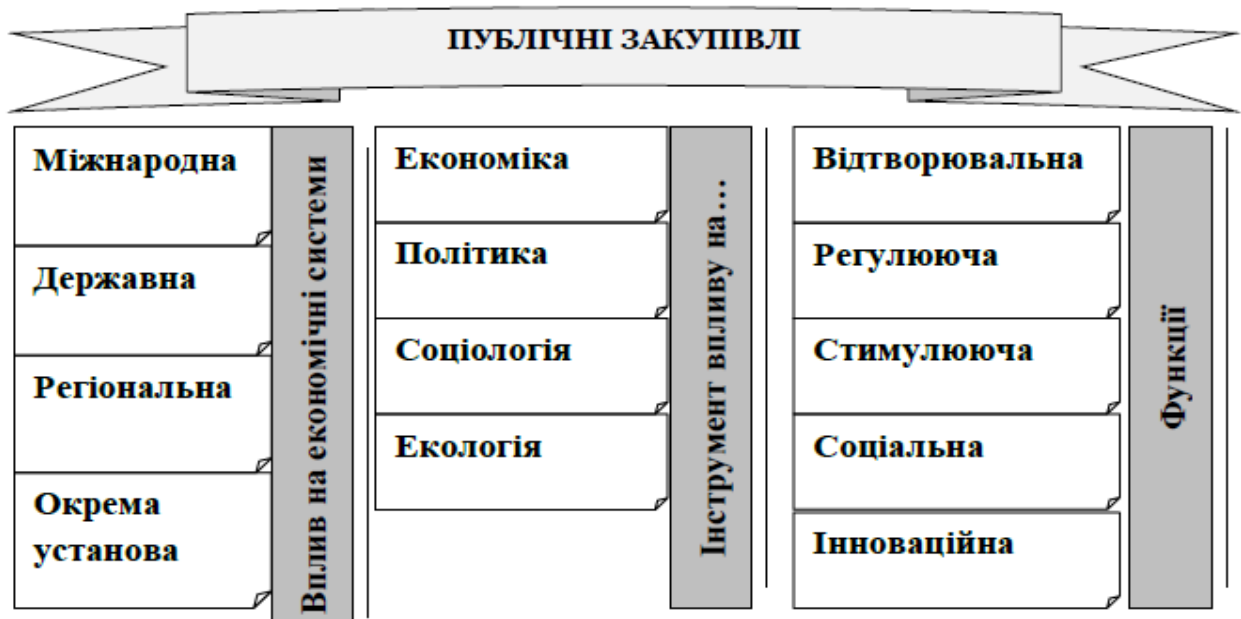


Рис.2.3. Спектр впливу публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора

Багатоканальним впливом публічних закупівель на розвиток економіки установи є потреба у використуванні системного підходу до правильності їх обліку як цілісного об'єкта обліку. Публічні закупівлі, у свою чергу, є об'єктом правління на різних рівнях держави. Дані системи прозора мають змогу до формування інформацію яка треба для прийому організаторських рішень на рахунок ініціатив з поліпшення системи публічних закупівель. Саме для цього дані мають відправлятися у поєднанні із такими елементами як:

- предмет закупівлі (лот),
- процедури,
- учасники,
- замовники та системою взаємодії між ними.

Тобто на нашу думку є потреба у запровадженні інтегрованого об'єкта обліку, оскільки саме публічні закупівлі треба, вивчати у роботі, як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку, який створюється із системи взаємопов'язаних між собою деталей (рис 2.4).

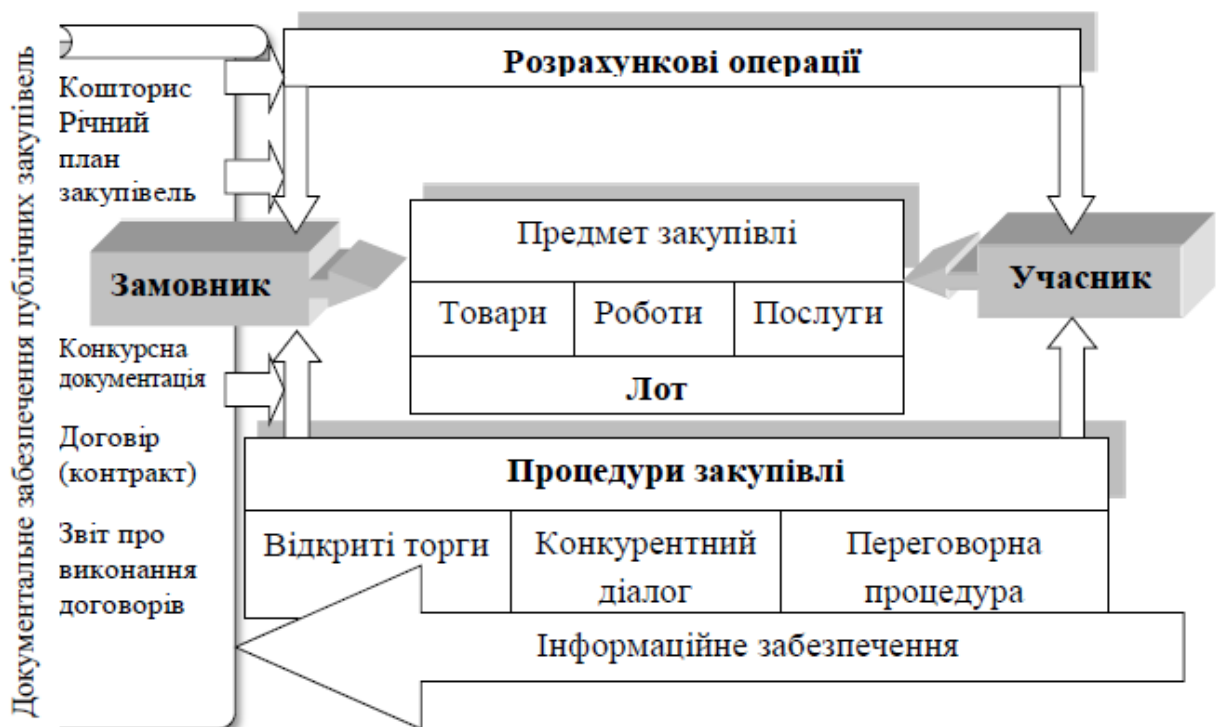


Рис. 2.4. Публічні закупівлі як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку

Джерело: власна розробка автора

Дамо власне бачення поняття “лоту” як об’єкту, який застосовується в управлінському обліку, за рахунок того, що він є у складі активу підприємства бюджетної установи і використовується при здійсненні процедури публічних закупівель.

Завданням працівників бухгалтерії сільської ради є точне формулювання предмета закупівлі та віддзеркалення його у тендерній документації за належним кодом. Дане відображення упорядковуватиме предмети закупівлі відповідно до класифікаційних ознак та дозволить донести інформацію учасникам процедури закупівлі. Оскільки саме учасники вибирають тендерну пропозицію або включаються до переговорних процесів при переговорних процедурах.

На рівні обліку сільської ради, і для одержання даних на всіх стадіях процесу закупівлі, припускаємо за покращення розширення аналітичної системи рахунків бухгалтерського обліку, поєднавши її з Системою єдиного закупівельного словника. Проведемо фронтальну схему побудови аналітичного обліку, на рис. 2.5.

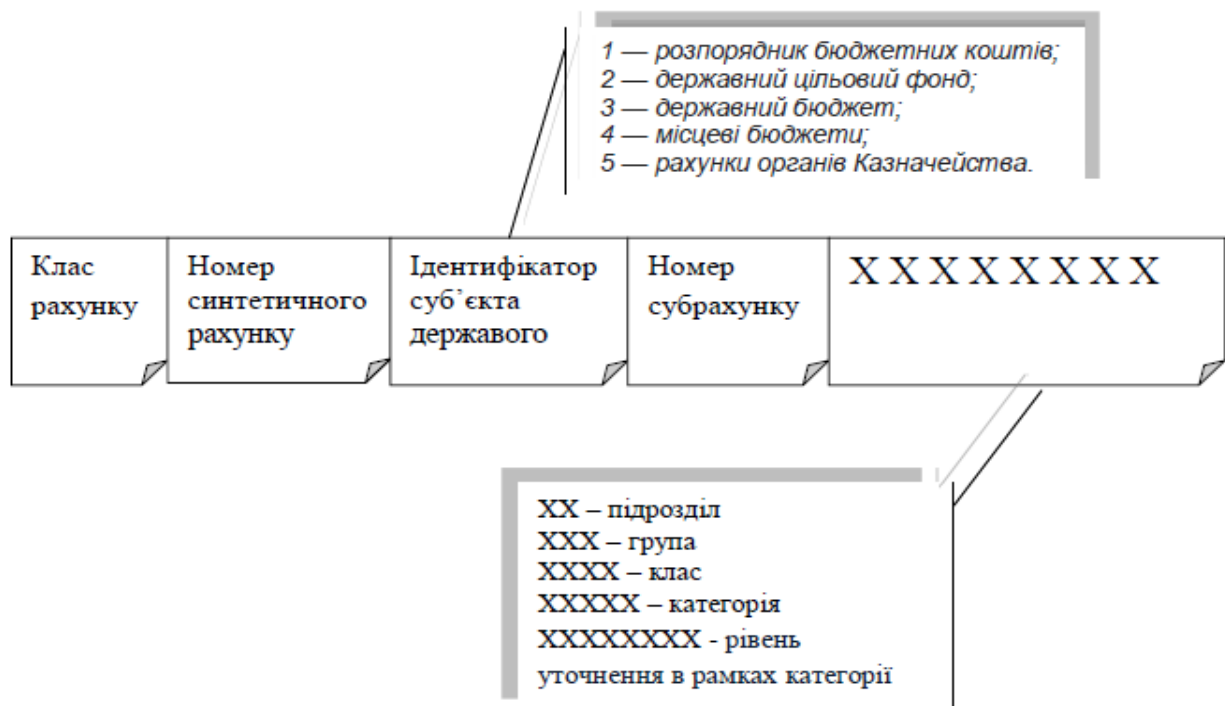


Рис. 2.5. Схема побудови аналітичного рахунку лота публічних закупівель

Джерело: власна розробка автора на підставі [47, с. 101; 48с. 100].

Як видно із загальної схеми, перші чотири цифри у представленій класифікації визначають субрахунок відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів. Останні вісім цифр відображають кодування відповідно до Єдиного закупівельного словника [88]. У зв'язку з тим, що дев'ята цифра є контрольним числом та використовується для перевірки попередніх цифр, розраховується за певною методикою і не несе інформації про якісну характеристику об'єкта, не вважаємо її суттєвою для аналітичного обліку.

Приклади аналітичних рахунків розпорядника бюджетних коштів представлено у таблиці (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Приклади аналітичних рахунків розпорядників бюджетних коштів

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
111839112210	Стільці для приміщення
111639162110	Навчальне приладдя
131151620000	Послуги із встановлення офісного обладнання
151822851000	Швидкозшивачі
181222457000	Перепустки
181537451700	Сапи, лопати, граблі, призначені для розподілу
181237451700	Сапи, лопати, граблі, призначені для власних потреб

Джерело: власна розробка автора

Розроблена нами класифікація санкціонує окреслення напрямків витрат предмету закупівлі, моніторингу дотримання договорів та методики розробки планів закупівель на наступний рік. Для прикладу, сапи, лопати, граблі з аналітичним рахунком «181537451700» використовуються для розподілу між розпорядниками нижчого рівня (сільська рада передає їх), а сапами, лопатами, граблями із рахунком «181237451700» користуються для потреб установи. Запропоновану класифікацію треба чіткіше конкретизувати, із застосуванням останніх цифр Єдиного закупівельного словника.

У сільської ради виникає потреба для здійснення моніторингу предметів закупівлі до виконання контракту. Оскільки до того часу як його можна

застосовувати у складі активу, лот можна обліковувати вже після завершення підписання контракту при здійсненні процедури публічних закупівель у будові умовних активів.

Як пропозиція, сільській раді можна запропонувати виокремити 3 етапи процесу публічних закупівель:

- визначення чи потрібен сільській раді обраний товар чи то робота, послуга, розрахунок термінів та обсягів закупівель;
- стадія розстановки оголошення про купівлю, фах учасників та заповнення договорів у системі ProZorro;
- стадія, що включає саме виконання договору.

Філософія публічних закупівель використовується до будь-кого етапу, оскільки всі вони є поєднаними стадіями єдиного процесу. Нормативними документами передбачено, що замовник повинен проводити процедури закупівлі саме через електронні процедури закупівлі. Реально електронні закупівлі включають навіть трохи життєвого циклу закупівель, проте їх дані не мають попередньо розробленого планування та аналізу ринку і здійснення моніторингу за реалізацією договорів, які проходять за плечима системи ProZorro. Наочно мтадії здійснення публічних закупівель у сільській раді можна побачити у вигляді рис. 2.6.

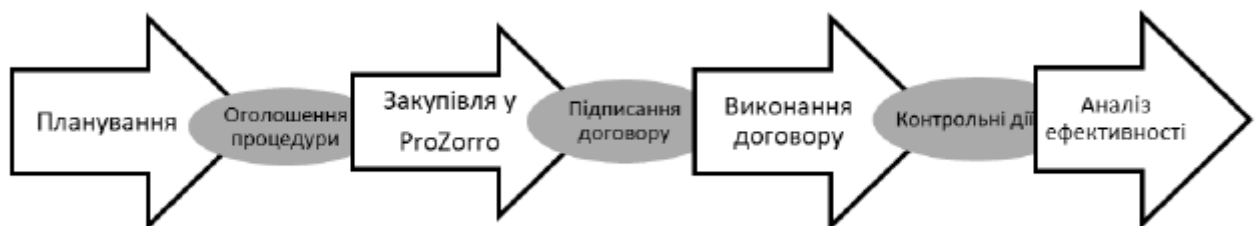


Рис. 2.6. Стадії здійснення публічних закупівель у сільській раді

Джерело: систематизовано автором на підставі [49, с. 172]

Проте самі електронні закупівлі є не тільки новим прийомом закупівлі, а виступають знаряддям його управління в інтернетовому середовищі на всіх стадіях купівельного процесу, передбачаючи бюджетування та розробка плану

закупівель, маркетингові розвідки, відбір різних постачальників, процесу купівлі, подача замовлення, реалізацію поставок та моніторинг за дотриманням умов договору. Оскільки ці фази є визначальними у напрямку реалізації публічних закупівель.

Вивчаючи фазу планування у сільській раді ми підходимо до висновку, що повинно бути розроблено річні плани закупівель замовниками. Оскільки вони повинні їх запроваджувати для проведення аудиту процедур електронних закупівель. Що стосується подальшого оприлюднення то їх треба публікувати на загальнодоступному вебсайті ProZorro через Інтернет. Робота по формуванню закупівельного процесу є важкою, оскільки від його чіткого внесення залежатиме й ефективність проведення тендерів.

Фаза планування закупівель займає чільне місце на всіх стадіях планування, оскільки одним із домінант проведення публічних закупівель відповідно є дотримання принципу відкритості та прозорості при здійсненні публічних закупівель.

На нашу думку, всі користувачі процесу розбиратися у відповідальності при здійсненні процесу планування публічних закупівель. Тому ми пропонуємо його поділити на такі фази (рис. 2.7).

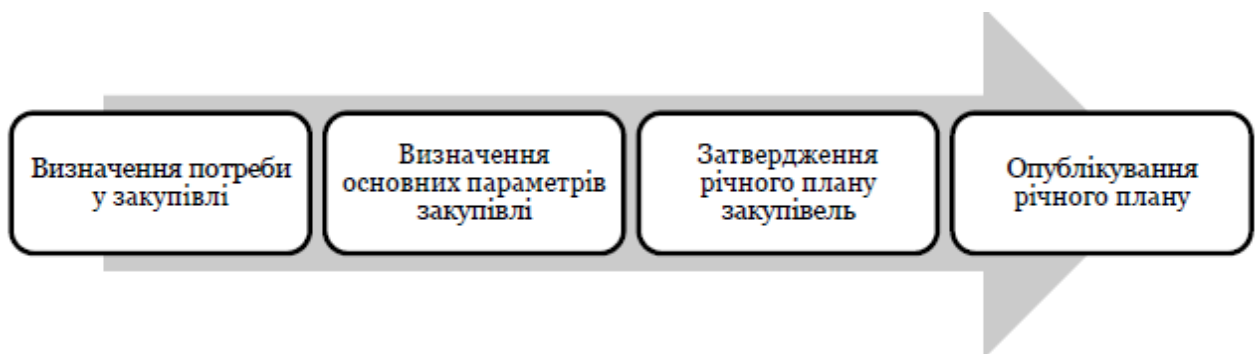


Рис. 2.7. Процедури на стадіях планування закупівель

Джерело: систематизовано автором на підставі [50, с. 306]

Ризикованим при плануванні є закупівля лотами, тому, що це може мати вплив на чергове здійснення процедури електронної закупівлі та підписання умов договору.

Отже, у практиці сільської ради були такі випадки, при яких замовники некоректно проводили визначення лотів, це зокрема стосувалося:

- помилкового оприлюднення даних про мульті лот або одно лотову закупівлі;
- відбувалося пару напрямків закупівель у різний час по одному і тому самому коду Єдиного закупівельного словника і на загальну суму, яка у свою чергу більша за граничну суму закупівлі за полегшеною процедурою;
- надання по суті таким самим предметам закупівлі різних кодів за Єдиним закупівельним словником.

Тому такі помилки замовників можуть спонукати до невчасного підписання договорів про закупівлю, за допомогою яких проводиться оплата за товари і послуги.

2.3. Положення про закупівельну діяльність: необхідність, структура, розподіл обов'язків

Призначенням моніторингу за проведеними державними закупівлями припадають на кілька державних органів, а чинні норми виокремленні у ст. 7 Закону «Про публічні закупівлі» [1]. Головні органи моніторингу та їх функції представлено у таблиці (табл. 2.2).

Ст. 9 Закону України «Про публічні закупівлі», вказує на проведення аналізу та моніторингу інформації на всіх стадіях публічних закупівель, і саме дотримання такого дасть змогу забезпечити функцію «прозорості» [1].

У подальшому для виразу порушень у сфері публічних закупівель та прогалин у роботі електронної системи сільській раді надано доступ до даних, які розміщені в електронній системі закупівель. За допомогою моніторингу закупівель дозволено виявити такі види порушень: довільну дискваліфікацію учасників торгів, виставлення замовником різних дискримінаційних вимог, не

проведення процедури відкритих торгів, безпідставний вибір тріумфатора та деякі порушення у частині процедур закупівлі.

Таблиця 2.2

Контроль публічних закупівель державними органами

Орган державного контролю	Напрями контролю	Нормативна база функціоналу
Державна аудиторська служба	Здійснює контроль діяльності замовників за допомогою планових та поточних перевірок у контексті ефективного витрачання державних коштів, проведення фінансового аудиту, контроль внутрішнього аудиту замовників, проводить моніторинг закупівель.	Положення про державну аудиторську службу, Постанова КМУ від 03.02.2016 №43[83]
Рахункова палата	Здійснює контрольню-аналітичну та експертну діяльність за виконанням Державного бюджету, ефективністю виконання бюджетних програм та публічних закупівель з позиції управління державними фінансами. Проводить щорічну планову перевірку Уповноваженого органу та АМКУ.	Закон України Про Рахункову палату України
Державне казначейство	Здійснює оперативний контроль при реєстрації та оплаті договорів, проводить моніторинг відповідності укладених договорів вічному плану закупівель та звіту про результати проведення процедури закупівлі у електронній системі.	Стаття 43 Бюджетного кодексу України
Міністерство розвитку економіки торгівлі та сільського господарства	Є спеціально уповноваженим органом, що здійснює регулювання та впроваджує державну політику у сфері закупівель. Проводить системний аналіз публічних закупівель, виявляє проблеми та реалізовує заходи щодо їх усунення на законодавчому рівні.	Стаття 7 Закону України «Про публічні закупівлі» [1]
Антимонопольний комітет України	Виконує функцію оскарження у системі публічних закупівель, є органом виявлення і боротьби зі змовами на торгах шляхом оперативного контролю, реагуючи на скарги суб'єктів закупівель.	Статті 8, 18 Закону України «Про публічні закупівлі» [1]
Судові органи	Є першою інстанцією для подання скарг після завершення процедури закупівлі та укладанні договору, має право переглядати рішення АМКУ	Стаття 18 Закону України «Про публічні закупівлі» [1]
Правоохоронні органи (Національне антикорупційне бюро, Служба безпеки, прокуратура, національна поліція)	Здійснюють контрольну функцію у сфері публічних закупівель у межах своїх повноважень, протидіють корупції, запобігають нанесенню збитків економіці держави та незаконному витрачання державних фінансів, шляхом виявлення складів злочинів у діях службових та посадових осіб.	Закони України «Про Національну поліцію», «Про Національне антикорупційне бюро України», «Про Прокуратуру», «Про СБУ»

Джерело: систематизовано автором [51].

Мати вплив на ситуацію щодо закупівель сільською радою можуть через звернення до органів, які є повірені на проведення контролю щодо появи порушення у системі. Практика вказує та те, що подання громадян у багатьох випадках висувуються до органів контролю за тими питаннями, які не лежать у їх площині. Тобто основні звернення стосуються нераціонального витрачання коштів та витрачання робочого часу контролерів.

Діюча система моніторингу у сфері публічних закупівель представлена широким колом органів виконавчої влади. На час затвердження річного плану який стосується закупівлі, тендерний комітет вибирає за якою процедурою закупівлі будуть проводитися торги. Процес закупівлі проходить тільки в електронній формі.

Ст. 11 Закону України «Про публічні закупівлі» обґрунтовує це тим, що тендерний комітет планує купівлю, складає та затверджує річні плани закупівель. Для цього у паперовому форматі складають план, який надалі розглядатимуть на зборах тендерного комітету та прийматимуть рішення про його затвердження у кінці скріплюють документ підписами.

Якоїсь уніфікованої паперової форми саме для плану закупівлі не пропонується тому сільська рада сама зробила форму яку і застосовує у положенні про закупівлі. Протокол, який затверджує план готують у формі електронного документа відповідно до законодавства.

Кінцевим етапом при плануванні публічних закупівель є друкування річного плану у системі ProZorro. Це включає протягом 5 днів від часу його прийняття. Система ProZorro має торговельні майданчики для реалізації електронних торгів. За допомогою них розпорядники бюджетних коштів трудяться у загальній системі закупівель, а зокрема: повідомляють про закупівлю, розмовляють із постачальниками, обирають рішення щодо закупівель, показують договори тощо.

Метою функціонування подібного майданчика є у мережі Інтернет, оскільки не вимагає загрузки додатків на робочий комп'ютер, підтримка у

здійсненні державним замовником належних закупівель та поміч постачальникам по продажах продукції.

Після того як за допомогою майданчика пройшла реєстрація, дані про закупівлю віддзеркалюється у загальній системі. Надалі ці дані автоматично групуються, з однієї сторони між торговельними майданчиками або центральною інформаційною базою та з другої сторони із вебпорталом повіреного органу.

Дана методика дає змогу користувачам працювати незалежно від торговельного майданчика. Оскільки це полегшує доступ до інформації про види закупівлі. За допомогою цього майданчика проходить розробка річного плану закупівель.

Форма річного плану включає правила про розміщення інформації по публічних закупівлях, проте від і може не залежати від інтерфейсу майданчика [52, с. 20]. А тому кожен процес закупівлі повинен опубліковуватися окремо. Для цього його не можна включати у загальний файл, як це було колись. Дані зміни дозволило увести зв'язок плану з тендером. Оскільки на даному етапі є серйозною ідентифікація предмета закупівлі із ознаками коду класифікатора, а відповідно і типу процедури закупівлі. Для цього у роботі ми розмістили зв'язок управлінського обліку із порядком публічних закупівель на стадії планування (табл. 2.3).

Майбутню фазу публічних закупівель, яка містить сам процес реалізації закупівлі у такій системі як ProZorro тоже треба виокремити на певні етапи (рис. 2.8).

Подальші фази публічних закупівель ґрунтуються на технічних площинах де відбуватимуться торги. Вони можуть передбачати електронне відображення, виробництво та друкування повідомлень про електронні закупівлі. Це може друкуватися і на головному вебсайті замовників, або реєстрація суб'єктів господарювання відбувається для розуміння даних про предмет та процедури закупівлі. Вони можуть також включати дані про технічні вимогами та цінову ofertу на торгах. Хто висловить своє бажання зможе подати заявки із

офертами на конкурсні торги. Вони є закодованими для дотримання секретності до нагоди їх офіційного відкриття процедури закупівлі.

Таблиця 2.3

Взаємозв'язок управлінського обліку із системою публічних закупівель на стадії планування

Етап у плануванні закупівлі	Облікова інформація для планування та калькулювання
Визначення потреби у закупівлі	- матеріальні витрати минулих років за об'єктами витрат; - прогнозовані витрати за кошторисом доходів та видатків; - джерело фінансування майбутніх закупівель та бюджетні асигнування за видами витрат
Визначення основних параметрів закупівлі	- відповідність назви та коду предмета закупівлі згідно Єдиного закупівельного словника на всіх стадіях закупівельного процесу завдяки введенню аналітичних рахунків; - контроль за поділом предмета закупівлі на лоти; - оперативна інформація про цінову пропозицію на ринку за кожним предметом закупівлі; - інформація про купівельну та фактичну собівартість товарів, робіт та послуг за попередні звітні періоди; - збір інформації про витрати життєвого циклу предмета закупівлі; - формування витратних статей для калькулювання стартової ціни
Затвердження річного плану закупівель	- вибір процедури закупівлі на підставі визначених параметрів
Публікація річного плану закупівель	- вибір електронного майданчика для роботи у системі ProZorro, враховуючи потреби обліку закупівельного процесу замовника

Джерело: власна розробка автора

Завершальною фазою в процесі закупівлі є записи у договорі про закупівлю. Тому на цій фазі з'являються чіткі особливості, на які треба буде звернути увагу.

Механізм укладання договору відбувається ще із фази підготовки тендерної документації. Тому, що у ст. 22 Закону подано, що ця документація

може включати проєкт договору про купівлю, а також мати дані про обов’язкові зміни його умов [1].

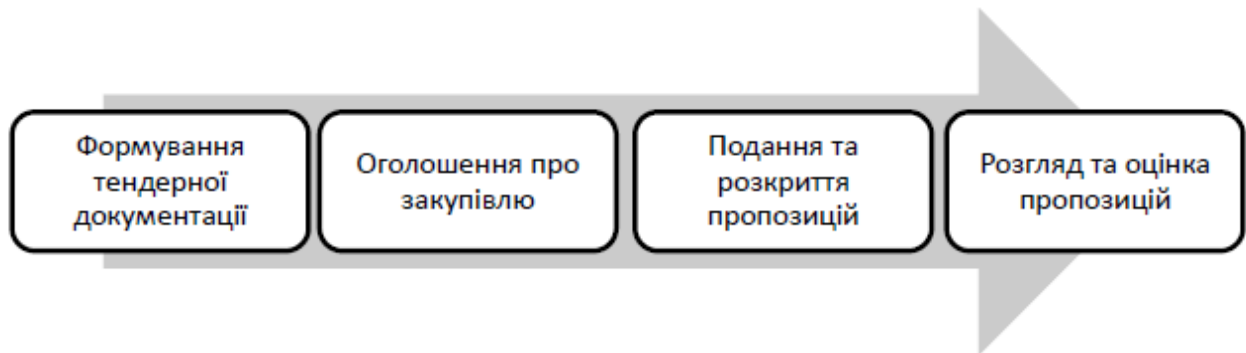


Рис. 2.8. Проведення закупівлі у системі ProZorro

Джерело: [53, с. 245]

Фаза під назвою “створення проєкту договору” включає, що умови закупівлі не можуть розходитися із даними тендерної пропозиції за наслідками тендеру. Оскільки проєкт договору формується так, щоб для його укладання не переробляти умови.

Ст. 36 Закону передбачає умови договору про закупівлю. Також у ній подано, що ці умови не можуть розходитися із змістом тендерної пропозиції за результатами тендеру. Якщо таке буде помічено, тоді такий договір вважатиметься недійсним.

Також, договір можуть вважати недійсним коли його створили із порушенням термінів, крім пригод із зупинення строків скарг одержаних від Антимонопольного комітетом.

Строки, які зазначені у договорі ґрунтуються на датах коли були оприлюднені на вебпорталі Уповноваженого органу звістки про умисел укласти договір та процедури закупівлі, за допомогою яких були здійснені торги. Оскільки у ст. 10 Закону передбачено, що договір має бути оголошений протягом двох днів з часу його укладання у ProZorro та повинен включати додатки до нього.

Отже, для поліпшення контролю за правильною реалізацією договорів доцільним буде введення електронного інвойсування на платформі ProZorro.

Саме такі пропозиції передбачатимуть функцію виробництва, реєстрації, розсилання та аргументи на отримання рахунків для учасників та функцію одержання та прийому числень для замовників публічних закупівель. Оскільки кінцевий етап електронного інвойсування є розробка електронних розрахунків у системі.

Завершальним етапом організації публічних закупівель є також мати дані про оцінку їх результативності. Результативність є найціннішим виміром, який установлює результати діяльності будь-якого установи. Тому, на нашу думку, економічну ефективність публічних закупівель треба розглядати як інтегральний показник поєднання усіх елементів даної системи.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

3.1. Критерії ефективних публічних закупівель в умовах сталого розвитку

Функції держави щодо удосконалення обліку реалізації публічних закупівель виступають складною системою, яка націлена на їх державне регулювання. Єдиним із елементів державного управління виступає бюджетна система. Оскільки саме вона є визначним напрямком перерозподілу національного доходу.

Цінним напрямком бюджетної системи є проблеми розвитку державних закупівель, за допомогою яких забезпечується реалізація основних позицій, які націлені на збалансування системи управління та результативне керівництво фінансовими потоками.

Метою та тактичним напрямом сучасного стану публічних закупівель є поліпшення результативності запровадження публічних ресурсів. Тому для цього потрібно розробити новий комплекс методів обліку в державному секторі за МСФЗ та поліпшення системи публічних закупівель. Послідовне додержання державою взятих обов'язків на напрямку до світової інтеграції вказують на конкретну позицію для здійснення контролю за використанням грошей для публічних закупівель.

Знаряддям реалізації завдань які стосуються фінансової інформації саме є бюджетний облік. Що стосується частини результативного витрачання публічних коштів то тут потрібно розробка законодавства щодо публічних закупівель.

Зміни у процесі закупівель розпочалася затвердженням стратегії у 2007 р. Якою визначено напрями у реформуванні обліку державного сектору. Виконання цього процесу було окреслено із 2007 р. по 2015 рр., проте їх введення у дію пару раз резервували. Проте вже у 2015 року її було прийнято. Стратегія про модернізацію обліку у державному секторі на 2015 – 2018 рр.,

включала питанням щодо управління та вживання державних фінансів. Це можна було досягти через забезпечення прозорості правової бази для реалізації державних закупівель. А також це може стосуватися ефективної інституційної інфраструктури та забезпечення підзвітності органів влади у частині публічних закупівель.

На нашу думку, публічні закупівлі мають відповідати світовим вимогам збалансованого розвитку. Європейська система збалансованого розвитку акумулює складну будову, яка має гармонійний розвиток 3-х компонентів, а зокрема: економіки, суспільства та природи.

Також досить широко використовується поняття «декаплінг». Саме воно тлумачиться як скорочення ступеню кореляції, або порушення зв'язків. Оскільки коли економічне зростання зростає тоді знижується інтенсивність негативного впливу на навколишнє середовище та безсилля природних ресурсів. Проте коли можна спостерігати розвиток країни тоді виникають і ресурси на модернізацію економіки. Із використанням екологічних технологій, у свою чергу, негативний вплив на природне середовище знижується.

Таку траєкторію розвитку мають розвинуті держави світу. Але багато держав є ще далеко від точки надмірності на кривій Кузнеца. Бо саме у цій точці виникає декаплінг економічних та екологічних параметрів розвитку. Тому система публічних закупівель потрібно розвивати, оскільки саме це допоможе мати нижчий рівень деградації навколишнього середовища при рості рівня економіки.

Нині в установ на меті має бути досягнення тривкого розвитку економіки за допомогою якого можна створити умови, які допоможуть зберегти природний капітал та знизять негативний вплив на природу та забезпечить збільшення доходів та роботу працівникам установи.

Саме у допомогу цьому і буде введення публічних закупівель. Проте, на нашу думку, проблемою, щодо запровадження «зеленої» економіки виступає час, оскільки прийдешня вигода від її введення в економіку держави аж буде простежуватися на протязі 20-30 років.

Шкоду, яку можна нанести природі може також досягти катастрофічних результатів і тому неминучою є попит на вкладання частини ресурсів у регенерацію. Тому, виникатиме потреба у затвердженні стратегії сталого розвитку та запровадження механізмів для проведення «зелених» закупівель, що є головним еталоном ефективних закупівель.

Комплекс організації державних закупівель зроблено на правилах, ст. 3 Закону України «Про публічні закупівлі». Цим принципом виступає «максимальна економія та ефективність». Проте Закон не розкриває, які дані формулюють повну економію та якнайбільшу ефективність, яка спонукає до суперечок серед бухгалтерів та вимагає дослідження від науковців.

Поняття «результативність» немає у Законі України «Про публічні закупівлі», проте формулювання результативності державних закупівель є ґрунтовним чинником для опрацювання методики оцінки ефективності публічних закупівель. Тому на нашу думку справедлива оцінка покращуватиме розвиток публічних закупівель. В нашому законодавстві «ефективність» є в обмеженій кількості (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Визначення поняття «ефективність» у національному законодавстві

Нормативний документ	Назва нормативного документу	Визначення поняття «ефективність»
Закон України від 10.12.2015 №889-VIII	Про державну службу	Рациональне і результативне використання ресурсів для досягнення цілей державної політики
Постанова НБУ від 06.09.2007 №324	Про схвалення Методичних рекомендацій щодо організації процесу формування управлінської звітності в банках України	Співвідношення між отриманим результатом (ефектом) і величиною фактору (ресурсу), який використаний з метою досягнення цього результату
Наказ головного управління державного контролю від 04.08.2008 № 300	Про затвердження Методики проведення органами державного аудиту державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	Досягнення найкращого результату (ефекту) при використанні визначеного обсягу матеріальних і фінансових ресурсів

Джерело: систематизовано автором [54, с. 75; 1; 55, с. 19].

Загальна методика ефективності включає функціонування діючої системи, яка націлена на досягнення результату, через порівняння його із бажаним. Проте результат може бути як позитивним, так і негативним. Для цього її розглядають як взаємозалежності отриманого результату до затрат на його досягнення.

Ефективність може також розглядатися як сходінка до оптимізації використання матеріальних, фінансових, інформаційних трудових та інших ресурсів.

Ефективність публічних закупівель є виміром, який окреслює результати діяльності установи, за рахунок ефективного використання публічних коштів. Бюджетні реформи, спонукають процеси децентралізації та ефективність витрат коштів на місцевому рівні. Для цього треба проводити перехід від кошторисного планування місцевих бюджетів до програмно-цільового методу. Мета є утворити програм для викорінення соціально-економічних проблем у регіонах.

Проте основним індикатором рівня життя людей є невідривною складовою соціально-культурного їх розвитку та розвитку соціальної захищеності є підтримки на належному рівні здоров'я людей. Оскільки, ефективне використання публічних коштів не повинно бути пов'язано із економією коштів при найменших затратах, треба рахувати також і соціальний ефект від витрати коштів на реалізацію державних програм.

Проте, у випадку відсутності розбірливого визначення показників ефективності оцінки реалізації урядової програми унеможлиблюється формулювання градуса у досягненні мети програми за рахунок того, що вона не відповідає покликанню програмно-цільового методу, тобто: бути направленою на надання більшого обсягу послуг на душу витрачених бюджетних ресурсів [56, с. 10].

Тоді треба пам'ятати, що програмно-цільовий метод включає витрати публічних фінансів на впровадження майбутніх завдань, щодо розвитку ТГ. Оскільки, коли раніш в Україні засовувався затратний метод тоді наповнення

бюджету, то тоді увага переміщається на наслідок, який передбачається від затрачання коштів бюджету, а надалі здійснюється шукання ресурсів для поступу цього наслідку. На нашу думку, необхідно скріпити потребу у виробництві облікової бази для проведення ефективних публічних закупівель на рівні територіальної громади.

Саме результативність, діяльності, яка зазначена у бюджетному кодексі України, включає такі умови, коли: при розробці та реалізації бюджетів усі установ потрібно бути націленим на досягнення окреслених завдань, які описані у національній системі цінностей і передбачені у меті інноваційного розвитку економіки. Це може відбуватися за рахунок виконання правильного надання послуг, які гарантуватиме держава, місцеве самоврядуванням, з одночасним залученням найменшого обсягу бюджетних коштів. Пам'ятаючи також про те, що досягнення має бути максимальний результату від впровадженні окресленого бюджетом діапазону коштів [57, с. 8].

Розуміння використання публічних коштів являє собою формулювання еталонів ефективності. Еталони, можна аналізувати як знаряддя яке оцінюється ефективність, тобто, яка має бути обчислена на основі:

- чинного законодавства (нормативно-правових документів з публічних закупівель);
- загальноприйнятих наукових норм.

Крім еталонів оцінки, доцільно також розуміти як формується система положень оцінки ефективності як неминучого фактору на основі якого відбуватиметься опрацювання щонайкращої методики оцінки. Тобто, формулювання оцінки ефективності аналізуються за такими основними принципами, як:.

- принцип науковості: вживання наукових методів (аналізу, синтезу, класифікації), оскільки саме вони санкціонують добитися повноти даних про об'єкт дослідження.
- принцип системності: визначає стадії аналізу усіх дозволених факторів, які можуть вплинути на об'єкт у відношенні з іншими методиками.

– принцип об'єктивності: займається пошуком найкращих доцільних методів, який сприятимуть розкриттю об'єкту спостереження.

– принцип незалежності: основний за правилами елімінації від впливу усіх зацікавлених сторін.

– принцип прозорості: включає напрямки відкритого шляху до наслідків оцінок.

Опрацювання та виокремлення еталонів ефективності із використанням наведених принципів можуть проводитися для дотримання істинної та об'єктивної оцінки ефективності. Оскільки, саме еталони відображатимуть особливості бюджетних установ, де здійснюється оцінка ефективності. Саме еталони матимуть достатній рівень вичерпності, оскільки із їх впровадженням, та на основі інформативної оцінки результативності можна буде забезпечити умовиводи, та на основі них побачити недоліки та реалізувати певні маршрути з їх покращення.

Саме тому, на нашу думку сьогочасні напрямки реалізації публічних закупівель повинні бути ґрунтовані із введенням принципів збалансованості економічних, екологічних і соціальних критеріїв задля отримання максимально результативних закупівель (рис. 3.1).

Соціальні критерії:	Екологічні критерії	Економічні критерії
• зменшення корупції • охорона здоров'я • створення комфортних умов для життєдіяльності • спонукання органів влади до вирішення соціальних проблем • зайнятість населення	• економічність використання природних ресурсів • скорочення забруднення навколишнього середовища • запобігання кліматичним змінам • зменшення відходів	• врахування всіх витрат життєвого циклу • підвищення економії використання публічних коштів

Рис. 3.1. Критерії впровадження ефективних закупівель

Джерело: власна розробка автора

Отже, даний напрямок дослідження є першорядним знаряддям для отримання сталого розвитку країни, яким вже користуються багато країн світу. Доведено, що економічну ефективність у частині впровадження публічних закупівель треба вивчати як системний показник ефективності на різноманітних рівнях, та як синергетичний результат дії всіх бюджетних установ та механізмів даної системи. Оскільки, в основі такої ефективності виступає оптимальний поділ ресурсів для найбільшого забезпечення суспільних потреб.

3.2. Методика розрахунку ефективності публічних закупівель у “Ясінянській сільській раді”

Методика обчисленню частки бюджетних установ у складі економіки включає обчислення середньоарифметичної вагомості даних за відповідний звітний період:

- структури кількості суб’єктів господарювання бюджетних установ у загальній кількості суб’єктів господарювання;
- структури чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) бюджетних установ у загальному обсязі чистого доходу суб’єктів господарювання;
- структури чистого прибутку бюджетних установ у фронтальному обсязі чистого прибутку;
- структура середньої вартості необоротних та оборотних активів бюджетних установ у середній вартості необоротних та оборотних активів суб’єктів господарювання;
- структура середньої кількості працівників бюджетних установ у загальній кількості працівників суб’єктів господарювання;
- структури доданої вартості за затратами виробництва бюджетних установ у суцільному обсязі доданої вартості за витрачаннями виробництва суб’єктів господарювання.

Що стосуватиметься оцінки ефективності то вона виступає базовим елементом затрачання державних коштів яке включає формулювання критеріїв ефективності – механізму, з використанням якого можна повести оцінку ефективності. Опрацювання та виокремлення еталонів відбувається задля забезпечення реальності та об'єктивності. Тому, еталони мають позначати особливості бюджетних установ та мати відповідно ступінь вичерпності. Це сприятиме тому, щоб на основі отриманих даних стейкхолдери мали змогу зробити потрібні висновки.

Отже, механізм оцінки ефективності здійснених закупівель можна проводити із реалізацією принципу «безпечної транспарентності», тобто адресувати вільний доступ користувачам до результатів оцінки.

Оскільки, метою дальнішого розвитку публічних закупівель у державі є зростання їх ефективності то визначним періодом у вивченні напрямку дослідження є розробка методики формулювання ефективності публічних закупівель.

Думки науковців які стосуються методики аналізу публічних закупівель досить різняться. Проте їх думки вчених збігаються на тому, що проведення аналізу публічних закупівель треба здійснювати проводити у двох ділянках на:

- мікрорівні;
- макрорівні.

Підтримуючи дану думку, яка є актуальною зараз у фрагменті задач, які покладені в основу даного аналізу.

Вуйців М.М., вказує на потребу у проведенні аналіз на макрорівні проте із впровадженням завдань соціально-економічного розвитку держави [59, с. 92].

У той же час, І Жадько К.С. виокремлює такі напрями його аналізу:

- динамічний аналіз публічних закупівель;
- структурний аналіз публічних закупівель;
- динамічний аналіз ступеня публічних закупівель у ВВП країни;
- оцінка рівня конкуренції;

– аналіз ефективності публічних закупівель, що рекомендують абсолютною та відносною економією державних коштів [60, с. 159].

Припускаємо, що такі ж спрямування аналізу треба застосувати для проведення аналізу впливу публічних закупівель на поліпшення соціально-економічних позицій економіки держави. На впровадження окреслених спрямувань економічного аналізу вказує і багато вчених які мають практичне застосування при здійсненні публічних закупівель бюджетними установами громади.

Проблему аналізу публічних закупівель на макрорівні, характеризує Костенко О.М., який робить наголос на тому, що аналіз публічних закупівель на цьому рівні є більш проблематичним у методичному плані. І це стосуватиметься за потреби економії коштів, та урахування якості закупленої продукції, відповідно до їх характеристик і споживчих властивостей, а також при економії витрат на визискування, технічне обслуговування, ремонт та утилізацію та на екологічність продукції [61, с. 114].

Українські вчені пропонують супроводжувати аналіз закупівель також і на рівні суб'єкта публічних закупівель. Проте пам'ятаючи про етапи його проведення [62, с. 30]:

- підготовчого;
- виконавчого;
- заключного.

Левченко З.В. окреслює завдання локального аналізу із виявлення [63]:

- збалансованого рішення яке стосуватиметься планування й застосовуванні усіх засобів і ресурсів підприємства та надання правильної оцінки ефективності введення у дію цих ресурсів;
- позитивних і негативних факторів, які відбиваються на роботі об'єкта аналізу;
- задуми удосконалення закупівельної діяльності бюджетної установи;
- та аналізу потреби у проведенні закупівлі;

– аналізу домовленостей які стосуватимуться закупівлею та ринком постачальників, із використанням оцінку ефективності прийнятих рішень щодо закупівлі.

О.П. Письменна окреслює, потребу у виділенні ідей щодо аналізу порядку публічних закупівель у трьох рівнях [64, с. 90]:

- національний;
- рівень державного замовника;
- рівень управління контрактами.

Проте поряд із зацікавленістю до концепції аналізу публічних закупівель, її методики, так і не було запроваджено для аналізу ефективності закупівельної діяльності.

Для цього треба провести оцінку ефективності закупівлі на даних етапах:

- самостійна закупівля (оцінка результативності відбувається із використанням самоконтролю зі сторони замовника).
- проведення закупівлі, яка проводилася єдиним замовником за чіткий проміжок часу;
- процесу закупівлі, які відбуваються на окремому закупівельному майданчику;
- проведення закупівлі, яка відбувається у головного розпорядника бюджетних коштів.
- процесі закупівлі за видами діяльності, царинами та територіальними громадами.

Що стосуватиметься першого рівня здійснення аналізу результативності то він оснований на самоконтролі бюджетної установи. Тому і з'явилася потреба у виробленні у методиці оцінки ефективності публічних закупівель на рівні окремої бюджетної установи. Тобто за кожним об'єктом закупівлі, які були куплені за кошти від цільового фінансування, тобто за рахунок непрямої закупівлі, які і складатимуть власний капітал бюджетних установ.

Вважаємо, що загальна оцінка ефективності кожної окремої закупівлі купленої коштом цільового фінансування має приймати такі дані:

- аналіз якості купленого товару, повинен здійснюватися у межах відповідності до акту прийому (чи відповідають технічні характеристики, які стосуються предмету закупівлі їх технічному дорученню та вимогам контракту, та чи записані в акті претензії, які можуть бути виставлені до постачальника, а також при потребі коли була здійснена експертиза із подальшим окресленням виявлених порушень);

- проведення аналізу виконання контракту (тобто зобов'язань як замовника, так і виконавця, оскільки це стосуватиметься строків поставок товарів, кількості, якості та методів оплати);

- проведення аналізу предмета закупівлі (оскільки наскільки мають використовувати різні роботи щодо предмета закупівлі; чи потрібно додаткове навчання співробітників, дотримання екологічних функцій).

Отже, задачею запропонованої методики результативності у публічних закупівлях може бути:

- розуміння якості планування та організації процесу закупівлі, вираження недотримань умов договорів та пошук відповідальних осіб;

- розуміння виконання умов контракту та перевалка якості поставлених товарів, робіт та послуг;

- формулювання економії державних ресурсів за поодинокими контрактами, так і в цілому по всіх контрактах установи;

- визначення градусу предмета закупівлі, вивчення заходів із дотримання умов екологічності.

Отже проводячи аналіз ефективності публічних закупівель на рівні установи повинен доцільно буде надати керівництву установи також і аналітичну інформацію для прийому управлінських рішень.

Аналіз ефективності публічних закупівель слугує для окреслення результату використання державних коштів та дотримання прозорості процедури закупівлі. Пам'ятаючи також і про своєчасність дотримання державного контракту для зростання ефективності проведення публічних коштів.

Для цього з метою виконання поставленої мети треба супроводжувати аналіз ефективності за такими напрямками:

- ефективність організації закупівельної діяльності бюджетної установи;
- ефективність використання предмета закупівлі.

Вивчаючи ці дві течії треба запропонувати те, що закупівельна діяльність та майбутнє використання об'єкта закупівлі є цілком різними процесами. Проте ці процеси рівною мірою мають вплив на загальну ефективність закупівлі. На рис. 3.2 наведені дані, які треба врахувати при обчисленні розрахунку інтегрального показника ефективності.



Рис. 3.2. Факторні складові інтегрального показника ефективності

Джерело: власна розробка автора

Проводячи оцінку результативності закупівлі, яка була проведена за рахунок цільового фінансування нашу думку, слушною є пропозиція

аддитивної моделі детермінованого факторного аналізу. Звідки впливає результативний показник і записується як алгебраїчної суми показників ефективності будови закупівлі та знаків щодо ефективності подальшого використання предмета закупівлі. Отже, розроблена модель детермінованого факторного аналізу ефективності може мати такий вигляд:

$$E = \sum_{i=1}^n F_i K_i, \quad (2), \text{ де} \quad (3.1)$$

E – рівень ефективності закупівлі;

F – значення факторного показника впливу на рівень ефективності закупівлі;

K – ваговий коефіцієнт;

n – кількість факторних показників впливу на рівень ефективності закупівлі.

Ці окреслені фактори неоднаково мають вплив на тотальну ефективність публічних закупівель, а отже треба обчислювати і ваговий коефіцієнт за допомогою методу експертних оцінок, а зокрема методу Делфі [65, с. 36]. Метод Делфі включає опитування експертів, яким можна запропонувати анонімно пройти опитування про об'єкт дослідження.

Задля встановлення справедливого значення показників до опитування ми залучили експертів у сфері обліку та контролю, які спеціалізуються на публічних закупівлях та із представників бюджетних установ. Нами було зроблено анкету, яка містила базу даних експертних оцінок для формулювання впливу вагового коефіцієнта факторів на ступінь результативності публічних закупівель.

Ми надіслали анкету через емейл на пошти керівників бюджетних закладів, серед користувачів аналітичного професійного модуля, програми «ProZorro».

Отже, для обчислення вагових коефіцієнтів впливу цих факторів на результат публічних закупівель нами запропоновано п'ятибальну шкалу. Яка містить – один бал показує відсутність впливу, а п'ять – найвищий рівень

впливу. Тоді вплив кожного вагового коефіцієнта нами обчислено як середнє арифметичне отриманих балів за результатами опитування. Результати даного опитування будуть описані у розділі 3.3.

3.3. Удосконалення класифікації публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку

Отримані анкети ми звели до єдиної моделі розрахунку інтегрального показника ефективності публічних закупівель, який був сформований для ефективної організації закупівлі та результативності використання предмета закупівлі.

У таблиці 3.2, представлено результати проведеного опитування респондентів 27, яке було проведено з 1 по 15 лютого 2022 року для обчислення вагових коефіцієнтів кожного із чинників (табл. 3.3).

Таблиця 3.2

Результати опитування працівників бюджетних установ у сфері публічних закупівель

№ з/п	Фактори ефективності закупівлі	Показник у формулі	Середнє значення фактору впливу	Ваговий відсоток
1	Економія коштів при закупівлі	F_1	3,09	9%
2	Дотримання законодавства «Про публічні закупівлі»	F_2	4,16	11%
3	Виконання плану закупівель	F_3	3,72	10%
4	Конкурентність закупівлі	F_4	3,36	9%
5	Прозорість закупівлі	F_5	3,69	10%
6	Обґрунтованість очікуваної вартості контракту	F_6	3,31	9%
7	Якість предмета закупівлі	F_7	3,54	10%
8	Дисципліна виконання контракту (договору про закупівлю)	F_8	3,97	11%
9	Забезпечення повноцінного використання предмета закупівлі	F_9	3,75	11%
10	Екологічність предмета закупівлі	F_{10}	3,44	10%

Джерело: розроблено автором на основі результатів опитування

На думку опитаних окреслені чинники мають вплив на ефективність закупівель, за рахунок коштів цільового фінансування. Проте впливовішим на результат закупівлі опитані вважають – фактор, який стосуватиметься додержання законодавства у сфері публічних закупівель (4,16).

Не дуже важливим фактором, на думку респондентів виявилось економія коштів при закупівлі (3,09), зокрема із наданням переваги у якості (3,54) та екологічності (3,44) предмета закупівлі.

Тому, розрахунок результативності купівлі із використанням моделі детермінованого факторного аналізу буде така:

$$E=9\%(F_1+F_4+ F_6)+10\%(F_3+F_5+F_7+F_{10})+11\% (F_2+F_8+F_9) \quad (3.2)$$

Дана формула, може мати максимальне значення показника результативності публічних закупівель, яка складає 100 %. А тому на цій основі можна розбивати ефективність публічних закупівель за градусом ефективності відповідно до таблиці (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Показники оцінки ефективності закупівлі
у “Ясінянській сільській раді”**

Показник ефективності	Оцінка ефективності публічних закупівель
90% – 100%	Високоєфективна
60% – 89%	Ефективна
40% – 59%	Малоефективна
0 – 39%	Неефективна

Джерело: Розроблено автором

Тому система оцінки результативності публічних закупівель дасть змогу зіставляти загальні показники із конкретних закупівель щодо цільового фінансування з державного бюджету. Це також дозволить провести оцінку значення і переміщення показників за для виявлення недоліків у закупівельній діяльності установи.

Запропонована нами методика аналізу результативності публічних закупівель проводилася на матеріалах закупівельної діяльності у “Ясінянській сільській раді”.

Нами була вивчена закупівля роботи зі встановлення «Дитячого майданчика» по вул. Т. Шевченка, 72, у с. Ясіня (ДК 021-2015-45000000-7 – Будівельні роботи). Закупівля обладнання була проведена в період з 18 листопада 2021 року по 19 грудня 2021 року. Очікувана вартість складала 720000,00 грн з ПДВ.

За наслідками проведених відкритих торгів було укладено договір з ТОВ «Олімп» на суму 618000 грн з ПДВ. Для формулювання ефективності закупівлі ми здійснили аналіз за запропонованою нами методикою. Методи розрахунків за кожним факторним показником ми відобразили у таблиці (табл. 3.4).

Отже, ми одержали значення кожного показника, за допомогою проведених розрахунків інтегрального показник загальної ефективності за відповідною формулою:

$$E=9\%(0,47+1+ 0)+10\%(1+1+1+0)+11\% (1+1+1)=\mathbf{76,23\%} \quad (3.3)$$

Дана формула розрахунку, показує, що закупівля є досить ефективною для територіальної громади с. Ясіня, а зокрема для “Ясінянської сільської ради”.

Отже, задля зростання купівельної діяльності ми можемо запропонувати більшу увагу приділяти саме формуванню передбачуваної вартості предмета закупівлі та за допомогою цієї публічної закупівлі було дотримано принципів екологічності під час відбиранню тріумфаторів торгів за рахунок впровадження певної математичної формули. Саме ця формула буде застосовуватися також і при проведенні електронного аукціону для формулювання критеріїв оцінки подальшого відбору переможця, та який є інших, ніж грошовий, а саме це дасть змогу врахувати екологічний критерій.

Таблиця 3.4

Розрахунок ефективності закупівлі «Дитячого майданчика»

Факторний показник	Розрахунок та пояснення	Показник
Економія під час розміщення закупівлі (F ₁)	$1 - 0,30 \times \sum \text{поч.} - (\sum \text{поч.} - \sum \text{кін.}) 0,30 \times \sum \text{поч.} = 1 - 0,30 \times 720000 - (720000 - 618000) 0,30 \times 720000 = 1 - 0,53 = 0,47$ $\sum \text{поч.}$ – початкова (максимальна) ціна контракту, $\sum \text{кін.}$ – ціна за якою був укладений контракт. При чому, якщо ціна контракту знизилася по відношенню з початковою більше ніж на 30 %, то показнику автоматично присвоюється значення 0.	0,47
Дотримання законодавства (F ₂)	За результатами закупівлі відповідно до інформації у системі ProZorro за закупівлею №UA-2019-11-18-000344-с відсутні порушення законодавства, не зафіксовані зловживання, не отримано скарг від учасників закупівлі.	1
Виконання плану (F ₃)	Відповідно до матеріалів, розміщених на офіційному сайті “Ясінянської сільської ради” про закупівлю робіт із встановлення майданчика була опублікована у Річному плані закупівель (зі змінами) на 2021 рік від 18.11.2021.	1
Конкуренція при закупівлі (F ₄)	Закупівля №UA-2019-11-18-000344-с відбулася із застосуванням відкритих торгів (конкурентна закупівля) за участю двох учасників ТОВ «ООО «Блиском» та ПП «АЛЬЯНСТЕПЛО» (середній показник конкуренції по закупівлям в Україні)	1
Прозорість закупівлі (F ₅)	За результатами закупівлі відповідно до інформації у системі ProZorro за закупівлею №UA-2019-11-18-000344-с у період уточнень учасниками було задане одне запитання 19.11.2021, щодо не відображення Додатку 2	1
Обґрунтованість очікуваної вартості (F ₆)	Очікувана вартість була визначена відповідно до ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013 «Правила визначення вартості фінансування», але підтверджуючих документів не надано	0
Висока якість придбаного предмета закупівлі (F ₇)	Ведення об’єкта в експлуатацію проводиться на підставі «Актив приймання виконаних будівельних робіт» за формою КБ-2в та «Довідок про вартість виконаних будівельних робіт та витрат»	1
Дисципліна виконання договору (F ₈)	Тендер на виконання робіт було проведено 6 грудня 2021 року, про що було Повідомлення про намір укласти договір з учасником. Договір було укладено 19 грудня 2021 року, а у зв’язку із поширенням корона вірусної хвороби COVID-19 та призупиненням роботи ТОВ «Бліском» термін виконання договору було продовжено до 31.08.2020 року. Відповідно до договору від 21 вересня 2021 року роботи були завершені вчасно.	1
Забезпечення використання предмета закупівлі (F ₉)	«Дитячий майданчик» є частиною проекту «Парк сучасних технічних рішень», розбудова якого є інструментом зміцнення престижності технічного ЗВО. Вежа виготовлена методом лазерного різання металу, а використання елементу «вишиванки» та підсвічування у кольорах прапора є елементами національно-патріотичного виховання молоді.	1
Екологічність предмета закупівлі (F ₁₀)	Під час проведення торгів використовувався єдиний критерій – ціновий.	0

Джерело: розраховано автором.

Отже, запропонована нами методика повинна прийти на допомогу саме в оцінці ефективності здійснених закупівель, а також допоможе у подальшому простежувати тенденції заключного показника за певний проміжок часу. Дана методика буде націлені на виявлені слабкі місця саме у закупівельній діяльності “Ясінянської сільської ради” та дозволить підвищити урівноваженість при виконанні контракту. Також, у запропонованій методиці використовується системний підхід до всіх учасників закупівельної діяльності.

Отже, методика дає можливість побачити загальний показник за певний період, а також сприятиме у виокремленні причинно-наслідкових зв’язків та проблемних питань, для формулювання втрачених вигод та прояви важливості окремих ділянок із умов договорів із урахуванням специфіки замовника. Запропонована нами методика дасть можливість проводити оцінку кожного укладеного контракту та допомагатиме у розкритті недоліків як в будові публічних закупівель, так і у ході уживання предмета закупівлі. Тобто, наукова оцінка ефективності закупівлі дає можливість збільшити соціально-економічну ефективність саме при проведенні публічних витрат та своєчасно виробити заходи які стосуватимуться удосконалення їх ефективності.

Висновки

Результатом дипломної роботи є наукове завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень які стосуватимуться розробки практичних рекомендацій щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення публічних закупівель в умовах збалансованого розвитку в “Ясінянській сільській раді”. Одержані результати дозволяють досягати конкретної мети і реалізацію завдань, які стосуватимуться дослідження та дозволять нам зробити такі висновки.

1. У дипломній роботі зроблено акцент на аргументування публічних закупівель як інтегрованого об’єкту обліку. Він сформований із таких частин як: лот, процедура закупівлі, розрахунки з учасниками та замовниками. Саме це і пов’язано із потребою у системному забезпеченні запитів стейкхолдерів про умови публічних закупівель. Нами сформульовано лот, як об’єкт управлінського обліку, який дозволить використовувати систему аналітичних рахунків, які напряду поєднанні із Порядком єдиного закупівельного словника. Нами запропоновано обліковувати лот після того як було укладено договори у складі умовних активів. Це у подальшому нам дало змогу проводити контроль на предмет закупівлі до того як його треба буде прирівняти до складу “Ясінянської сільської ради”.

2. Робота спрямована на вивчення поняття сталого розвитку та ролі публічних закупівель у даному процесі. Запропонована оцінка трактування «публічних закупівель» та поняття «ефективності» у законодавстві так і у дослідженнях різних науковців щодо ефективного проведення публічних коштів. Проведений аналіз публікацій показав, що ще не вироблено єдиної методики, що саме розуміється під ефективністю, саме у частині публічних закупівель. Тому нами виокремлено, що динаміка проведення публічних закупівель повинна брати за основу збалансованість економічних та соціальних критеріїв задля максимально проведення ефективних закупівель.

3. Визначено, що інструментом, який спонукатиме на перехід до екологічної економіки будуть зелені публічні закупівлі. Функції управлінського обліку саме регулюють процесами управління публічними закупівлями через надання стейкхолдерам потрібних інформаційних ресурсів. Дотримання надійної транспарентності є ключовою частиною у забезпечення росту довгострокового потенціалу та усунення корупції у порядку здійснення публічних закупівель.

4. Доведено, що класифікація «за ознакою відбору» надаватиме дані стейкхолдерам про реалізацію тактичних завдань соціально-економічного розвитку сільської ради в умовах забезпечення сталого розвитку територіальної громади. Класифікація «за ознакою категорія закупівлі» дає змогу в отриманні даних про процеси керування та за допомогою розподілу витрат на закупівлю. Оскільки це безпосередньо впливатиме на витрати які капіталізуються, та на виконання кошторису. Вироблена нами система обліку прямих та непрямих закупівель дасть змогу побачити економність у витратах публічних коштів в рамках капіталізації витрат, та сприятиме проведенню контрольних функцій за розумним використанням фінансів “Ясінянської сільської ради” та економію публічних коштів за окремим лотом у системі реального часу.

4. Оцінку закупівель треба здійснювати на таких рівнях: окрема закупівля; закупівлі, що відбувається у замовника за певний час; закупівлі, яка здійснюється на окремому закупівельному майданчику; закупівлі, що проводилися у сфері відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів; закупівлі за видами діяльності, галузями та територіальними громадами. За допомогою цього розроблено методику оцінки ефективності на рівні окремої закупівлі із застосуванням розрахунку інтегрального показника ефективності. Цей показник включає: показники ефективності організації закупівлі та показники ефективності використання предмета закупівлі.

5. Для розрахунку нами була використана аддитивна модель детермінованого факторного аналізу, яка обчислюється з алгебраїчної суми окреслених показників. Кожен із цих факторних показників не однаково впливає на фронтальну результативність публічних закупівель, тому нами

запропоновано ваговий коефіцієнт за допомогою методу експертних оцінок, тобто методу Делфі. Застосування такої методики забезпечить оцінку кожного контракту, допоможе у виявленні недоліків як в організації публічних закупівель, так і у процесі використання предмета закупівлі. Запропонована нами оцінка ефективності публічних закупівель дозволить покращити соціально-економічну ефективність публічних витрат,

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015. №922-VIII
URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Наumenко С.М. Публічне управління: сутність і визначення. *Аспекти публічного правління*. 2018. Том 6 № 8. URL: www.aspects.org.ua.
3. Новаковець В.М. Поняття, суть, природа обліку публічного управління та державного управління. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля: Збірник наукових праць*. 202. № 1. Ч. 2. С. 59-64.
4. Бакуменко В. Формування державно-управлінських рішень: проблеми теорії, методології, практики: Монографія. К.: Вид-во УАДУ, 2000. 328 с.
5. Свірко С.В. Методологія системних досліджень в державному управлінні: навч. посіб. Київ : ВПЦ АМУ, 2011. 500 с.
6. Свірко С.В., Фаріон А.І. Теоретичні підходи до визначення поняття обліку у сфері державного управління" та їх класифікація. *Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія"]*. Серія : Державне управління. 2015. Т. 254. Вип. 242. С. 6-10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdu_2015_254_242_3
7. Тополенко Н.М., Шешукова Т.Г. Формування і використання людського капіталу в інноваційній економіці: дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук (08.00.07) ; Дон. нац .ун-т. Вінниця, 2016. 225 с.
8. Борщ В. І. Ааліз сучасного стану та тенденції розвитку бюджетних установ. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2020. Т. 19. Вип. 1 (44). с. 140-145. URL: <http://rinek.onu.edu.ua/article/view/198360/201446>
9. Боровець С. Критична ситуація з фінансовим забезпеченням бюджетних закладів: цілеспрямований обман або глибокий прорахунок? *Профспілкові вісті*. 2020. № 25 (1059). URL: <http://psv.org.ua/arts/region/view-4428.html>

10. Босак О. З., Канюка З.О. Публічні закупівлі, як нова модель управління у державному секторі. *Державне управління: теорія та практика*. 2018. № 2. С. 114–122.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. - Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
12. Воробйов В. В. Досвід провідних країн світу в сфері публічних закупівель. *Форум права*. 2011. № 2. С. 139-146. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2011_2_23
13. Гомон Д.О., Денисова А.В. Зарубіжний досвід організації обліку публічних закупівель. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Юридичні науки»*. 2016. № 4. С. 123-126.
14. Долгих М.В. Проблеми формування механізмів публічних закупівель: огляд дискусійного поля. *Аспекти публічного управління*. 2019. Том 7. № 12. С. 16-27.
15. Ісаєнко І. А. Європейські підходи до функціонування механізмів публічних закупівель. *Інвестиції практика та досвід*. 2012. № 5. С. 114-117.
16. Закон України «Про приватизацію державного і комунального майна». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-19#Text>
17. Казюк Я. Теоретичні основи механізму державного управління бюджетними ресурсами. *Публічне управління: теорія та практика*. 2018. Вип. 3. С. 137-142. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pubupr_2014_3_23
18. Карамішев Д. В. Стратегічне управління інноваційними процесами: державні механізми : монографія. Харків: Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2016. 401 с.
19. Козак В. І. Публічні закупівлі в системі координат української державності. *Ефективність державного управління*. 2015. Вип. 44(1). С. 64-70. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2015_44%281%29__9
20. Клименко О.М. Проблеми публічних закупівель в управлінні фінансами розпорядників бюджетних коштів. *Імплементація інновацій*

обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: матеріали I Міжн. наук.-практ. Інтернет-конф. (Харків, 22 березня 2018 р.). Харків. 2018. С. 251-253.

21. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Бухгалтер майбутнього: нові вимоги до професійних навичок у сучасних умовах. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей VII Міжн. наук.-практ. конф. (Луцьк, 3 жовтня 2020 р.).* Луцьк. 2020. С. 81-82.

22. Псьота В.О. Ефективні публічні закупівлі як інструмент сталого розвитку економіки країни. *Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційноінвестиційних процесів в Україні: матеріали IV Міжн. наук.-практ. конф. (Вінниця, 12 березня 2021 р.).* Вінниця. 2021. С. 150-152.

23. Черкашина Т.В. Трансформація системи державного управління в сучасні моделі регулювання суспільства. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2013. № 6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_6_3

24. Нижник Н. Методологічні основи розробки структур державного управління та оцінки їх організаційної ефективності. *Вісник НАДУ при Президентіві України.* 2015. № 1. С. 114–130.

25. Нижник Н., Мосов С. Механізм розроблення та ухвалення рішень у системі державного управління. *Вісник УАДУ.* 2008. № 4. С. 35–39.

26. Порядок здійснення допорогових закупівель. Наказ ДП «Зовнішторгвидав України» від 13.04.2016 р. № 35 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державного підприємства "Прозорро" від 20 червня 2017 р. № 49. URL: <http://www.ua-tenders.com/legislation/orders/248043>.

27. Про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі». Закон України від 19.09.2019 р. №114-IX. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 45, ст. 289. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-20#Text>

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

29. Порядок визначення предмета закупівлі. Наказ Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України № 708 від 15.04.2020. Редакція від 26.02.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0500-20#Text>

30. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін". Наказ Міністерства фінансів України 18.06.2001 № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>

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

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи" (зі змінами). Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи". Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати". Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

36. Збірник директив ЄС з питань державних закупівель, 2015. URL: <https://bit.ly/3m2BJcQ>

37. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. Офіційний сайт міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja>

38. Правила визначення вартості проєктно-вишукувальних робіт та експертизи проєктної документації на будівництво. Національний стандарт України ДСТУ Б Д.1.1-7:2013. Офіційне видання мінрегіон України. 2013. 55с.

39. Ажажа М.В. Механізми, органи, методи та стилі обліку публічного адміністрування. URL:http://www.zgia.zp.ua/gazeta/monodrupadmin_166.pdf
40. Парасій-Вергуненко І. М. Аналіз публічних закупівель: методичні та практичні аспекти. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка.* 2017. № 7. С. 65-71. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_7_15.
41. Пивовар Ю.І. Фінансово-правове регулювання публічних закупівель в Україні : монографія К. : ТОВ «Три К», 2019. 224 с.
42. Фаріон А.І. Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти: автореферат на здобуття наукового ступеня доктора наук. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Одеса 2018. 43 с. URL: http://oneu.edu.ua/wpcontent/uploads/2018/09/Avtoreferat_Pismenna-M.S..pdf
43. Пінькас Г.І. Особливості класифікації державних закупівель. 2018. Електронний ресурс (назва з екрану). URL: http://www.rusnauka.com/32_DWS_2008/Economics/36854.doc.htm
44. Пінькас Г.І. Фінансово-економічний механізм формування конкурентоспроможного ринку державних закупівель: автореферат на здобуття наук. ступ. к. економ. наук. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит. Суми 2010. 24с. URL: https://biem.sumdu.edu.ua/images/stories/sc_autoref/2010/2010_06_ken.pdf
45. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
46. Лаговська О.В. Моніторинг наукових досліджень з проблем управлінського обліку в розрізі видів економічної діяльності: суцільний підхід. *«Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування.* 2019. С.103-108.
47. Лисяк Л. Напрями підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів України *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2014. Вип. 3. С. 100-105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2014_3_21.

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

49. Лучко М. Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб.; відп. за вип. М. Р. Лучко. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 286 с.

50. Міняйло В. П. До питання оцінки ефективності державних закупівель *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(2). С. 305-313. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7\(2\)__39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(2)__39).

51. Мулик Т. О. Методичний інструментарій аналізу публічних закупівель. *Ефективна економіка*. 2020. № 3.

52. Натарова О. В. Визначення державного сектору економіки: національний та міжнародний підходи. *Економіка: теорія та практика*. 2014. №1. С. 20-21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom_2014_1_7.

53. Науменко С. М. Система тендерних закупівель: теоретико-методологічні підходи до дефініції і класифікації *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2014. Вип. 1(2). С. 242-247. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaeiv_2014_1\(2\)__41](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaeiv_2014_1(2)__41).

54. Дрозд І. К. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід: Навчальний посібник. Кафедра. 2011. 130 с.

55. Дрозд І.К. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору. *Економічна наука*. 2019. 192 с. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/481/1/5.pdf>

56. Єфименко Т. І. Фіскальний простір і стабілізація державних фінансів *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 7-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2017_9_3.

57. Заєць Н.А. Аналіз та контроль процедур закупівель за державний кошт: автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир. 2019. 23 с. URL: <https://bit.ly/2Y9Nsy5>

58. Здирко Н.Г. Принципи здійснення публічних закупівель в Україні. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. Т. 31 (70). № 1. 2020. С. 231-236.

59. Вуйців М.М. Ідентифікація функцій внутрішньогосподарського контролю "на межі" бухгалтерського обліку та системи управління. *Економіка та держава*. № 11, 2011. С. 91-94. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/26.pdf (дата звернення 10.03.2022).

60. Жадько К.С. Облік, аналіз і контроль як функції управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. *Бізнеснавігатор*. 2014. №2 (34). С. 155-158. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2014/34_2014/30.pdf (дата звернення 10.03.2022).

61. Костенко О.М. Облік і аналіз як основні функції обліково-аналітичної системи управління. *Економіка України*. 2018. № 5-6. С. 113-115. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agroincom_2008_5-6_27 (дата звернення 10.03.2020).

62. Чумакова І. Зміна ідеології контролю або перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 9. С. 28-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_-9_6 (дата звернення 10.03.2022).

63. Левченко З.В. Організація бухгалтерського контролю на підприємстві. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/.pdf> (дата звернення 10.03.2022).

64. Письменна О.П. Особливості фінансового контролю як функції державного управління. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 13. С. 89-92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_13_23 (дата звернення 10.03.2022).

65. Черновол О.М. Контрольні функції бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю як функцій управління. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2009. Вип.15. С. 304-309. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_15_50 (дата звернення 10.03.2022).

