

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-348-6-27>

УДК 657.1:658.7:336.14

ШИНКАРЕНКО Ольга

Черкаський державний технологічний університет

<https://orcid.org/0000-0002-7621-7017>e-mail: [vona2022@gmail.com](mailto:vona2022@gmail.com)

КОЖУШКО Ольга

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

<https://orcid.org/0000-0002-6211-1238>[olga.kozhushko@hneu.net](mailto:olga.kozhushko@hneu.net)

КУМАНЕНКО Владислав

Черкаський державний технологічний університет

<https://orcid.org/0009-0005-2135-809X>[v.a.kumanenko.feu25@chdtu.edu.ua](mailto:v.a.kumanenko.feu25@chdtu.edu.ua)

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

У статті досліджено особливості організації бухгалтерського обліку та системи контролю публічних закупівель у бюджетних установах в умовах сталого розвитку. Розкрито економічну сутність публічних закупівель та їх роль у системі управління бюджетними коштами. Проаналізовано нормативно-правове забезпечення закупівельної діяльності та визначено специфіку облікового відображення операцій публічних закупівель на різних етапах їх здійснення. Особливу увагу приділено системі внутрішнього та зовнішнього контролю, а також питанням управління корупційними ризиками у сфері публічних закупівель. Обґрунтовано доцільність інтеграції облікових і контрольних процедур із електронною системою закупівель для підвищення прозорості та підзвітності. Запропоновані напрями вдосконалення спрямовані на підвищення ефективності використання бюджетних коштів та формування довгострокових соціально-економічних ефектів. Обґрунтовано напрями вдосконалення обліково-контрольного забезпечення закупівель з урахуванням принципів прозорості, ефективності та сталого розвитку.

Ключові слова: публічні закупівлі, бюджетні установи, бухгалтерський облік, контроль, сталий розвиток, внутрішній контроль.

SHYNKARENKO Olha

Cherkasy State Technological University

KOZHUSHKO Olga

Semyon Kuznets Kharkiv National university of economics

KUMANENKO Vladyslav

Cherkasy State Technological University

## FEATURES OF ORGANIZING ACCOUNTING AND CONTROL OF PUBLIC PROCUREMENT IN BUDGETARY INSTITUTIONS UNDER SUSTAINABLE DEVELOPMENT CONDITIONS

The article explores the features of organizing accounting and control of public procurement in budgetary institutions under conditions of sustainable development. Public procurement is considered as a key instrument of public financial management that ensures the fulfillment of state and local government functions, efficient allocation of budgetary resources, and delivery of public goods and services. The economic essence of public procurement and its role in enhancing transparency, accountability, and financial discipline in the public sector are substantiated.

Special attention is paid to the regulatory and legal framework governing procurement activities in Ukraine, including recent transformations related to digitalization, the introduction of the electronic procurement system Prozorro, and the functioning of procurement under martial law. The study identifies the specific features of accounting for public procurement transactions at various stages of the procurement cycle, including planning, contracting, execution, and reporting. The close interconnection between accounting procedures and the budget process, as well as their importance for ensuring the legality and effectiveness of expenditures, is emphasized.

The article analyzes the system of internal and external control of public procurement in budgetary institutions, highlighting its role in preventing violations, minimizing corruption risks, and improving the efficiency of budget funds utilization. Internal control mechanisms, external state financial control, and public oversight are examined as complementary components of an integrated control system. Particular attention is given to risk-oriented approaches and the use of information and analytical tools based on open data from electronic procurement platforms.

The expediency of integrating accounting and control procedures with electronic procurement systems is substantiated as a prerequisite for increasing transparency, reducing duplication of information, and strengthening accountability. The study argues that, in the context of sustainable development, accounting and control of public procurement should not be limited to compliance with legal requirements but should also focus on assessing long-term economic, social, and environmental effects.

The proposed directions for improving accounting and control support of public procurement are aimed at enhancing the efficiency of budgetary resource management, strengthening internal control, and aligning procurement practices with the principles of transparency, efficiency, and sustainable development.

Keywords: public procurement, budgetary institutions, accounting, control, sustainable development, internal control.

Стаття надійшла до редакції / Received 30.10.2025

Прийнята до друку / Accepted 02.12.2025

## **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Публічні закупівлі є одним із ключових інструментів реалізації державної фінансової політики та важливою складовою механізму управління бюджетними коштами. Через систему закупівель держава та органи місцевого самоврядування забезпечують виконання своїх функцій, задовольняють суспільні потреби у товарах, роботах і послугах, а також здійснюють перерозподіл значних обсягів фінансових ресурсів. У бюджетних установах публічні закупівлі безпосередньо впливають на рівень ефективності використання бюджетних асигнувань, якість надання публічних послуг та фінансову дисципліну.

Актуальність проблематики публічних закупівель посилюється в умовах обмеженості бюджетних ресурсів, зростання соціальних зобов'язань держави та необхідності забезпечення економічної безпеки. Значні обсяги коштів, що спрямовуються на закупівлі, об'єктивно формують підвищені ризики неефективного використання, зловживань і корупційних проявів. Саме тому система публічних закупівель постійно перебуває у фокусі державного регулювання, наукових досліджень і суспільного контролю.

Запровадження електронної системи закупівель Prozoito стало важливим етапом реформування сфери публічних закупівель в Україні, спрямованим на підвищення прозорості, конкурентності та підзвітності закупівельних процедур. Водночас цифровізація закупівель не усунула всіх проблем, а, навпаки, актуалізувала нові виклики, пов'язані з якістю планування закупівель, обґрунтуванням очікуваної вартості, дотриманням процедурних вимог та належним документальним оформленням операцій. У цих умовах особливої ваги набуває забезпечення ефективного облікового та контрольного супроводу публічних закупівель у бюджетних установах.

Крім того, сучасний етап розвитку системи публічних закупівель характеризується викликами військового часу, постійними змінами нормативно-правового регулювання, оновленням підходів до організації контролю та орієнтацією на європейські стандарти управління публічними фінансами. У зв'язку з цим дослідження особливостей обліку і контролю публічних закупівель у бюджетних установах є своєчасним та науково обґрунтованим.

## **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Проблематика публічних закупівель у бюджетних установах є предметом активних наукових досліджень вітчизняних учених, зокрема в аспектах державного регулювання, бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та протидії корупційним ризикам. Водночас, з урахуванням сучасних викликів сталого розвитку, питання організації обліку і контролю закупівель потребують подальшого поглибленого вивчення.

Значний внесок у дослідження контролю публічних закупівель зроблено у працях О. Боярової, О.Духневич, Н. Зdirko, М. Письменної, С. Яременко.

Так, Боярова О. розглядає внутрішній контроль як ключовий інструмент запобігання порушенням та забезпечення ефективності закупівель у бюджетних установах [2]. Авторка наголошує на необхідності системного підходу до внутрішнього контролю та його інтеграції з управлінськими процесами. Подібні підходи підтримує Духневич О.В., яка акцентує увагу на особливостях здійснення контролю за публічними закупівлями та ролі контролюючих органів у забезпеченні законності закупівельних [3].

Теоретико-методологічні засади аналізу та контролю процедур закупівель за державні кошти ґрунтовно досліджені у роботах Заєць Н.А., де обґрунтовано класифікацію процедур закупівель, методи їх аналізу та напрями підвищення ефективності контролю [4]. Питання державного регулювання та контролю у сфері публічних закупівель також розкриті у працях Н. Зdirko, яка підкреслює важливість узгодження регуляторних і контрольних механізмів у системі публічних фінансів [5].

Окрему групу наукових досліджень становлять праці, присвячені обліковому забезпеченню публічних закупівель. Так, Хорунжак Н.М. розглядає організаційні та контрольні-облікові проблеми публічних закупівель, наголошуючи на необхідності удосконалення документального оформлення та облікових процедур у бюджетних установах [21]. Актуальні питання бухгалтерського обліку операцій у сфері публічних закупівель детально проаналізовано у роботі Хомутенка В.П. та Хомутенко А.В., де обґрунтовано специфіку відображення закупівельних операцій з урахуванням вимог бюджетного законодавства [22].

Методичні аспекти аналізу публічних закупівель знайшли відображення у працях Т. О. Мулик та Н.Г.Зdirko, які запропонували інструментарій оцінки ефективності закупівель та результативності використання бюджетних коштів [10]. Ткачик Ф. П., Крисовата К. В. розглянули методичні аспекти функціонування системи електронних закупівель в Україні [20]. Аналогічні питання висвітлено у дослідженнях І. М. Парасій-Вергуненко, де поєднано методичні та практичні підходи до аналізу закупівель у бюджетному секторі [14].

Вагоме місце у наукових дослідженнях займають питання дотримання принципів публічних закупівель та запобігання корупції. М. С. Письменна у своїх працях розкриває методологію та організацію контролю закупівель за державні кошти, обґрунтовуючи необхідність комплексного підходу до контролю на

всіх етапах закупівельного процесу [15, 16]. Напрями мінімізації фінансових шахрайств у сфері публічних закупівель досліджені у роботах О. Кириленка та В. Русіна, які ідентифікують основні ризикові зони та пропонують заходи їх нейтралізації [7].

Сутність, класифікацію та еволюцію системи державних і тендерних закупівель розкрито у працях С. М. Науменка та О. М. Костенка, що створює теоретичну основу для подальших досліджень у сфері обліку і контролю закупівель [12, 8]. Значення електронних закупівель як інструменту підвищення прозорості та зниження корупційних ризиків обґрунтовано у дослідженнях Л. В. Чижевської та В. О. Псьоти [23].

Узагальнення результатів наукових досліджень свідчить, що, незважаючи на значну кількість публікацій з питань публічних закупівель, потребують подальшого дослідження саме організаційні аспекти обліку і контролю закупівель у бюджетних установах з позицій сталого розвитку, що й зумовлює актуальність і наукову спрямованість даної статті.

### ФОРМУЛЮВАННЯ цілей статті

Метою статті є дослідження теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку та системи контролю публічних закупівель у бюджетних установах, обґрунтування їх ролі у забезпеченні ефективного, прозорого та раціонального використання бюджетних коштів, а також визначення напрямів удосконалення обліково-контрольного забезпечення публічних закупівель у умовах сталого розвитку.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Публічні закупівлі є важливим інструментом реалізації державної соціально-економічної політики та складовою системи управління публічними фінансами. Через механізм закупівель держава та органи місцевого самоврядування забезпечують задоволення суспільних потреб у товарах, роботах і послугах, необхідних для виконання покладених на них функцій.

Терміни «державні закупівлі» та «публічні закупівлі» достатньо часто вживаються як синоніми, оскільки стосуються придбання товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти. Проте, «державні закупівлі» вживають у вузькому значенні – лише щодо закупівель державних органів. Термін «публічні закупівлі» охоплюють ширше коло замовників: органи місцевої влади, комунальні підприємства, державні компанії та інші суб'єкти публічного сектору. В економічному аспекті публічні закупівлі виступають формою перерозподілу бюджетних коштів між суб'єктами господарювання та бюджетними установами, впливаючи на розвиток конкуренції, інновацій і сталого економічного зростання.

У науковій літературі трактування поняття «публічні закупівлі» визначаються різноманітністю визначень, що характеризується багатогранністю цього явища. Так, С. М. Науменко розглядає систему тендерних закупівель як сукупність економічних і правових відносин між замовниками та постачальниками, що виникають у процесі придбання товарів, робіт і послуг за державні кошти [12]. О. М. Костенко підкреслює правову природу публічних закупівель і визначає їх як регламентовану законодавством діяльність щодо придбання товарів, робіт і послуг для забезпечення публічних потреб [8].

Згідно із Законом України «Про публічні закупівлі», публічні закупівлі визначаються як придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому законодавством, за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів [17]. Таке нормативне визначення акцентує увагу на процедурному аспекті закупівель, водночас економічний зміст цього процесу полягає у забезпеченні максимально ефективного використання обмежених бюджетних ресурсів.

В юридичному розумінні Альциванович О. В., Цимбаленко Я. Ю. визначають публічні закупівлі як врегульовані законодавством процедури, спрямовані на закупівлю за державні кошти і кошти місцевих бюджетів товарів, робіт, послуг, на конкурентній основі з врахуванням умов якості, ціни, кількості, строку поставки, місця знаходження постачальника, строку дії пропозиції конкурентних торгів [1]. Для бюджетних установ публічні закупівлі мають низку специфічних ознак: жорстку регламентацію процедур, тісний зв'язок із бюджетним процесом, підвищені вимоги до прозорості та підзвітності, а також необхідність дотримання принципів відкритості, доброчесної конкуренції та недискримінації учасників. Саме ці особливості обумовлюють підвищену роль бухгалтерського обліку і контролю як інструментів забезпечення законності та економічної доцільності закупівельних операцій.

В умовах сталого розвитку публічні закупівлі набувають додаткового значення, оскільки дедалі частіше розглядаються як інструмент досягнення не лише економічних, а й соціальних та екологічних цілей. Це вимагає від бюджетних установ комплексного підходу до організації закупівель, у межах якого облік і контроль мають забезпечувати оцінку результативності використання бюджетних коштів у довгостроковій перспективі.

Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні ґрунтується на поєднанні законодавчих, підзаконних і стратегічних документів, які визначають порядок планування, здійснення та контролю закупівель. Базовим нормативним актом у цій сфері є Закон України «Про публічні закупівлі», який встановлює правові та економічні засади здійснення закупівель, принципи їх організації та вимоги до учасників закупівельного процесу [17]. Законом «Про публічні закупівлі» визначено такі основні процедури:

- спрощені закупівлі, які застосовуються для невеликих сум і мають скорочений порядок проведення;

- звіт про укладений договір. Замовники публікують звіт про договори, укладені за результатами процедур;
- відкриті торги, шляхом проведення відкритого конкурсу, у якому може взяти участь будь-який постачальник;
- переговорна процедура, що використовується, коли інші процедури неефективні або не можуть забезпечити потрібний результат;
- конкурентний діалог - передбачає обговорення технічних рішень між замовником та учасниками на ранніх етапах;
- торги з обмеженою участю - участь беруть тільки постачальники, які відповідають встановленим кваліфікаційним умовам [24].

Після початку повномасштабної війни в Україні закупівельна система зазнала суттєвих змін. Ключовим документом, що регулює роботу замовників у цих умовах, стала Постанова КМУ №1178, яка затвердила Особливості здійснення публічних закупівель під час воєнного стану [18].

Документ визначає ряд інструментів та процедур, які допомагають забезпечити оперативність, ефективність і безпеку закупівель у складних умовах, зокрема, відкриті торги з особливостями; закупівлі через електронний каталог (Prozorro Market); укладення договорів без використання електронної системи закупівель у передбачених випадках, спрощені закупівлі.

Завдяки цим інструментам Постанова №1178 забезпечує замовникам можливість швидко реагувати на потреби воєнного часу, одночасно підтримуючи прозорість, конкурентність і законність закупівель.

Важливим елементом правового регулювання є впровадження електронної системи закупівель Prozorro, яка забезпечує відкритість інформації про закупівлі та створює умови для громадського контролю. Дослідження Л. В. Чижевської та В. О. Псьоти доводять, що електронні закупівлі сприяють зниженню рівня корупції та підвищенню довіри до системи публічних фінансів [23]. Разом з тим, ефективність функціонування електронної системи значною мірою залежить від якості організації внутрішнього контролю та облікового забезпечення у замовників. Згідно статистичних даних (ДП "Prozorro") з 2021 по 2025 рік було сформовано діаграми в розрізі помісячної кількості лотів конкурентних закупівель, а також загального обсягу грошових коштів, що були спрямовані на їх проведення в період до та під час воєнного стану.

Кількість лотів

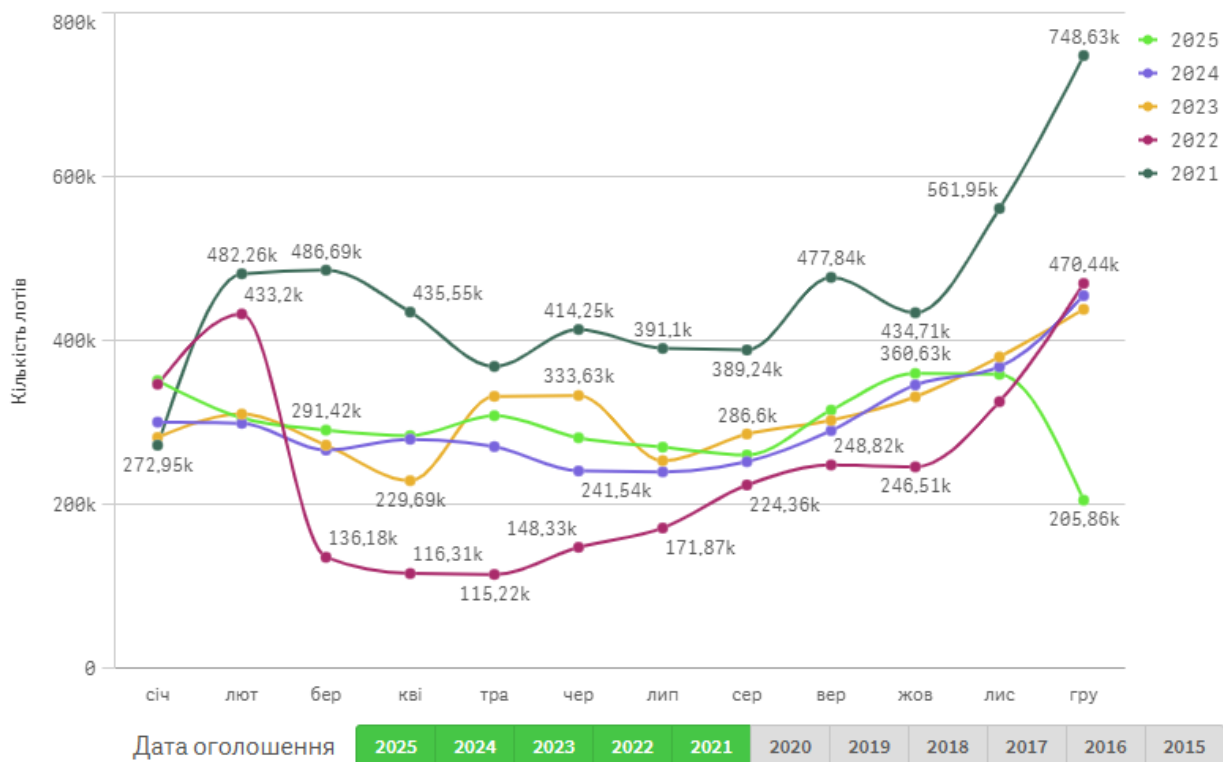


Рис.1. Динаміка завершених лотів по конкурентних закупівлях у 2021-2025 роках

Джерело: Систематизовано, складено та згруповано за даними [28]

Протягом досліджуваного періоду прослідковуввся спад кількості лотів з 2022 року і подальших років порівняно з 2021 роком, що зумовлено військовою агресією РФ. Незважаючи на спад закупівель, що припав на 2022 рік, наступні роки демонструють поступове відновлення і зростання активності закупівель, що вказує на посилення конкурентного середовища і стабілізацію економічних процесів.

Сучасний етап розвитку системи публічних закупівель характеризується орієнтацією на європейські стандарти управління публічними фінансами, що знайшло відображення у Стратегії реформування системи публічних закупівель на 2024–2026 роки [19]. Загалом Уряд найбільше уваги приділяє двом викликам:

- реалізація проєктів у галузі відбудови об'єктів, зруйнованих унаслідок повномасштабної збройної агресії РФ;

- гармонізація з директивами ЄС щодо публічних закупівель. Зокрема це стосується переліку винятків із Закону, впровадження нових методів закупівель та процедур, більш широкого застосування нецінових критеріїв, регулювання концесій. Гармонізація потрібна і для повного виконання умов Угоди про асоціацію.

Зазначений документ передбачає посилення ролі внутрішнього контролю, професіоналізацію уповноважених осіб із закупівель, удосконалення механізмів моніторингу та оцінки ефективності закупівель.

Таким чином, нормативно-правове регулювання публічних закупівель формує організаційні та методичні передумови для ведення бухгалтерського обліку і здійснення контролю у бюджетних установах. Водночас у контексті сталого розвитку виникає потреба в адаптації обліково-контрольних механізмів до нових вимог, що зумовлює необхідність їх подальшого наукового осмислення та вдосконалення.

Бухгалтерський облік публічних закупівель у бюджетних установах є складовою системи обліково-інформаційного забезпечення управління бюджетними коштами та відіграє ключову роль у забезпеченні законності, прозорості й ефективності закупівельної діяльності. Особливістю організації обліку в цій сфері є його тісний зв'язок із бюджетним процесом, плануванням видатків, взяттям бюджетних зобов'язань та контролем за їх виконанням.

На етапі планування закупівель бухгалтерський облік забезпечує узгодження закупівельних потреб із затвердженими бюджетними асигнуваннями та кошторисами. Визначення та обґрунтування очікуваної вартості закупівель має важливе значення як з позицій фінансової дисципліни, так і з погляду сталого розвитку, оскільки необґрунтоване завищення або заниження вартості може призвести до неефективного використання бюджетних ресурсів [6]. У цьому контексті облік виконує контрольну функцію, забезпечуючи достовірність вихідної інформації для формування річного плану закупівель.

Організація бухгалтерського обліку публічних закупівель передбачає чітке визначення відповідальних осіб, розмежування функцій між бухгалтерською службою та уповноваженою особою з закупівель, а також належне документальне оформлення операцій. Як зазначають В. П. Хомутенко та А. В. Хомутенко, ефективність обліку закупівель значною мірою залежить від узгодженості дій між структурними підрозділами установи та дотримання єдиних методичних підходів до відображення операцій у бухгалтерському обліку [22].

Важливу роль у процесі організації обліку відіграє електронна система закупівель Prozorro, яка забезпечує доступ до інформації про всі етапи закупівельного процесу. Документація, сформована в електронній системі, слугує інформаційною базою для бухгалтерського обліку та контролю, що підвищує прозорість і підзвітність закупівельних операцій [6, 11].

Процес публічних закупівель охоплює кілька послідовних етапів, кожен з яких має свої особливості бухгалтерського обліку. На етапі планування та оголошення закупівлі в обліку відображаються бюджетні зобов'язання в межах затверджених асигнувань. Особливу увагу при цьому слід приділяти дотриманню принципу відповідності між плановими показниками та фактичними видатками, що є важливою передумовою фінансової стабільності бюджетної установи.

На етапі укладення договору про закупівлю виникають договірні зобов'язання, які підлягають обліковому відображенню відповідно до вимог бюджетного та бухгалтерського законодавства. Як зазначає Н. М. Хорунжак, саме на цьому етапі найчастіше виникають помилки, пов'язані з несвоєчасним або неповним відображенням зобов'язань, що ускладнює подальший контроль за виконанням договорів [6].

Етап виконання договорів супроводжується обліком фактичних видатків, оприбуткуванням товарів, робіт і послуг, а також відображенням розрахунків з постачальниками. Бухгалтерський облік на цьому етапі забезпечує контроль за дотриманням умов договору, обсягами та строками постачання, що є особливо важливим у контексті забезпечення якості публічних послуг. Методичні підходи до аналізу таких операцій детально розглянуті у працях Т. О. Мулик та Н. Г. Здирко, які наголошують на необхідності використання аналітичних показників ефективності закупівель [10].

Завершальним етапом є проведення розрахунків і відображення результатів виконання договорів у фінансовій та бюджетній звітності. Саме на цьому етапі узагальнюється інформація про ефективність закупівель, що може бути використана для оцінки досягнення цілей сталого розвитку та формування управлінських рішень на майбутні періоди.

Незважаючи на нормативну врегульованість публічних закупівель, практика бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується низкою проблемних аспектів. Однією з основних проблем є часта зміна законодавства у сфері закупівель, що ускладнює застосування єдиних методичних підходів до обліку та потребує постійного підвищення кваліфікації бухгалтерських працівників [5, 16].

Іншою проблемою є недостатня інтеграція облікових систем із електронною системою закупівель, що призводить до дублювання інформації та підвищує ризик помилок. Крім того, формальний підхід до

облікового забезпечення закупівель знижує ефективність внутрішнього контролю та ускладнює виявлення порушень на ранніх стадіях [2].

У контексті сталого розвитку актуальним залишається питання відсутності в обліковій системі показників, які б дозволяли оцінювати соціальні та екологічні ефекти публічних закупівель. Це обмежує можливості комплексної оцінки результативності закупівельної діяльності та потребує подальшого удосконалення методичного інструментарію бухгалтерського обліку.

Таким чином, бухгалтерський облік публічних закупівель у бюджетних установах має низку специфічних особливостей, що зумовлюють необхідність його подальшого розвитку з урахуванням вимог прозорості, ефективності та принципів сталого розвитку.

Контроль публічних закупівель є невід'ємним елементом системи управління бюджетними коштами та спрямований на забезпечення законності, доцільності й ефективності використання фінансових ресурсів. У бюджетних установах контроль закупівель реалізується через поєднання внутрішніх і зовнішніх контрольних механізмів, що взаємодіють між собою на різних етапах закупівельного процесу.

Внутрішній контроль здійснюється безпосередньо в межах бюджетної установи та охоплює діяльність керівника, бухгалтерської служби, уповноваженої особи з публічних закупівель, а також внутрішнього аудиту. Як зазначає О. Боярова, ефективна система внутрішнього контролю публічних закупівель має бути інтегрованою в загальну систему управління установою та орієнтованою не лише на виявлення порушень, а й на їх попередження [2]. Важливе значення при цьому має чіткий розподіл функцій і відповідальності між учасниками закупівельного процесу.

Зовнішній контроль публічних закупівель здійснюється органами державного фінансового контролю, зокрема Державною аудиторською службою України, Рахунковою палатою, а також іншими уповноваженими органами. Окрім цього, важливу роль відіграє громадський контроль, який реалізується через електронні платформи та аналітичні інструменти, зокрема Prozorro і Dozorro (Яременко). За результатами досліджень, поєднання державного та громадського контролю сприяє підвищенню прозорості закупівель і зниженню корупційних ризиків [3].

Таким чином, багаторівнева система контролю публічних закупівель у бюджетних установах створює організаційні передумови для ефективного управління закупівельною діяльністю та реалізації принципів сталого розвитку.

Методи контролю публічних закупівель охоплюють сукупність прийомів і процедур, за допомогою яких здійснюється перевірка дотримання законодавства, принципів закупівель та ефективності використання бюджетних коштів. У науковій літературі виділяють попередній, поточний і наступний контроль, кожен із яких має свої специфічні завдання та інструменти [16].

Попередній контроль спрямований на перевірку обґрунтованості планування закупівель, визначення очікуваної вартості та відповідності закупівель кошторисним призначенням. Саме на цьому етапі створюються передумови для мінімізації фінансових ризиків і забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів [25]. Поточний контроль здійснюється під час проведення процедур закупівель і передбачає моніторинг дотримання процедурних вимог, строків та умов договорів.

Наступний контроль має на меті оцінку результатів закупівель, аналіз ефективності витрачання коштів та виявлення порушень, що не були зафіксовані на попередніх етапах. Методичні підходи до аналізу результативності закупівель детально розкриті у працях Т. О. Мулик та Н. Г. Здирко, які обґрунтовують доцільність використання аналітичних показників у системі контролю [10].

Суттєве значення в сучасних умовах мають інформаційно-аналітичні інструменти контролю, що базуються на використанні електронної системи закупівель. Prozorro забезпечує відкритість даних про закупівлі, а спеціалізовані аналітичні модулі дозволяють виявляти ризикові операції та ознаки порушень. За даними аналітичних досліджень, застосування таких інструментів значно підвищує ефективність контролю та сприяє формуванню довіри до системи публічних закупівель [26, 27].

Корупційні ризики залишаються однією з найбільш гострих проблем у сфері публічних закупівель, з огляду на значні обсяги бюджетних коштів і складність закупівельних процедур. Дослідження свідчать, що найбільш ризиковими є етапи планування закупівель, формування тендерної документації, оцінки пропозицій та виконання договорів [13, 23].

У працях О. Кириленка та В. Русіна визначено основні напрями мінімізації фінансових шахрайств у сфері публічних закупівель, серед яких ключове місце посідають удосконалення внутрішнього контролю, підвищення прозорості процедур і посилення персональної відповідальності посадових осіб [7]. Водночас М. С. Письменна наголошує, що ефективний контроль корупційних ризиків можливий лише за умови комплексного поєднання облікових, аналітичних і контрольних інструментів [15].

Електронні закупівлі розглядаються як один із найбільш дієвих інструментів протидії корупції, оскільки забезпечують відкритість інформації та можливість громадського моніторингу. За результатами досліджень Л. В. Чижевської та В. О. Псьоти, впровадження електронних закупівель сприяє зниженню корупційних ризиків і підвищенню ефективності використання бюджетних коштів [23].

У контексті сталого розвитку контроль публічних закупівель має бути спрямований не лише на дотримання законності, а й на формування довгострокових позитивних ефектів для суспільства, економіки та

навколишнього середовища. Це вимагає переорієнтації контрольних механізмів із суто фінансового підходу на оцінку результативності та соціальної відповідальності закупівельної діяльності бюджетних установ.

### ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Ефективність публічних закупівель у бюджетних установах значною мірою залежить від рівня розвитку системи внутрішнього контролю, яка має забезпечувати своєчасне виявлення ризиків, попередження порушень і раціональне використання бюджетних коштів. У сучасних умовах внутрішній контроль повинен розглядатися не як формальна процедура, а як інтегрований елемент системи управління установою, орієнтований на досягнення стратегічних цілей сталого розвитку.

Наукові дослідження свідчать, що одним із ключових напрямів удосконалення внутрішнього контролю є чітке регламентування контрольних процедур на всіх етапах закупівельного циклу, починаючи з планування і закінчуючи виконанням договорів [2, 16]. Це передбачає розроблення внутрішніх положень, стандартів і регламентів, які б визначали порядок взаємодії між бухгалтерською службою, уповноваженою особою з закупівель та керівництвом установи.

Важливим аспектом є посилення ролі внутрішнього аудиту, який має забезпечувати незалежну оцінку ефективності закупівель та дотримання принципів законності, прозорості й економічної доцільності. У контексті сталого розвитку внутрішній контроль повинен також враховувати соціальні та екологічні критерії закупівель, що потребує розширення переліку контрольних показників і критеріїв оцінки результативності закупівельної діяльності.

Подальший розвиток системи бухгалтерського обліку публічних закупівель у бюджетних установах потребує вдосконалення методичного забезпечення з урахуванням сучасних викликів і вимог сталого розвитку. Насамперед це стосується формування єдиних підходів до облікового відображення закупівельних операцій на різних етапах їх здійснення, що сприятиме підвищенню порівнянності та аналітичної цінності облікової інформації [22].

У працях Т. О. Мулик та Н. Г. Здирко обґрунтовано доцільність розширення аналітичного обліку закупівель шляхом запровадження показників ефективності, які дозволяють оцінювати не лише обсяги витрачених коштів, а й досягнуті результати [10]. Застосування таких показників у бухгалтерському обліку створює інформаційну основу для прийняття управлінських рішень та підвищує роль обліку як інструменту управління.

Особливої уваги потребує інтеграція облікових систем бюджетних установ з електронною системою закупівель Prozorro. Автоматизація обміну даними між цими системами дозволить мінімізувати дублювання інформації, знизити ризик помилок і підвищити оперативність облікового та контрольного забезпечення закупівель [6, 11]. У перспективі це сприятиме формуванню єдиного інформаційного простору публічних закупівель.

В умовах євроінтеграційних процесів особливої актуальності набуває використання міжнародного досвіду організації обліку і контролю публічних закупівель. Аналіз практик країн Європейського Союзу свідчить, що ефективні системи закупівель ґрунтуються на поєднанні жорсткого фінансового контролю з орієнтацією на досягнення соціальних та екологічних цілей [26, 27].

Досвід окремих країн, зокрема Польщі, демонструє ефективність ризик-орієнтованого підходу до контролю закупівель, який дозволяє зосередити контрольні ресурси на найбільш проблемних і ризикових операціях (Яременко). Запровадження такого підходу в українських бюджетних установах сприятиме підвищенню результативності контролю та оптимізації витрат на його здійснення.

У контексті сталого розвитку доцільним є розширення практики застосування так званих «сталих» або «зелених» закупівель, що передбачають урахування екологічних і соціальних критеріїв під час вибору постачальників. Це вимагає відповідних змін у системі обліку і контролю, зокрема запровадження додаткових аналітичних показників і контрольних процедур, спрямованих на оцінку довгострокових ефектів закупівельної діяльності.

Таким чином, удосконалення організації обліку і контролю публічних закупівель у бюджетних установах в умовах сталого розвитку повинно ґрунтуватися на комплексному підході, який поєднує нормативне вдосконалення, розвиток внутрішнього контролю, використання сучасних інформаційних технологій та адаптацію кращих міжнародних практик.

### Література

1. Альциванович О. В., Цимбаленко Я. Ю. Теоретико-категоріальний аналіз поняття публічних закупівель та корупційних ризиків при їх здійсненні в Україні. Аспекти публічного управління. 2018. Т. 6, № 9. С. 92-103
2. Боярова, О. (2024). ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ. *Економіка та суспільство*, (70). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-37>
3. Духневич, О. В. (2023). Особливості проведення контролю за здійсненням публічних закупівель. *Ефективність державного управління*, 4(73), 40–45. <https://doi.org/10.36930/507306>



4. Заєць Н.А. Аналіз та контроль процедур закупівель за державний кошт: автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. / Заєць Н.А. Спеціальність: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир – 2019. – 23с. URL: <https://bit.ly/2Y9Nsy5>
5. Здирко Н. Державне регулювання та контроль у сфері публічних закупівель. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 3-4. С. 79-89.
6. Документи для участі в тендері Prozorro: повний гід для постачальників URL: <https://e-tender.ua/news/dokumenti-dlya-uchasti-v-tenderi-prozorro-povnij-gid-dlya-po-2002>
7. Кириленко О, Русін В. Напрями мінімізації фінансових шахрайств у сфері публічних закупівель. Світ Фінансів. 2020. №2 (63). С. 62-76
8. Костенко О. М. Види публічних закупівель товарів, робіт і послуг. Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. - 2017. - № 1. - С. 98-104. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu\\_Jur\\_2017\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_Jur_2017_1_15)
9. Корупційні ризики у закупівлях: огляд змін до закону України «Про публічні закупівлі» URL: [https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/11/Ryzyky-zakupivel\\_zminy-do-ZU.pdf](https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/11/Ryzyky-zakupivel_zminy-do-ZU.pdf)
10. Мулик Т. О. Здирко Н. Г. Методичний інструментарій аналізу публічних закупівель. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.3.68>
11. Налагодження роботи уповноваженої особи в Prozorro: інструкція для замовників URL: <https://e-tender.ua/news/nalagodzheniya-roboti-upovnovazhenoyi-osobi-v-prozorro-instr-2001>
12. 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/Traiv\\_2014\\_1\(2\)\\_41](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traiv_2014_1(2)_41)
13. Оцінка корупційних ризиків у сфері публічних закупівель. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/228357\\_otsnka-koruptsynikh-rizikov-u-sfer-publichnikh-zakupvel](https://biz.ligazakon.net/analytics/228357_otsnka-koruptsynikh-rizikov-u-sfer-publichnikh-zakupvel)
14. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз публічних закупівель: методичні та практичні аспекти. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. 2017. №7(35). С. 65–71.
15. Письменна М.С. Контроль дотримання принципів державних закупівель. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 22. С. 176–179.
16. Письменна М. С. Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти: автореферат на здобуття наукового ступеня доктора наук. Спеціальність – 08.00.09. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Одеса. 2018. 43с. URL: [http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Avtoreferat\\_PismennaM.S.pdf](http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Avtoreferat_PismennaM.S.pdf)
17. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>
18. Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування: Постанова КМУ № 1178 від 12.10.2022.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#Text>
19. Про схвалення Стратегії реформування системи публічних закупівель на 2024-2026 роки та затвердження операційного плану її реалізації у 2024-2025 роках: Розпорядження КМУ від 02.02.2024 р. №76-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-2024-%D1%80#Text>
20. Ткачик Ф. П., Крисовата К. В. Ефективність функціонування публічних закупівель в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8044> DOI: [10.32702/2307-2105-2020.7.50](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.50)
21. Хорунжак Н.М. Публічні закупівлі: шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем. Сталій розвиток економіки. 2016. № 3(32). С. 143-149.
22. Хомутенко В. П. Хомутенко А. В. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. Випуск 38/2023. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8058537>
23. Чижевська Л. В., Псьота В.О. Електронні закупівлі як спосіб подолання корупції в системі державних закупівель в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 6. - С. 91-102. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2019\\_6\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2019_6_12).
24. Що таке державні закупівлі Е-тендерюUA. URL: <https://e-tender.ua/news/shcho-take-derzhavni-zakupivli-e-tenderua-1319#:~:text=>
25. Як встановлюють і контролюють очікувану вартість в публічних закупівлях. Досвід ЄС і України URL: [https://biz.censor.net/columns/3235557/yak\\_vstanovlyuyut\\_kontrolyuyut\\_ochkuvanu\\_vartst\\_v\\_publichnikh\\_zakupvlyah\\_dosvd\\_s\\_ukrani](https://biz.censor.net/columns/3235557/yak_vstanovlyuyut_kontrolyuyut_ochkuvanu_vartst_v_publichnikh_zakupvlyah_dosvd_s_ukrani)
26. Як підвищити ефективність контролю закупівель. URL: <https://epravda.com.ua/columns/2020/11/6/666985>



27. Яременко С. Контроль публічних закупівель. Досвід для України. URL: <https://dozorro.org/blog/kontrolpublichnyh-zakupivel-dosvid-polshi-dlya-ukrayini>
28. “Qlick Sense” Публічний модуль аналітики ДП “Prozorro”. URL: <https://bi.prozorro.org/sense/app/2595af2b-985f-4771-aa36-2133e1f89df0/sheet/HbXjQep/state/analysis>

### References

1. Altsyanovych, O. V., Tsymbalenko, Ya. Yu. (2018). Teoretyko-katehorialnyi analiz poniattia publichnykh zakupivel ta koruptsiinykh ryzykiv pry yikh zdiisnenni v Ukraini. *Aspekty publichnoho upravlinnia*, 6(9), 92–103.
2. Boiarova, O. (2024). Vnutrishnii kontrol publichnykh zakupivel biudzhetykh ustanov. *Ekonomika ta suspilstvo*, (70). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-37>
3. Dukhnevych, O. V. (2023). Osoblyvosti provedennia kontroliu za zdiisnenniam publichnykh zakupivel. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia*, 4(73), 40–45. <https://doi.org/10.36930/507306>.
4. Zaiets, N. A. (2019). *Analiz ta kontrol protsedur zakupivel za derzhavnyi kosht* (Abstract of PhD dissertation). Zhytomyr. <https://bit.ly/2Y9Nsy5>
5. Zdyrko, N. (2019). Derzhavne rehuliuвання та контроль у сфері публічних закупівель. *Instytut bukhgalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, 3–4, 79–89.
6. Dokumenty dlia uchasti v tenderi Prozorro: povnyi hid dlia postachalnykiv. (n.d.). Retrieved from <https://e-tender.ua/news/dokumenti-dlya-uchasti-v-tenderi-prozorro-povnij-gid-dlya-po-2002>
7. Kyrlyenko, O., Rusin, V. (2020). Napriamy minimizatsii finansovykh shakhaistv u sferi publichnykh zakupivel. *Svit finansiv*, 2(63), 62–76.
8. Kostenko, O. M. (2017). Vydy publichnykh zakupivel tovariv, robit i posluh. *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu. Yurydychni nauky*, (1), 98–104. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu\\_Jur\\_2017\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_Jur_2017_1_15).
9. Koruptsiini ryzyky u zakupivliakh: ohliad zmin do Zakonu Ukrainy “Pro publichni zakupivli”. (2020). Retrieved from [https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/11/Ryzyky-zakupivel\\_zminy-do-ZU.pdf](https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/11/Ryzyky-zakupivel_zminy-do-ZU.pdf).
10. Mulyk, T. O., Zdyrko, N. H. (2020). Metodychni instrumentarii analizu publichnykh zakupivel. *Efektivna ekonomika*, (3). <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.3.68>.
11. Nalahodzhennia roboty upovnovazhenoi osoby v Prozorro: instruktisia dlia zamovnykiv. (n.d.). Retrieved from <https://e-tender.ua/news/nalagodzhennya-roboti-upovnovazhenoyi-osobi-v-prozorro-instr-2001>.
12. Naumenko, S. M. (2014). Systema tendernykh zakupivel: teoretyko-metodolohichni pidkhody do definitsii i klasyfikatsii. *Teoretychni i praktychni aspekty ekonomiky ta intelektualnoi vlasnosti*, 1(2), 242–247. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaciv\\_2014\\_1\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpaciv_2014_1(2))
13. Otsinka koruptsiinykh ryzykiv u sferi publichnykh zakupivel. (n.d.). Retrieved from [https://biz.ligazakon.net/analitics/228357\\_otnska-koruptsiynykh-rizykiv-u-sfer-publichnykh-zakupivel..](https://biz.ligazakon.net/analitics/228357_otnska-koruptsiynykh-rizykiv-u-sfer-publichnykh-zakupivel..)
14. Parasiy-Verhunenko, I. M. (2017). Analiz publichnykh zakupivel: metodychni ta praktychni aspekty. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu “Ostrozka akademiia”. Seriya “Ekonomika”*, 7(35), 65–71.
15. Pysmenna, M. S. (2016). Kontrol dotrymanna pryntsytip derzhavnykh zakupivel. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, (22), 176–179.
16. Pysmenna, M. S. (2018). *Metodolohiia ta orhanizatsiia analizu i kontroliu zakupivel za derzhavni koshty* (Abstract of DSc dissertation). Odesa. Retrieved from [http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Avtoferat\\_PismennaM.S..pdf](http://oneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/Avtoferat_PismennaM.S..pdf).
17. Law of Ukraine “On Public Procurement” No. 922-VIII (2015, December 25). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.
18. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2022). Resolution No. 1178 “On approval of the specifics of public procurement during martial law”. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#Text>.
19. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2024). Resolution No. 76-r “On approval of the Public Procurement Reform Strategy for 2024–2026”. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-2024-%D1%80#Text>.
20. Tkachyk, F. P., Krysovata, K. V. (2020). Efektivnist funktsionuvannia publichnykh zakupivel v Ukraini. *Efektivna ekonomika*, (7). <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.50>.
21. Khorunzhak, N. M. (2016). Publichni zakupivli: shliakhy vyrishennia orhanizatsiinykh i kontrolno-oblikovykh problem. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, 3(32), 143–149.
22. Khomutenko, V. P., Khomutenko, A. V. (2023). Aktualni pytannia bukhgalterskoho obliku operatsii u sferi publichnykh zakupivel biudzhetykh ustanov. *Naukovi zapysky Lvivskoho universytetu biznesu ta prava*, (38). <https://doi.org/10.5281/zenodo.8058537>.
23. Chyzhevska, L. V., Psiota, V. O. (2019). Elektronni zakupivli yak sposib podolannia koruptsii v systemi derzhavnykh zakupivel v Ukraini. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment*, (6), 91–102. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2019\\_6\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2019_6_12).
24. Shcho take derzhavni zakupivli. (n.d.). E-tender.ua. Retrieved from <https://e-tender.ua/news/shcho-take-derzhavni-zakupivli-e-tenderua-1319>.
25. Yak vstanovliuiut i kontroliuiut ochikuvanu varnist v publichnykh zakupivliakh: dosvid YeS i Ukrainy. (n.d.). Retrieved from <https://biz.censor.net/columns/3235557>.
26. Yak pidvyshchyty efektyvnist kontroliu zakupivel. (2020). Retrieved from <https://epravda.com.ua/columns/2020/11/6/666985>.
27. Yaremenko, S. (n.d.). Kontrol publichnykh zakupivel: dosvid Polshchi dlia Ukrainy. Retrieved from <https://dozorro.org/blog/kontrolpublichnyh-zakupivel-dosvid-polshi-dlya-ukrayini>
28. “Qlick Sense” Publichnyi modul analityky DP ДП “Prozorro”. URL: <https://bi.prozorro.org/sense/app/2595af2b-985f-4771-aa36-2133e1f89df0/sheet/HbXjQep/state/analysis>