

УДК 657.4.012. 2

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОБЛІКУ БЕЗСПІРНОГО СПИСАННЯ КОШТІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.261218.85.331

**Кощинець М. І., к.е.н.***Національна академія внутрішніх справ*

У статті висвітлено процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Проаналізовано ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, надано коротку характеристику плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Визначено економічну сутність поняття «безспірне списання», відповідно до чинного законодавства та розглянуто особливості обліку безспірного списання коштів державного бюджету за бюджетною програмою для забезпечення виконання судових рішень та виконавчих документів. У дослідженні наведено дискусійні кореспонденції рахунків, обґрунтовано проблемні питання щодо обліку безспірного списання коштів державного бюджету та запропоновано власний підхід до їх вирішення. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано необхідність удосконалення чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, а також внесення відповідних уточнень до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. За умови врахування і внесення відповідних змін, що викликані потребою практики, буде досягнуто удосконалення обліку в частині цілісності і системності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та інформаційного відображення господарських операцій.

**Ключові слова:** бюджетна установа; бюджетна програма; бюджетні призначення; бюджетні асигнування; безспірне списання коштів; код класифікації видатків бюджету

UDC 657.4.012. 2

**IMPROVEMENT OF THE MECHANISM OF THE NON-CONTINUAL LETTER OF THE STATE BUDGET FUNDS**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.261218.85.331

**Koshchynets M., PhD in Economics***National Academy of Internal Affairs*

The article highlights the issues of reforming the system of accounting and financial reporting in the public sector, dwelling upon the requirements of international accounting standards for the public sector. A series of measures aimed at improving the accounting system in the public sector has been analyzed, a brief description of the accounting plan for the public sector has been provided. The economic essence of the concept of "direct debt collection" is determined in accordance with the current

legislation and the peculiarities of recording the indisputable write-off of the state budget funds according to the budget program for enforcement of court decisions and executive documents are considered. The research presents disputed correspondence of accounts, substantiates the problematic issues regarding the recording of the unconditional cessation of the state budget funds and proposes an own approach to their solution. As a result of the study, the necessity to improve the current accounting plan in the public sector was substantiated, as well as making appropriate adjustments to the Procedure for the use of the public accountancy accounting Plan. Subject to the inclusion and appropriate changes that are caused by the need for practice, improvements will be made to accounting in terms of the integrity and consistency of the public accountancy accounting Plan and the information mapping of business operations.

**Keywords:** budget institution; budget program; budget allocations; direct debt collection; budget classification code

**Актуальність проблеми.** На даний час Україна перебуває на шляху інтеграції у світовий економічний простір. У зв'язку з цим постає потреба у формуванні економічної інформації наближеної до міжнародних стандартів, зокрема з питань ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Процес реформування і модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі було розпочато із схваленням ряду документів, а саме: Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [1], Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774[2], Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 – 2018 роки [3]. 20 червня 2018 року Кабінет Міністрів України схвалює Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [4].

Схвалення останньої Стратегії є важливим кроком до ефективного реформування бухгалтерського обліку в державному секторі.

Метою цієї Стратегії є підвищення якості, повноти та достовірності даних фінансової звітності, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів. Реалізація Стратегії спрямована на створення до 2025 року єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку, який ґрунтується на застосуванні національних положень (стандартів) і використанні плану рахунків бухгалтерського

обліку в державному секторі всіма суб'єктами державного сектору та удосконаленні моделі бухгалтерської служби [4].

У результаті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки і Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, здійснено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема затверджено:

- 20 національних положень (стандартів), які розроблені на основі міжнародних стандартів, та методичні рекомендації щодо їх застосування;
- план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблений з урахуванням бюджетної класифікації, який містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, та порядок його застосування;
- форми фінансової звітності та порядок їх заповнення;
- типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [4].

Прийнятий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі вирізняється логічністю побудови, а також зосередженістю на контрольних функціях обліку, а саме ефективного контролю доходів і витрат. Поєднання цих об'єктів обліку допоможе визначити та врахувати обмеженість ресурсів і потребу в них на різних етапах використання. Розширена деталізація складу рахунків допоможе вести облік доходів і видатків бюджетних установ, зокрема установ судової влади, й отримати повну інформацію про активи та зобов'язання. Однак невирішеними є питання щодо вдосконалення Єдиного Плану рахунків у контексті адаптації його саме до державних підприємств, а також уточнень стосовно змісту деяких рахунків.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** В економічній літературі теоретичному обґрунтуванню та практичному вирішенню питань реформування бюджетного обліку присвячено праці таких вітчизняних науковців, як Л.В. Гізатуліної, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцурова, Є.В. Калюги, І.О. Кондратюк, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, А.І. Фаріон, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакової та інших. Проте в умовах запроваджених змін виникають

питання, які потребують додаткового дослідження та практичного вирішення.

**Мета роботи.** Метою даної статті є висвітлення процесу реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, визначення сутності поняття «безспірне списання коштів» та обґрунтування необхідності удосконалення механізму обліку безспірного списання коштів державного бюджету.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, одним із пріоритетних напрямів діяльності Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України було наближення національної методики й організації обліку в державному секторі до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

З метою реалізації цього завдання 31 грудня 2013 року Міністерство фінансів України затвердило План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [5], який набрав чинності 1 січня 2017 року, замінивши два плани рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Протягом 2016 року діяв децю оновлений План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, що враховував нову класифікацію видатків, типову кореспонденцію до нього, Порядок бухгалтерського обліку окремих активів і зобов'язань бюджетних установ.

Головною складовою відображення інформації в бухгалтерському обліку бюджетних установ, є правильна кореспонденція рахунків. Робочий план рахунків має забезпечити систематизацію ведення облікових реєстрів, можливість складання фінансової звітності, а також використання даних для прийняття рішень керівництвом бюджетної установи.

Нині в План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі і Порядку його застосування наявні прогалини, пов'язані з деталізацією облікового відображення низки операцій. Однією із них, наприклад, є відображення в обліку безспірного списання коштів державного бюджету за бюджетною програмою 0501150 «Виконання рішень судів на користь суддів» і забезпечення виконання судових рішень та виконавчих документів.

Для висвітлення цього питання слід проаналізувати Постанову Кабінету Міністрів України «Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників» від 3 серпня 2011 року № 845. Згідно з п. 2 цього Порядку, безспірне списання – це операції з коштами державного та місцевих бюджетів, що здійснюються з метою виконання Держказначейством і його територіальними органами рішень про стягнення коштів без згоди (подання) органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, боржників, органів місцевого самоврядування та/або державних органів на підставі виконавчих документів. Рішення про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників виконують на підставі виконавчих документів виключно органи Держказначейства в порядку черговості надходження таких документів (про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів – з попереднім інформуванням Міністерства фінансів України, про стягнення коштів боржників – у межах відповідних бюджетних призначень, наданих бюджетних асигнувань (залишків коштів на рахунках підприємств, установ, організацій) [6].

Безспірне списання коштів з рахунків розпорядників (бюджетних установ) та одержувачів бюджетних коштів, згідно з п. 26 Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників, на яких обліковують кошти загального та спеціального фондів відповідного бюджету, здійснюють у межах бюджетних асигнувань, передбачених у затвердженому кошторисі або плані використання бюджетних коштів, та в разі наявності на його рахунках для обліку відкритих асигнувань (залишків коштів на рахунках).

Судові витрати, штрафні санкції безспірно списують за відповідним кодом економічної класифікації видатків бюджету. У разі якщо в затвердженому кошторисі або плані використання бюджетних коштів розпорядників (бюджетних установ) й одержувачів бюджетних коштів цей код не передбачено або за таким кодом до кінця бюджетного періоду сума бюджетних асигнувань менша, ніж сума списання, або немає відкритих асигнувань, безспірне списання судових витрат, штрафів здійснюють за кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюють стягнення коштів з рахунків розпорядників (бюджетних установ) та одержувачів. Безспірне списання коштів, передбачених за бюджетною програмою для забезпечення виконання судових рішень і виконавчих документів, здійснює Держказначейство на підставі поданих:

- 1) органом Держказначейства:

– документів і відомостей, надісланих стягувачами та боржником;  
 – інформації про неможливість виконання безспірного списання коштів з рахунків боржника;

2) керівником органу державної виконавчої служби відповідних документів і відомостей.

Для забезпечення безспірного списання коштів державного бюджету в Держказначействі відкривають в установленому порядку відповідний рахунок. Перерахування коштів стягувачу здійснює Держказначейство у тримісячний строк із дня надходження відповідних документів і відомостей. Казначейство веде бухгалтерський облік, складає звітність про здійснення в установленому порядку безспірного списання коштів державного бюджету. Держказначейство здійснює списання коштів за бюджетною програмою 0501150 «Виконання рішень судів на користь суддів» за такими кодами економічної класифікації: 22730 «Інші виплати населенню» та 2800 «Інші поточні видатки» (рис. 1) [7].



**Рис. 1.** Складові та результати здійснення видатків за бюджетною програмою 0501150 «Виконання рішень судів винесених на користь суддів»

Джерело: складено автором на основі [7]

Облік витрат за цією бюджетною програмою ДСА України відображає в бухгалтерському обліку такими записами:

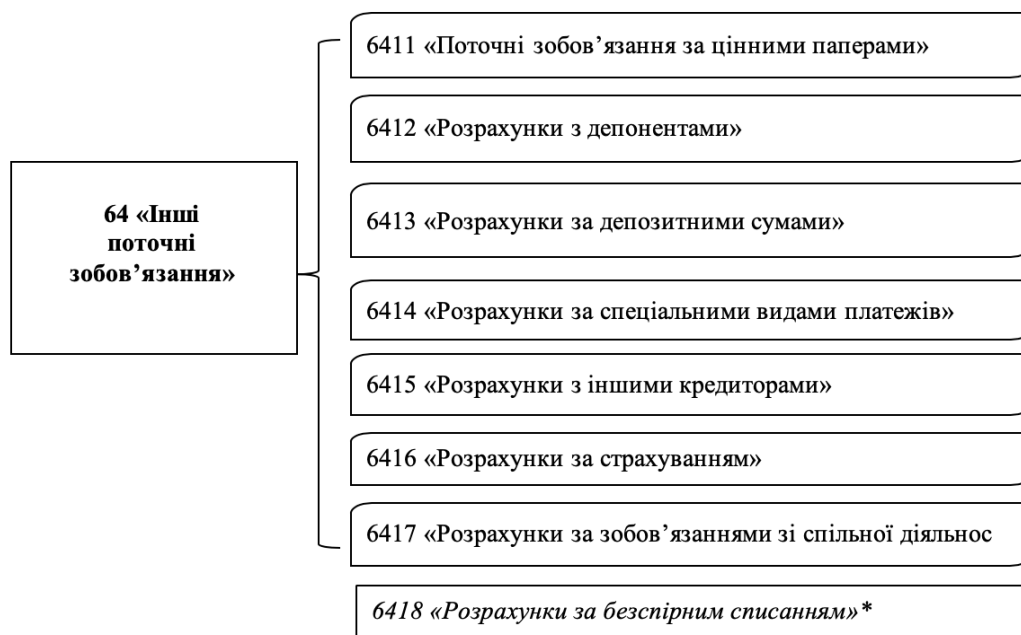
– отримання (відкриття) асигнувань із загального фонду

державного бюджету: Дт 231 Кт 701;

- здійснення списання з казначейського рахунку: Дт 6414 Кт 231;
- списання на видатки: Дт 351 Кт 6414.

На нашу думку, облік цих видатків з використанням субрахунку 6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів» не цілком відображає суть цієї господарської операції та суперечить Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [8]. Згідно із Порядком, на субрахунку 6414 ведеться облік розрахунків: з батьками за утримання дітей в дошкільних навчальних закладах; за навчання дітей в музичних школах; за утримання дітей в школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; за харчування дітей в інтернатах при навчальних закладах; за надходженнями на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, тощо.

З метою вдосконалення обліку розрахунків за бюджетною програмою 0501150 «Виконання рішень судів винесених на користь суддів» доцільно запровадити у складі рахунку 641 «Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів» субрахунок 6418 «Розрахунки за безспірним списанням», на якому вести облік безспірного списання коштів державного бюджету за бюджетною програмою для забезпечення виконання судових рішень і виконавчих документів (стягнення коштів на оплату рішень суддів, винесених на користь суддів, витрати на проведення виконавчих дій і сплату штрафів тощо) (рис. 2).



**Рис. 2.** Удосконалення обліку розрахунків за іншими операціями та кредиторами  
Джерело: складено автором на основі [5], \*-пропозиція автора.

Запропонований підхід до обліку видатків за безспірним списанням передбачає здійснення записів в обліковій системі ДСА України щодо:

– отримання (відкриття) асигнувань із загального фонду державного бюджету: Дт 231 Кт 701;

– здійснення списання з казначейського рахунку безспірних зобов'язань: Дт 6418 Кт 321;

– списання сплачених сум на витрати: Дт 351 Кт 6418.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволяє зробити висновки про те, що реформування та модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, як і модернізація системи державних фінансів в Україні активно триває. Цей масштабний процес спрямований привести у відповідність вітчизняну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до загальноприйнятих міжнародних стандартів.

На даний час, виконано і реалізовано ряд позитивних змін на шляху до поставлених завдань. Однак, в умовах постійних змін бюджетного законодавства, до всіх реформ потрібно підходити зважено і обґрунтовано, задля їх успішного впровадження в практичну діяльність.

Таким чином, ефективний процес реформування та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечить удосконаленню: нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності; системи бухгалтерського обліку, системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, підвищення прозорості та якості фінансової звітності, запровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами державного сектору. Крім того, для розуміння та результативного впровадження всіх змін дуже важливим є створення відповідних консультативних центрів, які б надавали безкоштовні інформаційні послуги щодо ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі за міжнародними стандартами.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.



2. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.
3. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки: Наказ Міністерства фінансів України від 28 листопада 2016 р. № 1038. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF16074.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16074.html)
4. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
6. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 серпня 2011 р. № 845. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/845-2011-%D0%BF>
7. Інформація про бюджет за бюджетними програмами з деталізацією за кодами економічної класифікації видатків бюджету або класифікації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dsa.court.gov.ua/dsa/1233/>.
8. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran9>

## REFERENCES

1. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Stratehiyi modernizatsiyi systemy obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine On Approval of the Strategy for the Modernization of the Accounting System in the Public Sector for 2007-2015]. (2006, January 16) (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p> [in Ukrainian].
2. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny Pro Stratehiya rozvytku systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy [Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine On the Strategy for the Development of the Public Finance Management System] (2013, August 1) (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p> [in Ukrainian].
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Planu zakhodiv shchodo modernizatsiyi systemy bukhgalters'koho obliku v derzhavnomu sektori na 2016 - 2018 roky [Order of the Ministry of Finance of Ukraine On Approval of the Action Plan for

Modernization of the Accounting System in the Public Sector for 2016-2018] (2016, November 28) (n.d.). search.ligazakon.ua. Retrieved from [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF16074.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF16074.html) [in Ukrainian].

4. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Stratehiyi modernizatsiyi systemy bukhhalters'koho obliku ta finansovoyi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku [Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine On Approval of the Strategy for the Modernization of the Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector for the period up to 2025] (2018, June 20) (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> [in Ukrainian].
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori [Order of the Ministry of Finance of Ukraine On Approval of the Public Accountancy Account Plan] (2013, December 31) (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> [in Ukrainian].
6. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Poryadku vykonannya rishen' pro styahnennya koshtiv derzhavnoho ta mistsevykh byudzhativ abo borzhnykiv [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine On Approval of the Procedure for Implementing Decisions on Recovery of State and Local Budgets or Debtors] (2011, August 3) (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/845-2011-%D0%BF> [in Ukrainian].
7. Informatsiya pro byudzhety za byudzhetnymi prohramamy z detalizatsiyeyu za kodamy ekonomichnoyi klasyfikatsiyi vydatkiv byudzhetu abo klasyfikatsiyi [Information about the budget budget programs with the details of the codes of the economic classification of budget expenditures or classification] (n.d.). dsa.court.gov.ua Retrieved from <http://dsa.court.gov.ua/dsa/1233/>. [in Ukrainian].
8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny Pro zatverdzhennya Poryadku zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori [Order of the Ministry of Finance of Ukraine On Approval of the Procedure for Using the Public Accountancy Account Plan] (2015, December 29) zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran9> [in Ukrainian].