

ку деформацій ринку у масштабах країни та послаблення національних позицій у міжнародній конкуренції. Вищезазначене свідчить про достатньо широкі повноваження органів державної податкової служби під час вжиття заходів, спрямованих на стягнення податкового боргу, що вказує на наявність як можливих зловживань, так і можливого недбалого ставлення до своїх службових обов'язків працівниками податкової служби.

Тому, на нашу думку, тема прокурорського нагляду за додержанням законів органами податкової служби при стягненні податкової заборгованості з суб'єктів підприємницької діяльності потребує більш глибокого вивчення та вироблення нових механізмів зменшення рівня податкової заборгованості в країні.

<sup>1</sup> Наказ Генерального прокурора України № 3гн від 12.04.2011 року «Про організацію правозахисної діяльності органів прокуратури України».

<sup>2</sup> Закон України «Про Державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 року № 509-ХІІ.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.

<sup>4</sup> Козлов Ю. М. Административные правоотношения / Козлов Ю. М. – М., 1976.

<sup>5</sup> Князев В. Г. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / В. Г. Князев, Д. Г. Черник. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997.

<sup>6</sup> Кучеров Й. Й. Налоговые преступления / Кучеров Й. Й. – М.: Учебно-консультационный центр «Юр Инфор», 1997.

<sup>7</sup> Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): дис.. канд.. юрид. наук: В. А. Бортняк; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008.

<sup>8</sup> Там само.

<sup>9</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.

<sup>10</sup> Там само.

#### Резюме

Дана стаття присвячена питанню особливості здійснення прокурорського нагляду за додержанням органами державної податкової служби законодавства при стягненні податкової заборгованості з суб'єктів господарювання. Розглядаються підходи до визначення податкового боргу, адміністративно-правових механізмів стягнення податкової заборгованості. Наводиться методика підготовки та проведення прокурорських перевірок органів державної податкової служби у цій сфері.

**Ключеві слова:** податковий борг, прокурорський нагляд, механізм стягнення податкового боргу, органи державної податкової служби, податкова заборгованість, бюджет, Податковий кодекс, платник податків.

#### Резюме

Данная статья посвящена вопросам особенности осуществления прокурорского надзора за соблюдением органами государственной налоговой службы законодательства при взыскании налоговой задолженности с субъектов хозяйствования. Рассматриваются подходы к определению налогового долга, административно-правовых механизмов взыскания налоговой задолженности. Наводится методика подготовки и проведения прокурорских проверок органов государственной налоговой службы в этой сфере.

**Ключевые слова:** налоговый долг, прокурорский надзор, механизм взыскания налогового долга, органы государственной налоговой службы, налоговая задолженность, бюджет, Налоговый кодекс, налогоплательщик.

#### Summary

This article focuses on characteristics of procuratorial supervision of compliance by the state tax service legislation in the tax debt charges There with business entities. Examines approaches to the determination of the tax debt, legal and administrative mechanisms of the tax debt charges There. Induced methods of preparation and prosecution of audits of state tax service in this area.

**Kew words:** tax debt, prosecutor's supervision, the mechanism of recovery of tax debt, the Tax Authorities, tax debt, budget, tax code, the taxpayer.

Отримано 11.10.2011

**В. В. РУДЕШКО**

*Вікторія В'ячеславівна Рудешко, здобувач  
Національного університету державної податкової  
служби України*

## ІСТОРИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Багато століть бухгалтерські працівники практично не цікавились історією свого фаху. Тільки на початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до вивчення історії бухгалтерського обліку<sup>1</sup>. Знання історії бухгал-

терського обліку виконання бюджету важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямів розвитку.

Науково-теоретичними джерелами роботи, крім нормативної бази, є роботи з фінансового права, а також з економіки. Проблеми виконання бюджету присвячували свої праці: О. А. Кузьменко<sup>2</sup>, М. В. Харенко<sup>3</sup> та інші. Щодо бухгалтерського обліку виконання бюджету, то це переважно праці таких економістів: Л. Л. Осипчук<sup>4</sup>, І. М. Токарева<sup>5</sup>, О. О. Чечуліної<sup>6</sup>, В. Г. Швеця<sup>7</sup>.

Метою наукової статті є аналіз нормативно-правових актів, які присвячені регулюванню організації бухгалтерського обліку виконання бюджету на різних етапах розвитку нашої держави.

Для реалізації сформульованої мети перед автором поставили такі завдання: вивчити досвід ведення бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку нашої держави; дати історико-правову характеристику організації бухгалтерського обліку виконання бюджету в Україні, починаючи з 1917 р. і до проголошення незалежності.

Слід звернути увагу, що історію бухгалтерського обліку виконання бюджету (бюджетного обліку) в Радянському Союзі науковці<sup>8</sup> поділяють на три періоди.

Перший період охоплює 1917–1938 рр. Це період створення системи бюджетного обліку в СРСР. Початок вказаного періоду характеризується впорядкуванням правил обліку виконання бюджету, оскільки в перші роки радянської влади в умовах громадянської війни, інтервенції і воєнного комунізму не було можливості організувати бюджетний облік за єдиним принципом.

У перші роки радянської влади складання і виконання державного бюджету, облік і звітність бюджету належали до функцій Центрального бюджетного управління Народного комісаріату фінансів СРСР (далі – НКФ СРСР), методологією і організацією бухгалтерського обліку і звітності про виконання бюджету керував Рахунковий відділ Центрального бюджетного управління.

У березні 1920 р. було ухвалено рішення про перехід від воєнного комунізму до НЕПу. Як наслідок, економіка держави перейшла від товарно-розподільної системи до товарно-грошових відносин. У результаті значно підвищилася роль державного бюджету як форми утворення суспільних фінансів, що фактично стимулювало і розвиток бюджетного обліку.

Безумовно, велике значення в становленні бюджетного обліку мала і грошова реформа 1922–1924 рр. НКФ СРСР у січні 1922 р. вніс низку змін до порядку бухгалтерського обліку і звітності про виконання бюджету. Ці зміни стосувалися забезпечення використання коштів за цільовим призначенням, посилення контролю за обігом щодо взаємних розрахунків між бюджетами, для чого було введено контрольні рахунки з цих розрахунків і скорочено звітність з операцій виконання бюджету.

У цей період розвитку бюджетного обліку в СРСР встановлюється і удосконалюється облік виконання бюджету. У 1924 р. вводиться новий порядок відкриття кредитів з бюджету і складання звітності у фінансових органах. Проте облік і звітність виконання бюджету залишаються технічно складними, занадто деталізованими. Облік виконання бюджету не був зосереджений в одному органі. Облік касового виконання бюджету вели касові органи (каси) НКФ СРСР, детальний облік доходів і видатків за всіма підрозділами бюджетної класифікації – фінансові органи, а облік видатків за розгорнутою номенклатурою, крім того, вели бюджетні установи. Тобто, здійснювався потрійний облік одних і тих самих коштів.

Існуюча в той період казначейська система виконання бюджету була визнана такою, що не відповідає інтересам швидкого розвитку народного господарства СРСР, і у жовтні 1925 р. було здійснено перший крок на шляху створення банківської системи касового виконання бюджету – готівка кас НКФ СРСР була об'єднана з готівкою Державного банку СРСР (далі – Держбанк). Передача касового виконання всіх бюджетів, у тому числі районних, сільських і селищних, установам Держбанку було завершено у 1931 р. Бюджет став виконуватися за принципом каси.

У результаті проведення реформи касового виконання бюджету було ліквідовано паралелізм у роботі фінансових органів, установ Держбанку і бюджетних установ з обліку виконання бюджету Були чітко визначені їхні функції:

- за бюджетними установами було залишено облік кошторисів витрат по усіх підрозділах бюджетної класифікації видатків;
- на установи Держбанку і комунальні банки (в місцях, де касове виконання бюджету здійснювалося комунальними банками) було покладено аналітичний облік доходів союзного бюджету, республіканських бюджетів, союзних і автономних республік, обласних, крайових, міських і районних бюджетів;
- фінансові органи на підставі звітних даних про доходи, які подаються установам Держбанку, і про видатки, які подаються бюджетними установами, вели облік доходів і видатків бюджету.

Слід наголосити, що в цей період підвищується роль фінансових органів в управлінні бюджетним процесом.

НКФ СРСР у 1927 р. спростив облік виконання бюджету у фінансових органах, зменшив кількість рахунків щодо обліку доходів і видатків, скоротив обсяг звітності, збільшив періодичність її складання.

У 30-х рр. минулого століття неодноразово робилися спроби поліпшити оперативне управління процесом виконання бюджету. У зв'язку з цим у 1935 р. на установи Держбанку було покладено аналітичний облік видатків союзного бюджету і республіканських бюджетів союзних республік. У 1937 р. аналітичний облік доходів місцевих бюджетів було передано від установ Держбанку фінансовим органам. Установи Держбанку з касового виконання місцевих бюджетів стали вести тільки облік грошових коштів з кожного бюджету на окремих поточних рахунках.

У 1938 р. удосконалення обліку виконання бюджету пов'язано із встановленням єдиного порядку відкриття і розсагнунування бюджетних кредитів, чоо раніше не було.

У період 1917–1938 рр. фінансові органи ще не мали єдиних правил виконання бюджету і єдиного плану рахунків. Так, існували окремі інструкції (положення) з ведення обліку виконання республіканських бюджетів автономних республік, обласних і міських бюджетів; виконання крайових (обласних) і міських бюджетів, які мають районний поділ; виконання районних бюджетів. Необхідно зауважити, що інструкцією з бухгалтерського обліку в районних фінансових відділах передбачався один баланс для обліку виконання кошторисів видатків районного виконавчого комітету ради депутатів трудящих і обліку виконання районного бюджету.

У 1924 р. в установах було прийнято інструкцію з бюджетного обліку, в якій вперше в СРСР були викладені основні принципи бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах. Було введено подвійну систему обліку на заміну простій, яку використовували до 1917 р. більшість бюджетних установ. Але просту систему обліку було залишено для невеликих установ.

З 1927–1932 рр. застосовується нова інструкція, в якій поліпшено методологію складання зведеної бюджетної звітності. З 1932 р. до 1936 р. в бюджетних установах діяла змінена редакція інструкції з обліку, яка уніфікувала облік – введено єдиний для всіх установ план рахунків, єдині облікові реєстри і форми звітності.

У 1936 р вперше в історії радянського бюджетного обліку введено роздільний облік операцій з виконання кошторису щодо бюджетних і позабюджетних коштів, а також операцій з капітальних вкладень і операцій підсобних господарств, які перебували на госпрозрахунку. При цьому вказаною інструкцією встановлений порядок бюджетного обліку не застосовувався установами низки міністерств і відомств – науково-дослідними інститутами та установами охорони здоров'я (у них були особливі плани рахунків). Так, планом рахунків Народного комісаріату охорони здоров'я СРСР передбачалося нарахування амортизації на основні засоби. Слід зазначити, що подібне не передбачалося загальним порядком бюджетного обліку.

Тобто, у цей період ще не було єдиних правил бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Лише у 1938 р. встановлюються єдині правила обліку для всіх бюджетних установ, а також перелік видів установ, яким дозволяється вести облік за подвійною системою. Введено два плани рахунків (замість трьох) – з обліку операцій з бюджетними і позабюджетними коштами. Установи стали формувати два бухгалтерські баланси.

Другий період охоплює 1938–1955 рр. У цей період завершується створення єдиної системи бухгалтерського обліку виконання бюджету у фінансових органах і єдиної системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

У листопаді 1938 р. НКФ СРСР видав нову інструкцію з бухгалтерського обліку виконання державного бюджету СРСР у фінансових органах. Для всіх фінансових органів були введені єдині правила обліку виконання бюджету і єдиний план рахунків. У всіх фінансових органах почали застосовувати меморіально-ордерну форму обліку, було скорочено кількість бухгалтерських реєстрів і встановлено перелік первинних документів для обліку операцій з виконання бюджету. Систематизація синтетичного і аналітичного обліку доходів, грошових коштів бюджету, відкритих кредитів, видатків, позик, фондів і резервів сприяла поліпшенню складання зведеної звітності про виконання бюджету.

Необхідно звернути увагу, що на другий період розвитку бюджетного обліку в СРСР припали роки Великої Вітчизняної війни, коли багато зусиль було витрачено на відновлення й оновлення бухгалтерського апарату фінансових органів і бюджетних установ.

У 50-х рр. минулого століття удосконалюється існуюча система бюджетного обліку – видаються окремі інструкції для обліку виконання місцевих бюджетів, республіканських бюджетів союзних республік і союзного бюджету.

Водночас продовжується удосконалення бухгалтерського обліку і в бюджетних установах. У 1955 р. було встановлено єдиний план рахунків для усіх бюджетних установ, які вели облік за подвійною системою. Усі бюджетні установи стали складати один баланс і звільнилися від складної роботи з ведення розрахунків між балансами однієї і тієї самої установи з виконання кошторису видатків по бюджету і позабюджетних коштах.

У 1955 р. Міністерство фінансів СРСР вперше видало Положення про бухгалтерські звіти та баланси установ і організацій, які перебувають на державному бюджеті СРСР. У Положенні було відображено питання організації бухгалтерського обліку і звітності, наведено перелік організацій, які мали вести облік за подвійною і простою системами, визначено обов'язки головних розпорядників кредитів щодо підвідомчих установ, встановлено порядок і строки подання, розгляду і затвердження бухгалтерської звітності, визначено правила складання балансів і порядок оцінки їхніх статей. Крім того, було вирішено питання інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків.

Третій період – це період важливих змін у бюджетному процесі і період централізації обліку в бюджетних установах, який починається з 1956 р.

Бюджетний процес у цей період здійснювався відповідно до Закону СРСР від 30 жовтня 1959 р. «Про бюджетні права Союзу РСР і союзних республік» та єдиним документом, який детально регулював всі стадії бюджетного процесу і з'явився в Україні лише у 1960 році «Про бюджетні права Української Радянської Соціалістичної Республіки та місцевих рад депутатів трудящих». У цей період удосконалюється порядок обліку виконання бюджетів. Неодноразово перевидаються інструкції з обліку виконання місцевих бюджетів,

обліку виконання республіканських бюджетів і обліку виконання союзного бюджету. Змінюється порядок обліку фінансування республіканських бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів, обліку взаємних розрахунків між бюджетами, обліку цільового бюджетного резерву, модифікуються облікові реєстри і первинні облікові документи, техніка ведення обліку.

Третій період розвитку бухгалтерського обліку характеризується створенням централізованих бухгалтерій. Розробка методології централізації бюджетного обліку розцінюється як найвагомніше досягнення в розвитку і практиці бюджетного обліку в ці роки, настільки вагоме, що попередній розвиток бюджетного обліку протягом тривалого часу розцінювався як застій в теорії та практиці бюджетного обліку<sup>9</sup>.

У 1958 р. Міністерство фінансів СРСР видало Методичні вказівки по бюджетному обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ, в яких було визначено порядок організації централізованих бухгалтерій і порядок ведення бухгалтерського обліку в них, було встановлено номенклатуру рахунків для централізованих бухгалтерій, облікові реєстри і порядок запису в них господарських операцій, порядок складання і подання звітів. Облік у централізованих бухгалтеріях було орієнтовано на застосування засобів механізації обліку.

До завершення радянського періоду продовжувалося удосконалення бюджетного обліку. Вносилися зміни до облікових реєстрів, до організації синтетичного і аналітичного обліку. Як і в інших галузях народного господарства, основним напрямом удосконалення бюджетного обліку став розвиток його машинно-орієнтованої форми.

Організація централізованих бухгалтерій дала змогу оптимізувати бюджетні видатки на утримання штату бухгалтерів у маленьких за чисельністю установах (дитячі садки, сільські школи тощо), значно підвищити якість обліку, оскільки бухгалтерські робітники в таких установах мали, як правило, невисоку кваліфікацію. Централізація обліку дала можливість підвищити ступінь механізації обліку, оскільки засоби механізації й автоматизації у той період були високоякісними. Форма обліку змінилася як в результаті механізації, так і в результаті централізації обліку. Запровадження обліку централізованими бухгалтеріями змінило систему контролю за фінансово-господарською діяльністю установ – ці функції значної мірою почали виконувати централізовані бухгалтерії.

Наприкінці радянського періоду були затверджені дві важливі інструкції з бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Це Інструкція з бухгалтерського обліку (за подвійною системою) в установах і організаціях, які перебувають на Державному бюджеті СРСР, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 27 грудня 1973 року № 323 (далі – Інструкція № 323) та Інструкція з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, які перебувають на Державному бюджеті СРСР, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 10 березня 1987 р. № 61 (далі – Інструкція № 61).

В Інструкції № 323 як основна форма обліку для бюджетних установ закріплювалася меморіально-ордерна форма (водночас у навчальній літературі згадується, що централізовані бухгалтерії, а також великі установи здійснюють облік по журнально-ордерній формі<sup>10</sup>). В Інструкції № 61 меморіально-ордерна форма бюджетного обліку отримала подальший розвиток. Інструкція містила в собі новий план рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів установ і виконання сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів. У ній регламентувався порядок обліку операцій з виконання кошторисів видатків бюджетних і позабюджетних коштів. Додатки Інструкції містили вказівки про порядок обліку операцій з централізованого постачання матеріальними цінностями установ, форми реєстрів – меморіальних ордерів (накопичувальних відомостей), вказівки про порядок застосування з метою обліку бюджетної класифікації видатків і кореспонденцію субрахунків за основними бухгалтерськими операціями.

Інструкцією № 61 меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку передбачалася в її класичному вигляді.

У 1990 р. було прийнято Закон УРСР «Про бюджетну систему Української РСР», в якому регламентувався порядок складання, затвердження і виконання бюджету. З розпадом СРСР та проголошенням Україною незалежності з 1991 р., а фактично з 1995 р., бюджетна політика в Україні регламентується новим українським бюджетним законодавством. Почалося це з внесення несуттєвих змін до Закону «Про бюджетну систему Української РСР». Пізніше спроби вироблення такої політики, яка дозволила б встановити і на законодавчому рівні закріпити права і взаємні обов'язки органів державної влади, основні принципи, правила, елементи бюджетного процесу, повноваження законодавчої та виконавчої гілок влади в ході складання, розгляду затвердження і виконання бюджету, були повторені у Законі України «Про бюджетну систему України» від 29 червня 1995 р. Цей Закон визначав і закріплював основи бюджетного процесу – загальні принципи складання, розгляду проектів Державного та інших видів бюджетів, затвердження та виконання бюджетів, а також розмежування компетенції органів, що беруть участь у бюджетному процесі. У 2001 р. прийнято Бюджетний кодекс України, в якому вперше на законодавчому рівні легалізовано казначейське обслуговування бюджетів та розпорядників бюджетних коштів<sup>10</sup>. У цьому самому році відбулася зміна статусу Державного казначейства: із клієнта банку Казначейство стало учасником Системи електронних платежів Національного банку України.

Отже, вивчивши досвід ведення бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку нашої держави, починаючи з 1917 р. і до проголошення незалежності, можна дійти висновку, що умовно історію бухгалтерського обліку виконання бюджету в Україні (яка перебувала в складі СРСР) можна поділити на три періоди, кожен з яких характеризується відповідною нормативно-правовою базою: I період – з 1917 по 1938 рр. – це

фактично період створення системи бухгалтерського обліку виконання бюджету; II період – з 1938 по 1955 рр. – завершується створення єдиної системи бухгалтерського обліку виконання бюджету у фінансових органах і єдиної системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах; III період розпочався з 1956 року – період змін у бюджетному процесі та централізації обліку в бюджетних установах.

<sup>1</sup> Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

<sup>2</sup> Кузьменко О. А. Контроль за виконанням державного бюджету України як функція управління: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2002. – 21 с.

<sup>3</sup> Харенко М. В. Правові основи виконання Державного бюджету України: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2001. – 16 с.

<sup>4</sup> Осипчук Л. Л. Организация исполнения государственного бюджета (экономико-правовой аспект): Курс лекций. – К.: МАУП, 1999. – С. 155.

<sup>5</sup> Токарев И. Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. – 4-е изд. – М.: ФБК ПРЕСС, 2004. – 536 с.

<sup>6</sup> Чечуліна О. О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання: Дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Київський національний торговельно-економічний ун-т. – 187 с.

<sup>7</sup> Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

<sup>8</sup> Токарев И. Н. Вказана праця. – С. 13.

<sup>9</sup> Там само. – С. 18.

<sup>10</sup> Бюджетний кодекс України від 16.06.2001 р. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>

#### Резюме

У статті окреслено основні етапи становлення та розвитку системи організації бухгалтерського обліку виконання бюджету в Україні.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, бюджет, бюджетний облік, виконання бюджету, казначейство, каси.

#### Резюме

В статье проанализирован опыт ведения бухгалтерского учета исполнения бюджета на разных этапах развития нашего государства.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, бюджетный учет, бюджет, исполнение бюджета, казначейство, кассы.

#### Summary

The article analyzed the experience of accounting budget at various stages of development of our state.

**Key words:** accounting, budget accounting, budget, budget execution, treasury, cash.

Отримано 21.11.2011

#### Л. Є. КИСІЛЬ

*Людмила Євгенівна Кисіль, кандидат юридичних наук, науковий співробітник Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України*

### НАГАЛЬНІ ЗАВДАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ

Основоположне значення для нової національної адміністративно-правової доктини має принцип «верховенства права», який на відміну від більш поширеного у вітчизняних джерелах принципу «верховенства законності», слід тлумачити як двоєдину вимогу щодо:

1) визнання пріоритетності прав людини перед усіма іншими цінностями демократичної, соціальної, правової держави;

2) підпорядкування усіх без винятку державних інститутів потребам ефективного реалізації та захисту прав людини.

Як справедливо зазначав з цього приводу В. Б. Авер'янов, з огляду на потреби практичного застосування в адміністративно-правовому регулюванні принципу верховенства права, важливо акцентувати увагу не лише на утвердження прав і свобод людини як головному обов'язку держави (ч. 3 ст. 3 Конституції України), а й на аспекті забезпечення прав людини. Адже, як відомо, саме по собі легальне визначення навіть найширшого кола прав і свобод людини і громадянина ще не означає, що вони реально забезпечені. З іншого боку, досить поширена традиція зводити проблематику прав людини до можливості їх судового захисту<sup>1</sup>.