

<http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8058537>

**Хомутенко В. П.**

*к.е.н., професор, судовий експерт*  
<https://orcid.org/0000-0002-7204-7209>

**Хомутенко А. В.**

*д.е.н., професор, професор кафедри фінансів,  
Одеський національний економічний університет*  
<https://orcid.org/0000-0002-7176-9613>

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

**JEL Classification: M 41**

**SECTION "ECONOMICS": Економіка**

**Анотація.** Розкрито сутність та значення бухгалтерського обліку бюджетних установ господарчих операцій у сфері публічних операцій. Визначено частку бюджетних установ у загальній кількості суб'єктів держаного сектору економіки, які здійснювали публічні закупівлі в 2022 р. Наведено перелік нормативно-правових актів, якими керуються бюджетні установи при здійсненні публічних закупівель, та проаналізовано окремі їх положення. На окремому прикладі продемонстровано яким чином нормативно встановлені обмеження повинні враховуватись бюджетними установами в Розрахунках вартості річної потреби в предметах закупівлі, в Оголошеннях про закупівлю про очікувану вартість предмету закупівлі, а також при укладанні договорів про закупівлю. Визначено документи, в яких бюджетні установи наводять інформацію про публічні закупівлі. Наведено рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються бюджетними установами для відображення операцій зі здійснення публічних закупівель. Запропоновано використовувати окремі субрахунки, що надасть можливість оцінити ефективність закупівельної діяльності бюджетної установи та економію бюджетних коштів. Обґрунтовано необхідність впровадження в облік бюджетних установ методу нарахувань не тільки для видатків на здійснення публічних закупівель (що використовуються), а й для доходів, які формуються при надходженні цільового фінансування на їх здійснення. Аргументовано важливість гармонізації діючої нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ з нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний облік, з метою забезпечення прозорості використання бюджетних коштів за цільовим призначенням, передбаченим затвердженим кошторисом.

**Ключові слова:** бюджетні установи, закупівельні операції, бухгалтерський облік, публічні закупівлі.

**Annotation.** The essence and significance of accounting for budgetary institutions' economic operations in the field of public procurement are revealed. The share of budgetary institutions in the total number of entities in the public sector of the economy that conducted public procurement in 2022 is determined. A list of regulatory acts that govern budgetary institutions in carrying out public procurement is provided, and specific provisions are analyzed. Using a specific example, the demonstration of how legally established restrictions should be taken into account by budgetary institutions in calculating the cost of annual procurement needs, in procurement notices regarding the expected value of the procurement item, and in the

conclusion of procurement contracts is presented. The documents in which budgetary institutions provide information about public procurement are identified. Accounting accounts used by budgetary institutions to reflect operations related to public procurement are provided. The use of separate sub-accounts is proposed to assess the effectiveness of procurement activities of budgetary institutions and the savings of budgetary funds. The necessity of introducing the accrual method into the accounting of budgetary institutions is substantiated not only for expenses related to public procurement (which are utilized) but also for revenues generated by the receipt of targeted financing for their implementation. The importance of harmonizing the existing regulatory framework for accounting for budgetary institutions with the regulatory acts governing budgetary accounting is argued to ensure transparency in the use of budgetary funds for their designated purpose, as provided in the approved estimate.

**Keywords:** budgetary institutions, procurement operations, accounting, public procurement.

### **Вступ**

Бухгалтерський облік у бюджетних установах – це система контролювання за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, яка будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах; вона виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але має певні особливості: застосування плану рахунків для суб'єктів державного сектору економіки; національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору економіки; застосування меморіально-ордерної форми.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Дослідженням методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку операцій бюджетних установ у сфері публічних закупівель, займаються вітчизняні науковці: К. В. Безверхий, І.А. Зіміна, Т.В. Канаєва, Ю.Д. Малярєвський, В.О Псьота, С.В. Свірко, Н.М. Тополенко, А.І. Фаріон, Н. М. Хорунжак, Т.Г Шешукова та ін. Однак, незважаючи на науковий інтерес до цього напрямку досліджень, окремі питання обліку закупівельних операцій бюджетних установ досліджені досить фрагментарно.

*Метою статті* є дослідження стану бухгалтерського обліку бюджетних установ публічних закупівель та виявлення проблемних питань, які потребують вирішення, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку публічних закупівель у бюджетних установах.

### **Результати**

Як відомо, під публічними закупівлями слід розуміти сукупність поетапних дій, які складають цілісну, врегульовану законодавством процедуру, що здійснюється на конкурентній основі, спрямовану на закупівлю за державні кошти та кошти місцевих бюджетів необхідних товарів, робіт і послуг, що пропонуються учасниками процедур, відповідно до потреб замовника (розпорядника коштів), виходячи із умов якості, ціни, кількості, строку поставки товару, надання послуг чи виконання робіт, місця знаходження постачальника, строку дії пропозиції конкурсних торгів та ін., та проводиться з метою реалізації функцій публічної адміністрації, а також включає контроль, нагляд, координацію та моніторинг за проведенням процедур уповноваженими органами [1]. В сучасних умовах бюджетні установи відіграють важливу роль у сфері публічних закупівель як замовники, адже їх частка становить 71,5% у загальній кількості суб'єктів державного сектору економіки, які здійснювали публічні закупівлі в 2022 р [2].

До бюджетних установ, відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, відносяться органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за коштів відповідного державного чи місцевого бюджету [3]. Основною метою діяльності цих установ є надання послуг, спрямованих на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку. Згідно з функціональними повноваженнями бюджетна установа здійснює господарську діяльність,

спрямовану на використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених державою чи місцевими органами самоврядування.

Здійснюючи господарські операції в сфері публічних закупівель бюджетні установи виступають замовниками предметів закупівель, на яких розповсюджуються вимоги як закупівельного, так і бюджетного законодавства, зокрема: Бюджетного кодексу України [3], Закону України «Про публічні закупівлі» [4] та Закону України «Про доступ до публічної інформації» [5], а також Постанов Кабінету Міністрів України: «Про ефективне використання державних коштів» [6], «Деякі питання здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» [7], «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» [8], «Деякі питання здійснення оборонних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану» (втратила чинність 15.11.2022) [9], «Про затвердження особливостей здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану» [10], «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» [11] та інших нормативно-правових актів. З урахуванням вимог нормативно-правових актів бюджетні установи-замовники наводять вартість річної потреби в товарах, роботах і послугах у розрахунках до бюджетних запитів, які являють собою документ, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди [12; 13]. Крім того, вартість річної потреби в предметах закупівлі наводиться бюджетною установою в розрахунках до кошторису та є його невід'ємною частиною. За наявності затверджених кошторисів (планів асигнувань загального чи спеціального фонду бюджету) бюджетній установі виділяються бюджетні кошти [14], за рахунок яких вона здійснює свою закупівельну діяльність.

Доцільно зазначити, що Постановою Кабінету Міністрів від 12.10.2022 р. № 1178 встановлені обмеження граничних сум придбання окремих товарів [8]. На нашу думку, ці обмеження повинні враховуватись бюджетними установами як у Розрахунках вартості річної потреби в предметах закупівлі, де вони деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю та за кожним кодом економічної класифікації видатків бюджету (далі – КЕКВ), так і в Оголошеннях про закупівлю про очікувану вартість предмету закупівлі, а також при укладанні договорів про закупівлю, що буде мінімізувати випадки порушення вимог бюджетного законодавства. Наприклад, придбання персонального комп'ютера (системний блок, монітор, клавіатура, маніпулятор «миша», операційна система) працівника бюджетної установи не повинно перевищувати 23 тис. грн., а стіл для комп'ютера – 2,5 тис. грн.

Відповідні господарські операції з отримання бюджетних асигнувань на виконання бюджетною установою своїх зобов'язань за публічними закупівлями, згідно з вимогами нормативно-правових актів, повинні відображатися в бухгалтерському обліку в кореспонденції дебету рахунку 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку» або 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки» та кредиту рахунку 54 «Цільове фінансування» [15]. Саме на рахунку 54 «Цільове фінансування» бюджетні установи ведуть облік грошових коштів, спрямованих на фінансування заходів цільового призначення на придбання через систему публічних закупівель: необоротних активів (КЕКВ 2210, 2240, 2260, 3110, 3160), будівництво КЕКВ 3120), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (КЕКВ 3140, 3130), створення державних запасів та резервів (КЕКВ 3150).

Оскільки, бюджетні установи, які перебувають на казначейському обслуговуванні, беруть бюджетні зобов'язання за договорами про закупівлю, в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), на нашу думку, є слушною пропозиція науковця В.О. Псьоти щодо «введення в систему бухгалтерського обліку субрахунків 5412 «Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів» та 5422

«Прийняті зобов'язання за цільовим фінансуванням державних цільових фондів»» [16]. При цьому за кредитом рахунків слід відображати суми планових зобов'язань бюджетної установи (передбачених затвердженим кошторисом та лімітними) у розмірі очікуваної вартості предметів закупівель, відповідно до даних затвердженого річного плану публічних закупівель, а після укладання договорів (контрактів) про закупівлі – списувати з дебету рахунку суми в розмірі бюджетних зобов'язань за укладеними договорами. В результаті на рахунках 5412 та 5422 буде відображатися сума економії бюджетних коштів у розмірі різниці між очікуваною вартістю предметів закупівель і бюджетними зобов'язаннями за укладеними договорами, що надасть можливість оцінити ефективність закупівельної діяльності бюджетної установи та економію бюджетних коштів.

Зауважимо, що відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [15], облік укладених договорів про закупівлю бюджетні установи ведуть протягом бюджетного періоду на забалансовому рахунку 031 «Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів» (032 «Укладені договори (угоди, контракти) державних цільових фондів»). В рамках виконання умов укладених договорів про закупівлю, на підставі первинних документів (накладних, актів прийому запасів [17], актів приймання-передачі основних засобів [18], актів приймання виконаних будівельних робіт КБ-2в [19] та ін.), бюджетні установи відображають кредиторську заборгованість у бухгалтерському обліку, при погашенні якої очікується вибуття активів бюджетної установи, за кредитом рахунків 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» [19] у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, зокрема в меморіальному ордері 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» та меморіальному ордері № 6-авт «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» [20].

Операції з перерахування безготівкових коштів за поставлені товари, роботи, послуги в рамках виконання умов договору про закупівлю, на підставі платіжних інструкцій [21], відображаються в облікових регістрах (№ 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»; № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [22] замовників-бюджетних установ в наступній кореспонденції рахунків: дебет рах. 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредит рах. 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки». В разі попередньої оплати у випадках, передбачених законодавством: дебет рах. 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість» та кредит рах. 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки» [15].

За кожним окремим відкритим у банку (Казначействі) рахунком бюджетні установи ведуть окремий меморіальний ордер із відповідним найменуванням (№ 2-1, № 2-2, № 3-1, № 3-2 тощо). Меморіальний ордер № 2 призначений для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору асигнувань і здійснення касових видатків загального фонду, а меморіальний ордер № 3 – спеціального фонду. З меморіальних ордерів інформація переноситься до книги «Журнал-головна».

Ми поділяємо думку науковців, які вважають, що «використання меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка поширена в більшості бюджетних установ є трудомістким. Крім того, вона не враховує специфічні показники функціонування суб'єктів цієї сфери, що вимушує складати величезну кількість вибірок, розрахунків та форм звітності на вимогу органів управління й для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні суб'єктів» [23], в тому числі й при відображенні в обліку бюджетних установ господарських операцій в сфері публічних закупівель. З метою удосконалення контролю за наявністю та використанням бюджетних коштів для здійснення публічних закупівель, на нашу думку, необхідним є впровадження в облік бюджетних установ методу нарахувань не тільки для видатків на здійснення публічних закупівель (що використовуються), а й

для доходів, які формуються при надходженні цільового фінансування на їх здійснення. Адже сьогодні бюджетні установи паралельно використовують різні методи обліку доходів і видатків: касовий та нарахування. Впровадження методу нарахувань доходів і витрат бюджетних установ, надасть змогу реально та об'єктивно оцінити динаміку витрат бюджетних коштів у сфері публічних закупівель.

Ще одним проблемним питанням є необхідність гармонізації діючої нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ з нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний облік, з метою забезпечення прозорості використання бюджетних коштів за цільовим призначенням, передбаченим затвердженим кошторисом.

### **Висновки**

За результатами дослідження стану бухгалтерського обліку в бюджетних установах господарчих операцій у сфері публічних закупівель та проблемних питань щодо взаємозв'язку між бухгалтерським і бюджетним обліком зобов'язань за укладеними договорами з публічних закупівель, методів обліку доходів та витрат на публічні закупівлі й форм облікових реєстрів, що застосовуються бюджетними установами, надано практичні рекомендації. Зокрема, застосування субрахунків з обліку бюджетних зобов'язань по публічним закупівлям, удосконалення форм облікових реєстрів. Застосування запропонованих рекомендацій щодо прозорості публічних закупівель у системі бухгалтерського обліку сприятиме поліпшенню контролю за раціональним використанням бюджетних коштів бюджетними установами в режимі реального часу.

### **Список використаних джерел**

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. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів. Міністерство економіки України. URL: <https://openbudget.gov.ua/spending-agencies/graphic>
3. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
4. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#n943>
5. Про доступ до публічної інформації: Закон України №2939-VI від 13.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>
6. Про ефективне використання державних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України № 710 від 11.10.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF#Text>
7. Деякі питання здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова Кабінету Міністрів України № 1079 від 04.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1070-2019-%D0%BF#Text>
8. Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України № 332 від 20.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-%D0%BF#Text>
9. Деякі питання здійснення оборонних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України № 169 від 28.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169-2022-%D0%BF#Text>

10. Про затвердження особливостей здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України № 1275 від 11.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-2022-%D0%BF#n161>
11. 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>
12. Про затвердження типових форм бюджетних запитів для формування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України № 648 від 17.07.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0957-15#Text>
13. Інструкція з підготовки бюджетних запитів: Наказ Міністерства фінансів України № 450 від 21.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0322-23#Text>
14. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>
15. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
16. Псьота В.О. Псьота В.О. Обліково-аналітичне забезпечення публічних закупівель в закладах освіти державного сектору. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування (Галузь знань 07 – Управління та адміністрування) – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2021. URL: [https://old.ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/diser\\_Psyota.pdf](https://old.ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/diser_Psyota.pdf)
17. Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Мінфіну України № 431 від 13.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1692-22#Text>
18. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>
19. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві: Наказ Міністерства статистики України та Державного комітету України з будівництва і архітектури № 237/5 від 21.06.2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0237202-02#Text>
20. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
21. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>
22. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг: Постанова Національного банку України № 163 від 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text>
23. Яровенко Т.С. Гузенко Ю.А., Масіч Т.О. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи. Вісник Мукачівського державного університету. Випуск № 2 / 2016 с.774-779. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/2\\_ukr/138.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/138.pdf)