

Відсутність калькуляції, безпідставна зворотна дія договору в часі та інші типові порушення в оборонних закупівлях

Оборонні закупівлі — топова стаття витрат українського бюджету в цей час. Великі гроші сьогодні можуть означати великі перевірки вже завтра. Як свідчить практика, чимало порушень — результат не тільки і не стільки умислу, скільки незнання. «А хіба так не можна?», — саме це питання нерідко є щирою реакцією на виявлені контролюючими органами недоліки. Тож у цій статті розберемо типові порушення під час укладення державних оборонних контрактів за Особливостями здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України [від 11.11.2022 № 1275](#) (далі — Оборонні особливості № 1275).

Базовий асортимент

Усі порушення у сфері закупівель можна умовно поділити на процедурні (або формальні) та змістові.

Процедурні (формальні) порушення стосуються дотримання порядку відбору постачальника та укладення договору: порядок публікації оголошення та його зміст, надання роз'яснень, прийняття пропозицій тощо — тобто всі ті порушення, які стосуються процедури (форми) і можуть поставити під сумнів справедливість вибору постачальника, незалежно від того, наскільки вигідними є умови укладеного з ним контракту і як сумлінно цей контракт виконується.

Як правило, такі порушення мають наслідком недійсність договору: у вигляді нікчемності — тобто договір є недійсним безпосередньо в силу закону (наприклад, для договорів, укладених у період оскарження), або у вигляді оспорюваності — коли недійсність ще треба довести в суді (усі випадки, якщо відсутня пряма вказівка закону про нікчемність).

Зауважимо, що в практиці закупівель прижився підхід, згідно з яким практично будь-яке процедурне порушення веде до висновку, що відповідний учасник не є дійсним переможцем у розумінні Закону України «Про публічні закупівлі», а отже не має права на укладення договору, що автоматично призводить до його (договору) недійсності і повернення сторін до попереднього стану тоді, коли це об'єктивно можливо.

Процедурні (формальні) порушення можна допустити тоді, коли ці самі процедури регламентовані законодавством. Однак, відповідно до пункту 8 Оборонних особливостей № 1275, державні замовники здійснюють закупівлі товарів (крім товарів, визначених у додатку до цих особливостей), робіт і послуг **без застосування видів (процедур) закупівель/спрощених закупівель**, визначених законами України «Про оборонні закупівлі» та «Про публічні закупівлі». Тобто, за деякими винятками, оборонні контракти

укладаються «без конкурсу».

Тому в контексті оборонних закупівель на перший план виходять ті порушення, що стосуються саме змісту договору, тобто прав та обов'язків сторін.

Найбільш поширеними є порушення стосовно тандему «ціна/якість». Тобто, або якість товару не відповідає умовам договору чи законодавству, або ціна завищена.

Питання якості предмета закупівлі — що таке «належна якість» та чим її підтвердити — ми розглядали у статті [«Належна якість: оцінка відповідності в публічних закупівлях»](#). Товар/послуга/робота належної якості — це такі, що відповідають вимогам нормативних документів (у т. ч. регламентів, санітарних норм, стандартів тощо) та умовам договору. При цьому нормативні документи встановлюють лише мінімальні гарантії якості, тож якщо договором встановлено вищі вимоги, аніж у нормативних документах, то пріоритет мають саме умови договору.

Кожне зобов'язання має виконуватися належним чином (стаття 526 Цивільного кодексу України, далі — ЦКУ), у т. ч. щодо якості предмета договору. Неналежна якість, тобто така, що не відповідає вимогам нормативних документів та / або договору, має наслідки, передбачені законодавством та / або безпосередньо договором, які зводяться до трьох варіантів:

Не прийняти виконання + штрафні санкції і відмова від договору;

Не прийняти виконання, змусивши постачальника усунути недоліки + штрафні санкції;

Прийняти виконання, зафіксувавши відхилення від умов договору. При цьому одна зі сторін чи одразу обидві підуть на поступки: зміняться вимоги до якості чи строків поставки, зміниться ціна. Однак цей хід в оборонних закупівлях в умовах воєнного стану заблокований, бо не входить до переліку дозволених підстав для внесення змін до умов договору про оборонну закупівлю.

До речі, незастосування санкцій аудитори зазвичай розглядають як недоотриману вигоду, а отже вважають порушенням з боку замовника, який, по суті, відмовився від потенційно державних грошей.

Порушення щодо якості були, є і будуть завжди. Однак у сфері оборонних закупівель у період воєнного стану з'явилася окрема категорія порушень, пов'язаних із калькуляцією витрат на предмет закупівлі — про це поговоримо детально.

Якщо калькуляції немає взагалі або ж вона складена з

недоліками

Відповідно до абзацу 1 підпункту 1 пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України [від 20.03.2022 № 335](#) «Деякі питання здійснення оплати товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб сектору безпеки і оборони в умовах воєнного стану» (далі — Постанова № 335) **на період воєнного стану ціна на постачання товарів, виконання робіт та надання послуг для забезпечення потреб сектору безпеки і оборони, а також інших товарів, робіт і послуг для гарантованого забезпечення потреб безпеки і оборони України визначається на підставі калькуляції витрат, сформованої виконавцем державного контракту (договору)**. При цьому під час розрахунку ціни враховуються всі податки та збори, загальновиробничі, адміністративні, операційні та інші витрати виконавця, пов'язані з виготовленням товарів, виконанням робіт та наданням послуг.

Із зазначеного вбачаємо, що в період воєнного стану постачальники державного оборонного замовлення мають працювати за собівартістю! І жодного прибутку в ціні договору — війна не час наживати статки на державних поставках.

Чому ми кажемо, що прибуток не передбачений? Бо в абзаці 1 підпункту 1 Постанови № 335 чітко написано **«на підставі калькуляції ВИТРАТ»**. Включати прибуток до ціни оборонного замовлення дозволялося Порядком формування та коригування очікуваної вартості товарів, робіт і послуг оборонного призначення, закупівля яких здійснюється за неконкурентною процедурою, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України [від 17.03.2021 № 309](#) (далі — Порядок № 309), та й то не для всіх предметів закупівлі.

Відповідно до пункту 3 Порядку № 309 під час розрахунку очікуваної (орієнтовної) вартості товарів, робіт і послуг оборонного призначення єдиним учасником або учасниками закупівлі подається на розгляд та узгодження державному замовнику, зокрема, **калькуляція ВАРТОСТІ** (зверніть увагу: не витрат, а в цілому вартості, тобто загальної ціни, яка складається з витрат, прибутку та обов'язкових податків на кшталт ПДВ, якщо операція є предметом оподаткування цим податком), пояснювальна записка, у якій зазначається застосована ним методика розрахунку ціни і перелік нормативних та інших документів, якими він при цьому керувався, розрахунки різних складових витрат, а ще **розрахунок суми прибутку**.

Тобто до початку повномасштабного вторгнення виконавець оборонного замовлення, обраний без конкурсу, міг розраховувати не лише на покриття витрат, але й отримання прибутку, який надалі стане або дивідендами, або інвестиціями в розширення виробництва. Але навіть тоді мав довести обґрунтованість включених витрат та розумний розмір прибуткових апетитів.

АЛЕ з введенням воєнного стану ситуація змінилася: Постановою № 335 дію Порядку № 309 фактично зупинено на час дії воєнного часу. Відповідно до абзацу 6 підпункту 1 пункту 1 Постанови № 335 **під час розрахунку та встановлення цін положення щодо**

визначення ціни на основі розрахунково-калькуляційних матеріалів, встановлені Порядком № 309, та умови договорів, укладених відповідно до цього Порядку, НЕ ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ. На цю обставину вже звертало увагу Мінекономіки у листі № 3332-05/1617-07 від 13.01.2023, з яким ви можете ознайомитися на порталі «Радник у сфері публічних закупівель» у матеріалі [«Мінекономіки про калькуляцію витрат при здійсненні оборонних закупівель»](#).

Таким чином, норми, які до 24.02.2022 дозволяли включити прибуток в ціну оборонного контракту, укладеного без конкурсу, сьогодні не застосовуються. Натомість діє абзац 1 підпункту 1 пункту 1 Постанови № 335, який чітко каже: оборонний замовник покриє всі, абсолютно всі витрати (!) виконавця, однак на прибутки не розраховуйте!

Зауважимо, що на цьому порталі в розділі [«Оборонні закупівлі»](#) для розгляду передплатниками порталу розміщено такі зразки:

Калькуляція витрат на товар (вживаний автомобіль)

Калькуляція витрат на послуги з комерційною таємницею

Калькуляція витрат на послуги (портал)

Собівартість розраховується за П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Мінфіну [від 31.12.1999 № 318](#), зареєстрованим у Мін'юсті 19.01.2000 за № 27/4248, та П(С)БО 9 «Запаси», затвердженим [наказом Мінфіну № 246 від 20.10.1999](#), зареєстрованим у Мін'юсті 02.11.1999 за № 751/4044. **При цьому засади формування собівартості мають бути визначені і в обліковій політиці постачальника/виконавця.**

Собівартість відображається в калькуляції, яка формується постачальником/виконавцем. Відповідно до абзацу 7 підпункту 1 пункту 1 Постанови № 335 *відмова від відшкодування витрат виконавця у складі ціни товарів (робіт, послуг), обґрунтованих технічною, технологічною документацією та обліковою політикою виконавця, не допускається.*

Тобто держава, хоча й не дасть прибутку, однак покриє всі витрати виконавця, який точно заробить і на заробітну плату, і на оренду, і на пальне, і на комуналку тощо.

При цьому відповідальність за неправильність розрахунку, необґрунтованість витрат за статтями калькуляції витрат несе виконавець державного контракту (договору). Це може означати, що будь-яке завищення ціни договору може бути розцінене в першу чергу не як розтрата бюджетних коштів, де перші винуватці — саме державні посадовці, які підписали контракт за завищеними цінами, а як суміш шахрайства і навіть державної зради, де головний фігурант — саме керівник підприємства-постачальника/виконавця державного контракту. При цьому вчинення злочину з використанням умов воєнного часу є додатковою обтяжуючою покарання обставиною (стаття 67 Кримінального кодексу України). У будь-якому разі таке питання будуть

вирішувати уповноважені на те органи з огляду на сукупність наявних фактів та обставин.

Постанова № 335 не вимагає, щоб калькуляція була саме додатком до договору поставки, однак така калькуляція, безумовно, має бути складена. В інтересах обох сторін державного оборонного контракту таки додати цю калькуляцію до договору.

Про те, що думає з приводу калькуляцій заступниця Міністра економіки, читайте в [«Інтерв'ю про те, як розібратись зі спірними питаннями щодо оборонних закупівель»](#).

Далі розглянемо найтипівші помилки, що стосуються калькуляції витрат.

Помилка 1. Безпідставно включені додаткові позиції

Приклад 1: В порушення підпункту 1 пункту 1 Постанови № 335 калькуляція витрат включає прибуток.

Приклад 2. В порушення вже згаданого підпункту 1 пункту 1 Постанови № 335 калькуляція витрат включає податок на прибуток. Оскільки за змістом названої норми товар постачається за повною собівартістю, а ціна до прибутку не включається, то зрозуміло, що й податок на прибуток також не може фігурувати. Зауважимо, що включення податку на прибуток до складу ціни товару є неприпустимим у жодному контракті/договорі про закупівлю, а не лише в оборонних закупівлях.

Приклад 3. Зайве включення ПДВ – нарахованого на товари, що не є об'єктом оподаткування, або ж за товари, придбані у неплатника ПДВ.

Приклад 4. До складу собівартості включено витрати на доставку товару покупцю та його страхування в дорозі, хоча умовами договору передбачено самовивіз.

Помилка 2. Значення складових собівартості не відповідають первинним документам (завищені, занижені або взагалі не підтверджені)

Приклад 1. Обсяг витрат, відображений у калькуляції, повністю чи частково суперечить первинним документам постачальника. При цьому обсяг витрат може бути або заниженим, або завищеним. Така помилка може бути або результатом неправильного застосування згаданого П(С)БО 16 «Витрати», або умисних приписок. Приміром, до складу прямих витрат на оплату праці віднесено зарплатню директора або ж, уклавши три різні договори, до кожного з них вписали увесь річний обсяг витрат на утримання основних засобів.

Приклад 2. Обсяг витрат, відображений у калькуляції, повністю чи частково не підтверджується первинними документами постачальника. Приміром, до складу собівартості включено страхування майна, однак договір страхування так і не був укладений, або, хоча й укладався, однак чинності не набув, бо жодного платежу по ньому постачальник не зробив.

Слід підкреслити, що відповідно до частини 1 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі — Закон про бухоблік) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Вимоги до первинних документів передбачені тією ж статтею 9 Закону про бухоблік та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції 05.06.1995 за № 168/704.

Кожен, хто заявляє про обсяг витрат, зобов'язаний мати первинні документи для їх підтвердження. Це стосується навіть тих суб'єктів, які сплачують податки не з прибутків, а з доходів/виручки (а тому, як правило, не дбають про підтвердження обсягу витрат, бо ті не враховуються для цілей оподаткування). Бо якщо справа дійде до стягнення зайво сплачених за державним контрактом коштів, то спрацює правило, закріплене в частині 3 статті 13 Господарського процесуального кодексу України: кожна сторона повинна довести обставини, які мають значення для справи і на які вона посилається як на підставу своїх вимог або заперечень, крім випадків, встановлених

законом.

Помилка 3. Узагальнені значення замість детальної розшифровки витрат

Приклад 1. Усі витрати одним рядком без розкриття їх змісту. Дехто може вважати гарною ідеєю «заховати» усі витрати в одному рядку, на зразок: «собівартість – ХХХ грн». Підпункт 1 пункту 1 Постанови № 335 дозволяє віднести на собівартість абсолютно всі витрати, понесені постачальником під час виконання контракту. Однак вже згадане П(С)БО 16 «Витрати» чітко вказує на складові собівартості, а отже й порядок їх розрахунку.

Тож заховати всі витрати в один рядок – те саме, що оголосити майбутнім аудиторам: «У мене немає жодних підтвердних документів, калькуляцію рахував абияк, ціни завищені, наживався на державному замовленні у воєнний час!».

Приклад 2. Витрати згруповані за видами, однак не розкриті за статтями. Ризики ситуації аналогічні, що в попередньому прикладі. Якщо постачальнику нема що приховувати, то собівартість має бути розкрита згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Зворотна дія договору в оборонних закупівлях

Відповідно до частини 3 статті 631 ЦКУ сторони можуть встановити, що умови договору застосовуються до відносин між ними, які виникли до його укладення. У сфері публічних закупівель застосування цього правила має свої обмеження, про які можете прочитати в статті [«Стаття 631 ЦКУ в закупівлях за Особливостями»](#). Утім, щодо оборонних закупівель зауважимо таке.

Відповідно до пункту 8 Оборонних особливостей № 1275 державні замовники здійснюють закупівлі товарів (крім товарів, визначених у додатку до цих особливостей), робіт і послуг **без застосування видів (процедур) закупівель/спрощених закупівель**, визначених законами України «Про оборонні закупівлі» та «Про публічні закупівлі». Державні контракти (договори) укладаються державними замовниками з урахуванням положень Постанови № 335.

Виняток становлять закупівлі товарів, визначених у додатку до Оборонних особливостей, вартість яких дорівнює або перевищує 200 тис. гривень, – такі товари придбаваються за

рамковими угодами для потреб оборони відповідно до цих особливостей, але й тут можливі винятки, коли існує нагальна потреба у закупівлі або неможливість використання електронної системи закупівель з технічних причин, що повинно бути документально підтверджено державним замовником (пункт 9 Оборонних особливостей № 1275). При цьому рамкова угода можлива й лише з одним учасником (пункт 19 Оборонних особливостей № 1275).

З урахуванням викладеного:

якщо договір укладається без конкурсного відбору, сторони цього договору вправі поширити його умови на відносини, що існували до його укладення, на підставі частини 3 статті 631 ЦКУ (пункт 8 Оборонних особливостей № 1275);

у разі укладення державного контракту з постачальником на підставі рамкової угоди, у якій такий постачальник є єдиним учасником, договору може бути надана зворотна дія, однак на строк не раніше дати приєднання постачальника до конкретної рамкової угоди (пункт 19 Оборонних особливостей № 1275);

у разі конкурсного відбору постачальників на підставі рамкової угоди з більш як одним учасником зворотна дія договору можлива лише на строк не раніше дати затвердження результатів відбору постачальників (пункт 33 Оборонних особливостей № 1275).

Наостанок запрошуємо переглянути вебінар [**«Рамкові угоди для „оборонних“ замовників у 2023 році»**](#):

Читайте також на порталі Радник:

[**Мінекономіки про калькуляцію витрат при здійсненні оборонних закупівель;**](#)

[**Хто відповідальний за здійснення оборонних закупівель + приклад примірного Положення;**](#)

[**Як дослідження ринку допомагає закуповувати швидше, більше та ефективніше: поради військового закупівельника.**](#)