

УДК 657.31
JEL Classification M41

Сисюк С.В.,
канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри
обліку і контролю у сфері публічного управління
Тернопільський національний економічний університет

ПРАГМАТИКА НОРМАТИВНОГО ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО- ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

Sysiuk S.V.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate
professor at the department
of accounting and control in public administration,
Ternopil National Economic University

PRAGMATICS OF NORMATIVE, ORGANIZATIONAL AND ACCOUNTING OF PUBLIC PROCUREMENT

Постановка проблеми. Забезпечення ефективного функціонування суб'єктів державного сектору вимагає якісної організації ресурсопостачання. В силу специфіки самих суб'єктів, а також з урахуванням потреби здійснення контролю за витрачанням бюджетних коштів, які є джерелом формування фінансової та матеріально-технічної бази їх діяльності, на перший план виступає проблема успішного управління публічними закупівлями. Традиційно джерелом прийняття управлінських рішень виступає облікова інформація. В комплексі з даними, отриманими в результаті контролю за здійсненням процесу закупівель і їх відображенням, така інформація дозволяє не лише уникати ризиків нецільового використання коштів. Вона, одночасно, є основою досягнення їх економії та раціонального витрачання.

З огляду на вагомість публічних закупівель і їх вплив на результати виконання кошторисів суб'єктів державного сектора – бюджетних установ, дослідження питань формування обліково-контрольної інформації та її ролі в процесі управління є актуальним і перспективним напрямом наукових пошуків. Ще однією з причин актуальності цього напрямку є той факт, що законодавство з питань проведення, відображення та контролю процедур державних закупівель перебуває зараз на етапі активного реформування й наближення (гармонізації) з міжнародною практикою. Окрім цього, реформується і система бухгалтерського обліку в державному секторі. Глобальними її наслідками є уведення в дію Плану рахунків бухгалтерського обліку та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БОДС) в державному секторі. Ці інновації дозволили максимально наблизити українську систему обліку в цьому секторі до міжнародних стандартів, однак повністю не позбавили її від наявних облікових і контрольних проблем, які повинні бути вирішені в найближчий час. Прагматика публічних закупівель в частині облікового відображення та проведення контролю за процесом здійснення – є однією з них. Її вирішення лежить в площині виокремлення етапів здійснення публічних закупівель, встановлення ролі обліку й контролю в них та розробці на цій основі пропозицій, спрямованих на забезпечення виконання відповідних завдань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Реформування системи обліку в державному секторі актуалізувало дослідження, пов'язані з методологічними та організаційно-методичними аспектами здійснення облікових процедур. В цьому контексті слід відзначити наявність багатогранних досліджень багатьох вітчизняних вчених. До них належать Джоза Р.Т., Левицька С.О., Кошинець М.І., Пилипів Н.І., Письменна М.С., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О., Хорунжак Н.М. та багато інших.

Значна кількість наукових публікацій та навчальної літератури з питань обліку в державному секторі дозволили вирішити низку проблемних аспектів і вибудувати систему пропозицій з усунення неузгодженостей та недоліків в обліку. Завдяки системності наукових досліджень вдається оптимізувати документообіг, налагодити якісну структуру обліку й забезпечити її ефективність.

Поряд з цим, менш дослідженими є питання, пов'язані із здійсненням публічних закупівель, зокрема в частині провадження обліку. Такою проблематикою займається менше коло науковців. До їх складу належить Тополенко Н.М., яка у своїй праці на основі аналізу нормативно-правової бази встановлює особливості, котрі слід врахувати при веденні обліку публічних закупівель, досліджує ефективність та раціональність його організації. Окрім цього, для вирішення проблеми забезпечення чіткості в категорійному апараті, науковець пропонує власне означення поняття «державні закупівлі» [10, с. 319, 321].

Багато уваги приділяється публічним закупівлям в спеціалізованих журналах. У них експерти з питань закупівель подають роз'яснення щодо їх проведення, ідентифікації та визначення предмета закупівлі (чи належить, наприклад, та чи інша послуга до об'єктів публічних закупівель, чи ні і в яких випадках варто застосовувати норми Закону України «Про публічні закупівлі») [1], порядку зазначення інформації у додатку до річного плану, проведення додаткових закупівель тощо [2]. Низка авторів акцентують увагу на проблемності забезпечення прозорості публічних закупівель, відзначаючи, що застосування електронних систем та відповідних базових платформ частково її вирішують [8; 9; 10; 11]. В доповнення до цього, Псьота В.О. рекомендує для запобігання неоднозначності у проведенні допорогових закупівель створити внутрішні документи, які б не суперечили діючому законодавству, зокрема внутрішнє Положення про допорогові закупівлі й призначати особу, відповідальну за їх здійснення [9]. Слід визнати, що зважаючи на актуальність публічних закупівель, вчені й практики роблять акцент на їх організації, шляхах удосконалення проведення [2; 4], посиленні контролю [5; 12]. Однак, незважаючи на посилення інтересу до питань здійснення публічних закупівель, їх організації та обліку й контролю, невирішеними залишаються питання забезпечення зростання їх ефективності, підвищення інформаційності та прозорості для управління тощо.

Постановка завдання. Метою дослідження та узагальнення інформації у статті є виявлення поетапності здійснення публічних закупівель і обґрунтування й практичне вирішення проблеми забезпечення удосконалення системи документального їх забезпечення. В склад завдань, які послужать основою досягнення поставленої мети входить дослідження чинної системи публічних закупівель для ідентифікації її особливостей та проблемних місць, встановлення етапів закупівель, умов їх проходження й шляхів удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Впродовж останніх років на тлі євроінтеграційних процесів відбувалося наближення механізму управління закупівлями до світових стандартів. Утім, упровадження процедур моніторингу, використання сучасних форм і методів проведення процедур публічних закупівель не розв'язало завдання підвищення ефективності використання бюджетних коштів для цієї мети. На це вказують результати контролю Державної аудиторської служби за 2017 рік: «унаслідок порушення законодавства у сфері державних (публічних) закупівель Держаудитслужбою виявлено порушень на 8 656,1 млн. грн. та сплачено коштів за результатами накладених судами штрафів у сфері державних (публічних) закупівель на 138,4 тис. грн» [3]. Отже, такі закупівлі потребують комплексного аналізу, оцінки та удосконалення й розвитку процедур з метою мінімізації їх ризиковості в плані можливостей виникнення зловживань.

На сьогодні в Україні триває формування нового законодавчого забезпечення закупівель як в частині проведення торгів, так здійснення контролю за ними. Закон України «Про публічні закупівлі» формує єдину інформаційну систему, єдине інформаційне середовище для закупівель державного сектора [7]. Цей закон покликаний розв'язати дуже важливу проблему – перетворити закупівельні бюджети державних установ на інвестиційні стимули та зробити витрати на придбання активів прозорими, що в результаті має привести до економії коштів.

Одним з центральних завдань законодавчого регулювання, яке вирішується у названому вище Законі є встановлення оптимальних порогових вартісних меж закупівель. Вагомість цього питання пояснюється низкою причин, головною з яких є недопущення дріб'язкового та неефективного втручання у процес ресурсного забезпечення суб'єктів державного сектора. Отже, Законом України «Про публічні закупівлі», встановлено однакові вартісні межі для звичайних і монополістичних закупівельників, а також деталізовано відповідні процедури (види) їх реалізації (рис. 1).

Як свідчить рис. 1, незважаючи на те, що законодавство регулює здійснення саме процедурних закупівель, воно частково поширюється і на допорогові закупівлі: якщо їх очікувана вартість менше 50 тис. грн. і не більше зазначеним на схемі вартісних порогів. Тож у разі, якщо замовник має на меті закупити товари (роботи або послуги) за прямим договором і не проводить електронні торги, цей замовник повинен оприлюднити звіт про укладений за цим предметом закупівлі договір в системі Prozorro. Строк для оприлюднення зазначеного звіту становить 1 календарний день з дня укладення такого договору. Лише після оформлення всіх необхідних документів за результатами публічних закупівель, укладання договору з особою-переможцем, бюджетна установа може здійснювати оплату за необхідні активи або ж оприбутковувати цінності відповідно до умов договору.

Наступним елементом реформи закупівель, який перебуває в процесі становлення на рівні законодавчих норм, – це кардинальне оновлення законодавства про контроль у сфері публічних закупівель, який здійснюють контролюючі органи: Рахункова палата, Державна аудиторська служба, Державна казначейська служба. Нормативні документи регламентують не лише питання стадії розміщення інформації про державне замовлення, але й про процедури тендерних торгів, їх документальне оформлення, порядок оплати коштів за укладеними контрактами на всіх етапах виконання процедури закупівлі. Це дозволить прив'язати кошти, які щорічно виділяються в бюджетах і які витрачає держава, до вирішення конкретних завдань державної політики у сфері публічних закупівель. Оскільки кошти на здійснення закупівель попередньо планують як у кошторисах бюджетних установ, так у Річних планах закупівель, то вони стають основним підконтрольним об'єктом для

виконання контрольної функції. Ці завдання мають розв'язуватися в режимі переходу до управління всією системою державних закупівель, яка складається з наступних взаємопов'язаних етапів (рис. 2).

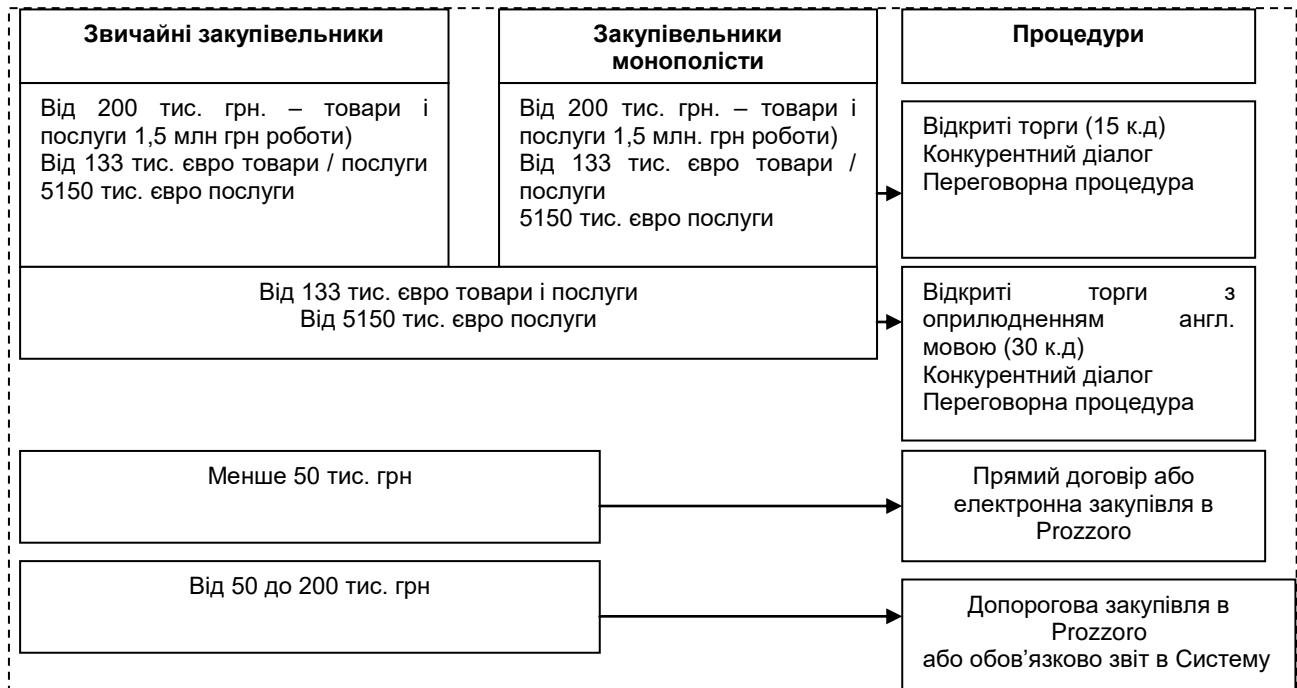


Рис. 1. Вартісні межі проведення публічних закупівель

Джерело: узагальнено автором з урахуванням [7]

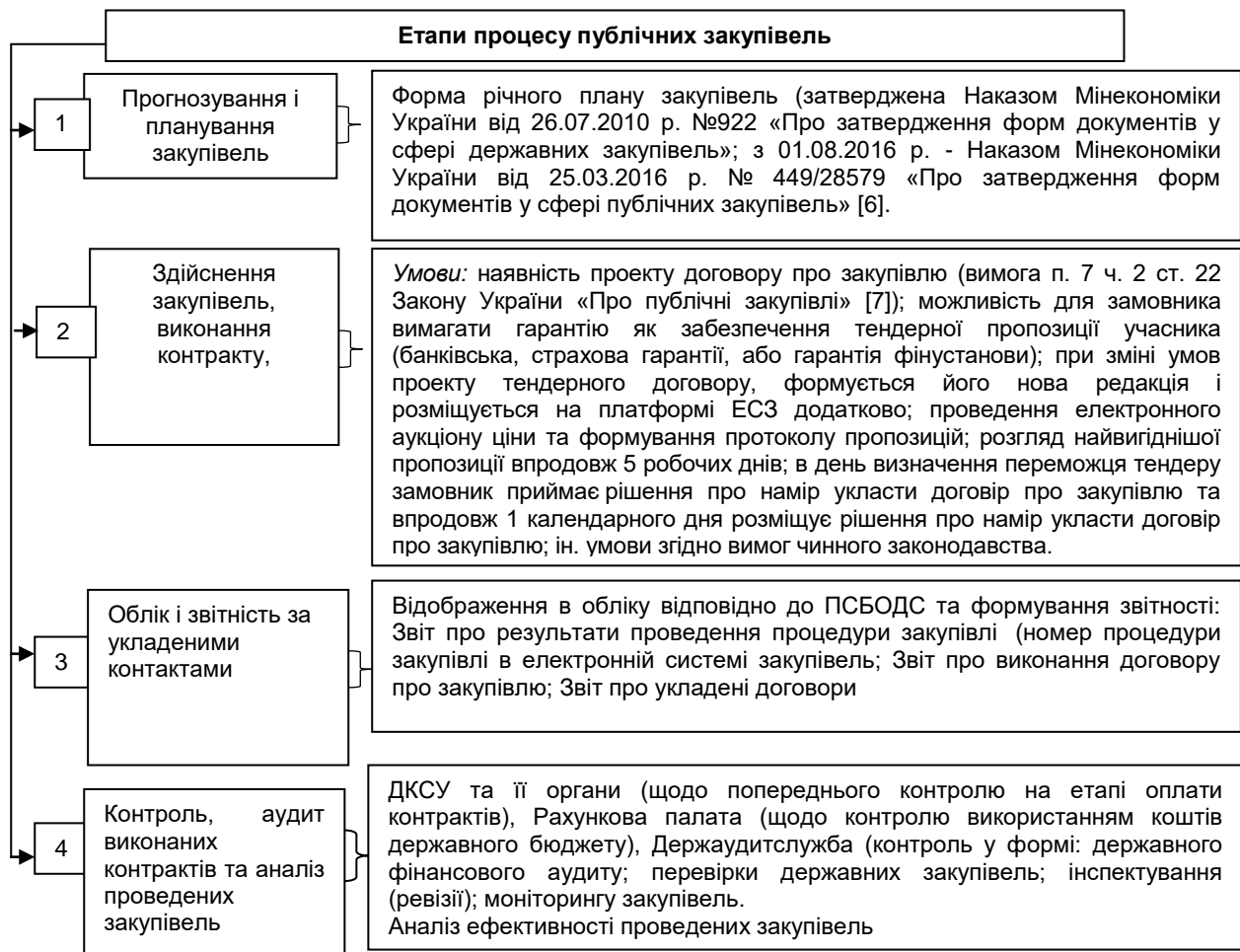


Рис. 2. Етапи процесу публічних закупівель згідно чинного законодавства

Джерело: узагальнено автором з урахуванням [6; 7]

Що стосується процесу планування, то це стадія обґрунтування потреби в конкретній закупівлі, визначення початкової ціни контракту. На етапі планування визначають в якому обсязі, в які терміни, яким способом повинні здійснити закупівлю та за рахунок яких джерел фінансування (якщо для бюджетної устави, то необхідно визначити чи це кошти загального, чи спеціального фонду або державної субвенції).

Відповідно повинен бути складений закупівельний план, який міститиме узагальнену інформацію про закупівлі замовника із конкретизацією всіх істотних умов. План має бути пов'язаний з бюджетним процесом і така координація передбачена чинним законодавством (частина 1 статті 4 Закону України «Про публічні закупівлі» [7]).

Звичайно, створення повноцінної системи планування публічних закупівель лише розпочинається, потребуючи поетапного вирішення. Планування є публічним, адже річні плани закупівель оприлюднюються на офіційних сайтах замовників, що дозволяє отримувати інформацію зацікавленим користувачам: потенційним учасникам тендерних торгів, постачальникам та представникам громадськості.

Другий етап системи публічних закупівель – це, власне, здійснення закупівель, проведення торгів за відповідними процедурами і виконання укладених контрактів. Договори повинні оформлятися за результатами торгів, дотримуючись норм Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України, з урахуванням особливостей, передбачених законом України «Про публічні закупівлі».

Механізми проведення здійснюються у системі «ProZorro», запровадження якої мало на меті унеможливити корупційний вплив та забезпечити задоволення державних потреб в частині економії бюджетних коштів. Загалом система відбору постачальників повинна відповідати реальному стану ринку та ризикам, які виникають в економічній системі країни.

Однак окрім економії бюджетних коштів велике значення має забезпечення якості виконання угоди. Так, типова продукція, якість якої можна визначити до проведення торгів, повинна закуповуватись на відкритому аукціоні, у т. ч. з використання електронних майданчиків. Однак, при цьому доцільно було б створити на рівні законодавства можливість визначити якість продукції до проведення торгів, адже на сьогодні основним критерієм є ціна (перемагає той постачальник, який пропонує меншу ціну, хоча за вищою ціною може пропонуватись продукція вищої якості). Вирішення цієї проблеми можливе через введення у вигляді додатків державних стандартів якості, при формуванні яких слід враховувати не лише фізичні властивості, а й ідентифікувати кадрові, виробничі, фінансові потужності постачальника. Торги без кваліфікаційних критеріїв значно збільшують ризики невиконання угод, а запропонований підхід дозволить їх мінімізувати. Ці критерії повинні будуть визначатися на рівні підзаконних актів. Враховуючи авторську позицію про необхідність деякої деталізації якісних параметрів предмета закупівлі, в тому числі тих, що описані вище щодо складних технологій, зміст Плану закупівель вимагає уточнення. В доповнення до форми, рекомендованої Наказом №490 [6], яка має 9 структурних складових, доцільно після назви предмета закупівлі (п.3 «Конкретна назва предмета закупівлі»), подати вимогу до якості (рис. 3).

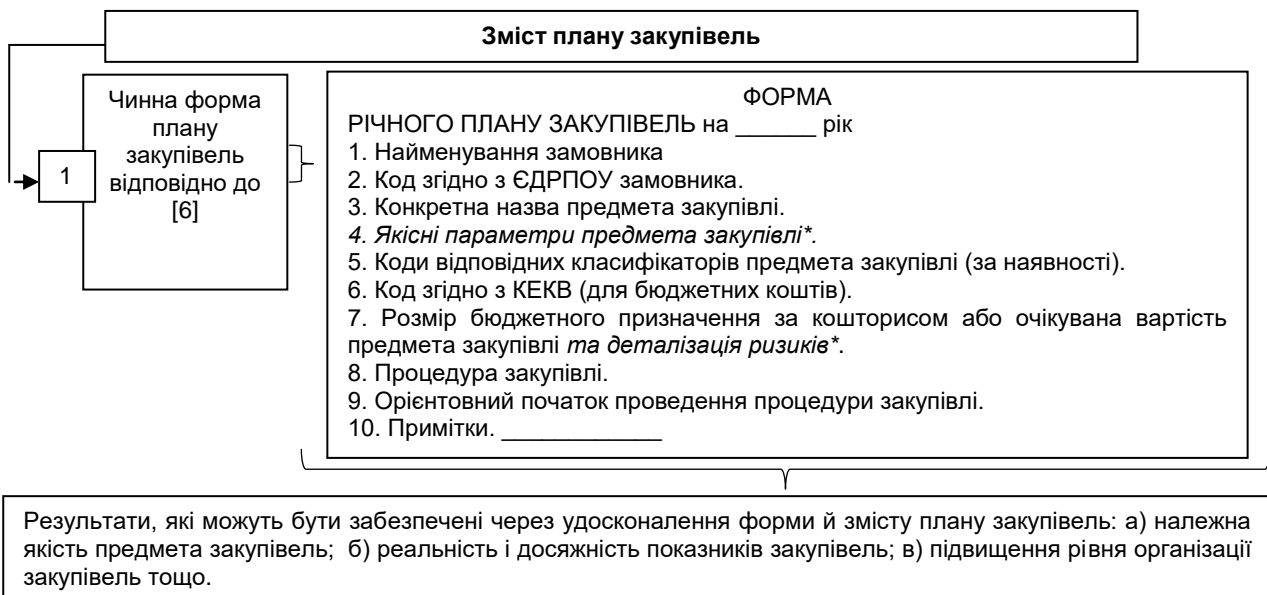


Рис. 3. Форма плану закупівель та удосконалення її змісту й структури

* курсив запропоновано автором.

Джерело: узагальнено автором з урахуванням [6]

Для заповнення розділу 4 «Якісні параметри предмета закупівлі» у використовуваній платформі слід запрограмувати наявність довідників, що містять інформацію про потрібні характеристики. Це можуть бути довідники-стандарти, в тому числі (і навіть бажано) затверджені на державному рівні.

Щодо інформації, яка б деталізувала ризики, то вона повинна базуватися на використанні аналітичних показників, в тому числі офіційних даних про рівень інфляції. Загалом їхнє обґрунтування доволі складний процес, який вимагає здійснення окремого дослідження.

При виконанні угод, укладених в результаті торгів все ж таки можливе неналежне їх виконання, однак відсутність дієвих процедур розірвання контрактів накладають негативний відбиток на окремі аспекти організації проведення процедури публічних закупівель. Вимога щодо обґрунтування початкових цін повинна створити дієвий механізм контролю, покликаний забезпечити і економію, і доцільність використання державних коштів. Позитивним в цьому плані може бути зарубіжний досвід і методика [12; 13].

Наступною стадією є відображення в обліку та звітності публічних закупівель. Ведення бухгалтерського обліку публічних закупівель та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних принципів, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів із врахуванням П(С)БОДС. За результатами проведених процедур закупівель формуються: Звіт про результати проведення процедури закупівлі (номер процедури закупівлі в електронній системі закупівель); Звіт про виконання договору про закупівлю; Звіт про укладені договори.

Предмети публічних закупівель, відповідно є об'єктами бухгалтерського обліку, які повинні пройти всі його стадії. Тому, основне завдання замовника – вірно визначитися з конкретними предметами закупівлі відповідно до встановленого чинного порядку.

Кошторис, Річний план закупівлі є основними плановими документами, які надають повноваження замовникам на отримання коштів і здійснення видатків, визначають обсяги та напрямки спрямування коштів. А Звіт про результати публічних закупівель є ключовим документом, який фіксує завершення процедури закупівлі (з укладенням договору чи її відміною) та є підставою для здійснення оплати договору ДКСУ, а також здійснення наступного контролю за дотриманням процедури закупівлі відповідними контролюючими органами. Як і більшість інших документів, що складаються в процесі закупівлі звіт підлягає оприлюдненню у відповідності до вимог ст. 10 Закону «Про публічні закупівлі» – протягом трьох днів з дня складання [7].

Четвертий етап державних закупівель – контроль, аудит та їхній аналіз. Функція контролю через застосування аналітичних процедур забезпечує можливість визначити мінімальну ціну та оптимальний обсяг закупівель. З метою удосконалення контрольних процедур ДАСУ наказом від 11.09.2018 № 196 затвердила методику визначення автоматичних індикаторів ризиків та порядок їх застосування. Індикатори ризику автоматично розраховуватиме ризик-система, до якої введено необхідні параметри пошуку і розрахунку.

Також важливе значення при здійсненні публічних закупівель має проведення аналізу. Розроблення методики аналізу публічних закупівель України на мікро- та макрорівнях в умовах запровадження системи електронних закупівель Prozorro дозволить посилити контроль, зокрема внутрішній (на рівні установи) і зовнішній, що здійснюється контролюючими органами, а також громадськістю (для контролю громадськістю впроваджено систему моніторингу публічних закупівель – «Індекс найкращих практик» (<http://index.dozorro.org>), яка створена Transparency International Україна).

Висновки з проведеного дослідження. В результаті дослідження виокремлено чотири етапи процесу публічних закупівель, а саме: прогнозування та планування; здійснення закупівель та виконання контракту; відображення в обліку та формування звітності про публічні закупівлі; контроль, аудит та аналіз виконаних контрактів та проведено їх аналіз. Визначено, що для підвищення якості виконання першого етапу слід удосконалити форму плану закупівель і запропоновані відповідні елементи й обґрунтування їх доцільності. На другому етапі пропонується здійснювати оцінку механізмів закупівель, а також ідентифікувати якісні вимоги до предмета закупівлі з відповідними роз'ясненнями. На третьому етапі визначено, що предмети публічних закупівель відповідно є об'єктами бухгалтерського обліку, які повинні пройти всі його стадії. Виокремлений четвертий етап розглядається як ключова можливість використання контрольних-аналітичних інструментів для оптимізації закупівель. Однак недостатня розробленість організаційних і методичних питань по ньому вказує на потребу в подальших дослідженнях. Спрямованість процедур четвертого етапу на контроль, оцінку та аналіз притаманних процесу закупівель об'єктів, передбачає виявлення їх впливу на кінцевий результат діяльності державної установи. Тому реалізація цього етапу потребує системного наукового підходу й дослідження

особливостей інструментарію, який має та може при цьому використовуватися. Таким чином, названий напрям є актуальним, перспективним і здатним позитивно вплинути не лише на вирішення організаційних проблем провадження публічних закупівель. Він уможливить виявлення й використання наявних резервів підвищення ефективності використання бюджетних коштів і забезпечить вищу якість матеріально-технічної бази суб'єктів державного сектора.

Література

1. Дуброва Я. Здійснення публічних закупівель: запитання та відповіді. *Бухгалтер.com.ua*. Вип. 04.10.2016. URL: <https://buhgalter.com.ua/articles/zakupivli-za-derzhkoshti/zdiysnennya-publichnih-zakupivel-zapitannya-ta-vidpovid/> (дата звернення: 25.06.2018).
2. Дуброва Я. Публічні закупівлі: запитували – відповідаємо. *Бюджетна бухгалтерія*. 2017. № 26 (Липень). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/july/issue-26/article-29063.html> (дата звернення: 14.05.2018).
3. Звіт про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році: рішення Рахункової палати від 31.05.2018 р. № 13-1. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757178/Zvit_13-1_2018.pdf?subportal=main (дата звернення: 27.07.2018).
4. Іванов Ю.Б., Севостьянова Г.С. Напрями реформування системи державних закупівель. *Проблеми економіки*. 2015. № 2. С. 64-69.
5. Клименко О., Настенко Г. Питання виявлення антиконкурентних узгоджених дій та корупційних злочинів у сфері державних закупівель. *Науковий часопис Національної Академії Прокуратури України*. 2015. № 3. С. 43-48.
6. Про затвердження форм документів у сфері публічних закупівель: затв. наказом М-ва економічного розвитку і торгівлі України від 22.03.2016 р. № 490. Зареєстровано в М-ві юстиції України 25 березня 2016 р. за № 449/28579. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0449-16#n29> (дата звернення: 14.05.2018).
7. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VII, URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (дата звернення: 14.05.2018).
8. Письменна М. С. Теоретичні аспекти обліково-інформаційного забезпечення управління державними закупівлями. *Вісник Одеського національного університету*. Економіка. Одеса, 2016. Том 21. Випуск 11 (53). С. 95–101.
9. Псьота В. О. Допорогові закупівлі у державному секторі: новації та проблеми сьогодення. *Економіка. Фінанси. Менеджмент*. 2018. № 1. С. 125-133.
10. Тополенко Н. М., Мартинюк О. М. Особливості здійснення обліку публічних закупівель в бюджетних установах. *Інфраструктура ринку*. 2016. Вип. 2. С. 319-323.
11. Хорунжак Н. М. Публічні закупівлі: шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем. *Сталий розвиток економіки*. 2016. № 3(32). С. 143-149.
12. Public procurement in Europe. Cost and effectiveness. URL: http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/modernising_rules/cost-effectiveness_-en.pdf (дата звернення: 24.05.2018).
13. UNCITRAL Model Law on Public Procurement / UNCITRAL secretariat, Vienna International Centre, P.O. Box 500, 1400 Vienna, Austria. URL: <http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/procurem/ml-procurement-2011/2011-Model-Law-on-Public-Procurement-e.pdf>. (дата звернення: 24.05.2018).

References

1. Dubrova, Ya. (2016), "Making public procurement: Questions and Answers", *Bukhhalter.com.ua*, iss. 04.10. available at: <https://buhgalter.com.ua/articles/zakupivli-za-derzhkoshti/zdiysnennya-publichnih-zakupivel-zapitannya-ta-vidpovid/> (access date June 25, 2018).
2. Dubrova Ya. (2017), "Public procurement: asked – answered", *Biudzhetna bukhhalterija*, no. 26 (July). available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/july/issue-26/article-29063.html>. (access date May 14, 2018).
3. *Accounting Chamber of Ukraine* (2018), "Report on the results of the analysis of the state of public (state) procurement in 2017", Decision of the Accounting Chamber dated May 31, 2018, No. 13-1, available at: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757178/Zvit_13-1_2018.pdf?subportal=main. (access date July 27, 2018).
4. Ivanov, Yu.B. and Sevostianova, H.S. (2015), "Directions of Reforming the Public Procurement System", *Problemy ekonomiky*, no. 2, pp. 64-69.
5. Klymenko O. and Nastenko H. (2015), "On the issue of revealing coordinated anticompetitive actions and corruption in public procurement", *Naukovyi chasopys Natsionalnoi Akademii Prokuratury Ukrainy*, no. 3, pp. 43-48.

6. The Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2016), "On approval of the forms of the documents in the sphere of public procurement": approved by the order of the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine from 22.03.2016 № 490, Registered in the Ministry of Justice of Ukraine on March 25, 2016 for № 449/28579, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0449-16#n29> (access date May 14, 2018).

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On Public Procurement" from 25.12.2015 № 922-VII, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19> (access date May 14, 2018).

8. Pysmenna, M.S. (2016), "Theoretical aspects of accounting and information support for the public procurement management", *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu*, Vol. 21, Issue 11 (53), pp. 95–101.

9. Psota, V.O. (2018), "Pre-threshold procurement in the public sector: innovations and problems of our time", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment*, no. 1, pp. 125-133.

10. Topolenko, N.M. and Martyniuk, O.M. (2016), "Features of realization of account of public procurement in budgetary establishments", *Infrastruktura rynku*, issue 2, pp. 319-323.

11. Khorunzhak, N.M. (2016), "Public procurement: ways for resolving organizational, control and accounting problem", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 3(32), pp. 143-149.

12. "Public procurement in Europe. Cost and effectiveness", available at: http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/modernising_rules/cost-effectiveness_-en.pdf. (access date May 24, 2018).

13. "UNCITRAL Model Law on Public Procurement", UNCITRAL secretariat, Vienna International Centre, P.O. Box 500, 1400 Vienna, Austria, available at: <http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/procurement/ml-procurement-2011/2011-Model-Law-on-Public-Procurement-e.pdf>. (access date May 24, 2018).

Стаття надійшла до редакції 08.08.2018 р.

Рецензент: д-р екон. наук, доцент, професор кафедри обліку і контролю у сфері публічного управління Тернопільського національного економічного університету Н.М. Хорунжак