

**Свірко С.В.,**

д.е.н., професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

- ▣ У статті розглянуті питання розвитку державного фінансово-облікового механізму України.
- ▣ Державні фінанси, бюджетний облік, державне рахунковедення, фінансово-обліковий механізм держави.

## ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ФИНАНСЫ УКРАИНЫ: РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ ВЗГЛЯД СКВОЗЬ УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

**Свирко С.В.,**

д.э.н., профессор кафедры учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»

**Кузьминский Б.Ю.,**

аспирант ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»

- ▣ В статье рассмотрены вопросы развития государственного финансово-учетного механизма Украины.
- ▣ Государственные финансы, бюджетный учет, государственное счетоведение, финансово-учетный механизм государства.

## PUBLIC FINANCE OF UKRAINE: HINDSIGHT THROUGH THE ACCOUNTING ASPECTS

**Svirko S.V.,**

Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting in Credit and Budget Institutions and Economic Analysis, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

**Kuzminsky B.I.,**

PhD Student of the Department of Accounting and Audit of Entrepreneurial Activity, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

- ▣ The article deals with the development of state financial and accounting mechanism of Ukraine.
- ▣ Public finance, budget accounting, public accountancy, financial and accounting mechanism of the state.

### Постановка проблеми

Тенденції розвитку світової економіки та вітчизняні політико-економічні пріоритети викликали потребу в модернізації системи управління державними фінансами України (далі – СУДФУ). Наміри щодо останньої були формалізовані великою кількістю нормативних документів, серед яких важливе місце посідають [1–9]: Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р, Концепція розвитку системи управління державними фінансами, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.08.2012 р. № 633-р, та Стратегія розвитку системи управління державними фінансами, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р. Перераховані документи визначають

загальні шляхи вдосконалення СУДФУ та містять конкретні заходи щодо реалізації вказаного завдання, ключовою позицією серед інших виступає модернізація бюджетного обліку, що, за вказаними регламентаційними положеннями, є основою інформаційно-аналітичного забезпечення СУДФУ [2]. Такі залежність та взаємозв'язок державних фінансів і державного рахунковедення є закономірними в просторі та часі, а отже, мають глобально-історичний характер. Відомий поет Стародавнього Риму Публій Сір сказав, що «вчорашній день – вчитель при сьогоднішньому»: справді, дослідження, в цьому випадку історії розвитку державних фінансів України в обліковому аспекті, дозволить глибше опанувати історичний розвиток останніх, встановити певні закономірності та факти впливу і взаємозв'язку в ході їх еволюції, а отже, сформулювати вектори розвитку на майбутнє [10].

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питаннями розвитку та функціонування системи державних фінансів у різні часи займалися такі провідні вітчизняні науковці, як: Базилевич В.Д., Василик О.Д., Єфіменко Т.І., Ковальчук С.В., Кудряшов В.П., Луніна І.О., Молдован О.О., Опарін В.М., Шлапак О.В., Чугунов І.Я., Юрій С.І., Ярошенко Ф.О. та інші [11–26]. Значний внесок у розбудову загальної теорії та методології державних фінансів зробили зарубіжні вчені Алехін Е.В., Бабіч А.М., Воскобойніков Я.М., Врублевська О.В., Нешиной А.С., Мисляєва І.М., Павлова Л.Н., Под'яблонська Л.М., Романовський М.В., Ш. Бланкарт, Дж.М. Б'юкенен, П.М. Годме, Р.А. Масгрейв, Х. Цімерман, К. Хенке; окремо варто відмітити двох лауреатів Нобелівської премії в галузі економіки Дж.Мк. Б'юкенена (1986) та Дж.Е. Стігліца (2001) [28–39]. Втім, вивченню симбіозу державних фінансів та державного рахунковедення присвячено окремі поодинокі праці, які, у тому числі, належать одному з авторів цієї публікації [40, 41]. Водночас сучасні проблеми розвитку державних фінансів України потребують подальшого опанування вказаної проблематики.

### Мета статті

Метою статті є опрацювання історичного поступу державних фінансів України в контексті взаємозв'язку з бюджетним обліком та визначення напрямів їх подальшого розвитку.

### Виклад основного матеріалу

Відомий український вчений-економіст В.Д. Базилевич розглядає державні фінанси як складову частину фінансової системи, що є «...системою грошових фондів, зосереджених у руках держави і призначених для виконання властивих їй функцій, а також сукупність форм і методів, за допомогою яких ці функції реалізуються...» [11, с. 10]. Провідний науковець у галузі фінансів В.М. Опарін визначає державні фінанси як «...сукупність грошових відносин, пов'язаних із формуванням, мобілізацією і розміщенням фінансових ресурсів та обміном, розподілом і перерозподілом вартості, створеної на основі їх використання, валового внутрішнього продукту, а за певних умов і національного багатства» [19, с. 5]. Французький вчений-фінансист П.М. Годме, автор фундаментальної праці «Публічні фінанси» (так вона звучить мовою оригіналу) стверджує, що «...державні фінанси – це суспільне багатство у формі грошей і кредиту, яке перебуває в розпорядженні органів держави...» [33]. Отже, можемо констатувати, що державні фінанси виступають центральною

складовою фінансової системи держави, за допомогою якої здійснюється вплив держави на соціально-економічний розвиток країни шляхом забезпечення відповідними обсягами фінансових ресурсів галузей та сфер державного сектору з метою ефективного виконання всіх функцій держави [42, 43, 44].

Дослідження історії існування інституту держави свідчать про те, що довгий час державні фінанси та державне рахунковедення були нерозривними складовими єдиного механізму управління державою. Не є винятком і наша країна. Оскільки початок історії розвитку як державних фінансів, так і державного рахунковедення будь-якої політично-територіальної належності збігається з моментом утворення відповідної держави, дослідження історичної спадщини минулого України в спектрі зазначеного напрямку провадилося з моменту утворення української держави, а отже, і розвитку її управлінських та соціальних функцій. Важливою для вивчення є також пропедевтика до зазначеної події, оскільки вона визначає умови її реалізації та первинну характеристику.

Завдяки історичним свідченням можемо зробити висновок, що перші державотворчі кроки на території України сягають VII ст. до Різдва Христового. На початку залізного віку на північному чорноморському узбережжі починають утворюватися грецькі колонії-факторії, серед яких найвідомішими є Ольвія, Тіра, Херсонес, Теодосія, Пантікапея, Фаногорія, Танаїс. Їхній політичний лад, релігія, економічний устрій, культурне та соціальне життя свідчать про тісний зв'язок із метрополіями, а отже, можемо зауважити й про перейняту традицію у сфері державних фінансів та рахівництва; на користь цього свідчать і дослідження матеріальної культури: так, діловою мовою в містах-державках Причорномор'я була мова Афінської держави [40, 46].

Щодо формування державних фінансів слід зауважити, що більшість бюджетних коштів направлялася на фінансування релігійних, військових та культурних заходів, які мали, безперечно, суспільний характер. Цікавим і важливим є факт введення в грецькій державі порядку оплати суспільних обов'язків та утримання неіснуючих громадян за рахунок коштів держави – перший крок до утворення та розвитку системи соціального забезпечення та гарантування [40, 45].

Державні фінанси та облік грецької школи стародавнього світу відрізнялися такими методологічними концептуальними особливостями [46]: записи здійснювались виключно на дощечках, оброблених гіпсом, а чернетками слугували глиняні черепки;

нарівні з натуральним вимірником використовувався грошовий, у державному господарстві реєструвалися виключно факти надходження та видачі готівкових коштів. Зберігання монет здійснювалося за видами доходів, за кожним видом доходів якийсь окремих вид видатків, кошти на покриття якого вилучалися виключно із потрібного глечика. За зберігання коштів та документів відповідали два державні чиновники: у першого зберігався ключ від приміщення, що слугувало за касу, у другого – ключ від кімнати, де містилися бухгалтерські документи, при цьому існувала чітка заборона на обмін цими ключами. Звітність мала публічний характер: звіти державних установ вибивалися на мармурових або наносилися на бронзові дошки і виставлялися на народних зборах або вздовж доріг, вона надавалася періодично, була підконтрольною, при цьому при її складанні державні чиновники передусім повинні були скласти паралельний звіт на підставі первинних документів, а вже потім зіставляли з поданим до розгляду.

За історичними свідченнями, кожна з античних держав північного Причорномор'я пройшла шлях від міста-колонії до розвинутого центру державної полісної організації в усіх його складових. Найвищою за своїми досягненнями стала Ольвія Понтійська. Так, розкопки, проведені на території колишньої Ольвії, виявили рештки, характерні для розвинутого та сформованого міста. Інші матеріальні знахідки свідчать про значний розвиток, у тому числі, державної фінансово-кредитної системи (карбування власних грошей) [40, 45, 47]. Фінансовими справами державної скарбниці, крім Вищої колегії, займалися ще дві колегії – семи і дев'яти – та Верховний розпорядник фінансів. До обов'язків колегії семи входили: нагляд за надходженням податків, мита, штрафів, добровільних пожертвувань, платежів за орендоване державне майно, розпорядження храмовою казною, розподіл та безпосереднє виділення коштів на утримання державного апарату, влаштування державних свят та спортивних змагань, нагородження громадян, будівництво та ремонт споруд, заготівля продуктів харчування у неврожайні роки. Колегія дев'яти, або фінансова колегія, здійснювала управління державними цінностями та священною казною, карбування монет, керувала надходженням доходів від жертвоприношень [40, 45, 47].

Доволі цінні історично-матеріальні свідчення залишив по собі Херсонес. Серед іншого на сьогодні відомо, що органи законодавчої та виконавчої влади були подібні за складом і функціями до ольвійських державних органів. Епіграфічні пам'ятки доносять до нас свідчення про існування

у Херсонесі посади скарбника держави та скарбника священних сум [40, 45, 47].

За рівнем розвитку античні країни Причорномор'я стояли значно вище від своїх територіальних сусідів, а тому мали вагомий вплив на розвиток соціально-культурних, політичних та економічних традицій останніх. Але таке піднесення стало можливе лише завдяки урахуванню в практиці життєдіяльності особливостей оточення зазначених держав, у чому, по суті, проявляється зворотність зазначеного впливу. Отже, класична грецька традиція державних фінансів та грецька школа державного обліку, вочевидь, застосовувалась у чистому вигляді виключно на перших порах державотворення. У процесі співіснування грецької та скіфської культур відбувалося формування євразійської культури, яка, у свою чергу, породила і специфічний облік – греко-перський «з пріоритетом першого» [40, 45, 47].

Подальший розвиток осередків грецьких пращурів української держави пов'язаний з їх об'єднанням у Боспорське царство, яке проіснувало до VI ст. Згадок про зазначене державне утворення залишилося небагато, однак навіть їх достатньо для твердження про продовження змішаної фінансової та облікової практики в цілому, а отже, і в державному скарбництві та обліку зокрема. Окрім того, I ст. до Різдва Христового відзначилося поступовим підкоренням Боспорського царства Римською імперією, котра, як відомо, на той час мала значні політичні, економічні та культурні надбання. Власне інститут держави досяг найвищого розвитку у Стародавньому Римі, а тому закономірним вбачається припущення про досить розвинену систему державних фінансів та обліку [18, 40].

Державний облік латинян відрізнявся чіткою регламентацією, яка проявлялася насамперед в обов'язковому виконанні принципу «нічого зі слів». Реалізовувалося це положення через документування фактів господарської діяльності держави, завдяки чому воно набувало статусу обов'язкової умови ведення обліку; на випадок відсутності документального фіксування операцій складалися виправдувальні записи.

На підтвердження наведемо історичне свідчення в контексті функціонування державної скарбниці [46]: так, армійські фінанси римської держави були зосереджені в руках квесторів (при цьому «... частина квесторів перебувала безпосередньо в Римі для завідування скарбницею і архівом, інші прикомандировувалися до воєначальників для ведення фінансових справ їхньої армії, треті – з аналогічною метою відряджалися в провінції до проконсулів і пропреторів, четверті – контролювали

надходження митних зборів у приморських містах» [18]), до обов'язків котрих входили контроль та проведення всіх операцій щодо руху коштів, які здійснювалися виключно за первинними документами – єдиною підставою для складання записів. Для забезпечення синтетичних записів у Римі та в провінціях вівся бревваріум – книга, в якій відображались як кошторисні асигнування, так і їх виконання. У подальшому цей реєстр обліку дістав назву книги імперських рахунків, яку слід вважати першим балансом державного господарства.

Перше велике об'єднання українських племен було здійснено під проводом дулібського князя в VI ст., при цьому воно виявило себе настільки політично сильним, що пам'ять про нього зберігалася ще багато століть і араб аль-Масуді зміг скласти досить докладний опис його існування аж у X ст., а відомий російський історик В. О. Ключевський (1841–1911) зазначав, що «...історія (Руси) почалась... в VI в. на самом краю, в южно-западной части нашей земли, на северо-восточных склонах и предгорье Карпат» [40, 47]. Український історик та політичний діяч М. С. Грушевський початок державного життя України датує VII–VIII ст., коли у торговельних містах з'являються воєнні ватажки – князі, які й очолювали військові дружини. Ці військові об'єднання утримувались і годувались при княжій скарбниці за рахунок добровільних внесків усього племені, а також за рахунок здобичі і завоювання нових земель [40, 47].

Провідним осередком східнослов'янської державності стає Середнє Подніпров'я, а головним політичним центром – Київ. Першим державним формуванням на території теперішньої України слід вважати Київську Русь (IX–XIV ст.), базисним державним утворенням якої стали Київська держава, заснована Аскольдом і Диром, та Новгородське князівство на чолі з Олегом – першим із князів Київської Русі. Безумовно, для безпеки як невеликого, так і значного за територіальною ознакою державного утворення необхідним є існування і дієве функціонування органів захисту, якими і були на той час військові дружини; останні утримувалися за рахунок захоплених під час військових походів матеріальних цінностей, а також данини (її розміри не регламентувались), яка сплачувалася населенням до княжої або державної казни. Оскільки первісно данина сплачувалася звичайними продуктами сільського господарства і промислів – хутром, шкурами, медом, збіжжям, худобою, воском, то, очевидно, і виплати з казни здійснювалися відповідними майновими предметами. Другим вірогідним припущенням, що впливає з економічної якості данини, є характер вимірника, що мав

використовуватися в обліку, який вівся в межах великокняжого двору, а саме натуральний [40].

Варто зазначити, що державне фінансове господарство сприймалось як приватна власність князя, і саме тому князь використовував казну на свій розсуд. Головним фінансистом та обліковцем в одній особі при княжому дворі, до функцій якого належало передусім завідування княжим скарбом, був двірський, або дворецький [40, 47]. Прообразом теперішнього комірника були стольники і ключники, на яких покладалися функції зі збереження матеріальних цінностей. З подальшим розвитком власної грошової системи, а саме із введенням в обіг у ролі грошей металевих монет, склад облікових вимірників, вочевидь, розширюється за рахунок грошового вимірника. Ці процеси зумовлюють початок грошово-натурального етапу в історії державних фінансів та державного обліку України.

Значний поштовх до подальшого розвитку державних фінансів та обліку на Русі надала знаменна релігійна подія – прийняття у 988 р. русичами християнства. Активна популяризація та розгортання монастирського життя, господарської діяльності перших релігійних общин на території Київської Русі, які формувалися під впливом візантійського релігійного, економічного та соціального досвіду, призвели до форсованого розвитку як державних фінансів, так і бухгалтерського обліку.

Упродовж правління князів Ігоря та Ольги, князя Володимира Великого, князя Ярослава Мудрого, князя Володимира Мономаха розвивається авторитаризм князівської влади: князь стає повновладним правителем держави, головним військовим ватажком, суддею, адміністратором та досить впливовою особою в церковних справах держави; державна казна, по суті, є загальною скарбницею князя та держави [40]. Структура видатків державної казни суттєво не змінюється впродовж IX–XII ст., а переважну більшість їх становлять видатки на княжій двір та на утримання дружини. Державне рахівництво продовжує бути засобом упорядкування фінансових відносин між княжим двором та його дружиною, виконує контрольну-захисну функцію щодо коштів та майна скарбниці. Склад об'єктів обліку, до яких історичні свідчення відносять доходи і видатки, та методи простого фіксування останніх дають змогу стверджувати про розвиток у цей період у сфері державного обліку старої камеральної бухгалтерії, яка переважала на той час у Європі.

Монголо-татарська навала, яка охопила Київську Русь у XIII ст., призвела до значного зниження частки видатків, що мали надходити на утримання княжого двору і дружини, через необхідність

введення іншої статті – плата данини Золотій Орді (податки стають подушними, а кожна людина чоловічої статі, незважаючи на вік та стан, – об'єктом обліку). Послаблення Київської держави викликало її зубожіння і значно уповільнило розвиток усіх сфер її життя, у тому числі й облікову теорію та практику. Однак саме за цих часів відбувається формування ще одного принципу руської бухгалтерії – людина є об'єктом обліку, оскільки кожна людина певною мірою підзвітна [40, 47].

Перебування українських земель під електоратом Галицько-Волинського князівства суттєво не змінило фінансово-економічну систему, що складалася в часи Київської Русі [40, 47]. Це політичне утворення стало спадкоємцем державної та культурної традиції Київської Русі [40, 47], а тому і фінансово-облікову традицію русинів слід вважати його спадком і об'єктом подальшого розвитку.

Українські міста, що відійшли до Польщі, отримують статус міст «магдебурзького права», а отже, і право станового самоуправління. Міські громади починають активно застосовувати польську державну фінансово-облікову методу. У цих містах запроваджується система різних за призначенням кас. Так, у Львові комісія міського господарства утримувала три каси: королівську (до неї вносилися суми від експлуатації міських маєтків, млинів, цегляного заводу, каменоломень, бані, перукарні, з кінцевим призначенням на військові потреби міста), міську (поповнювалася за рахунок доходів з інших міських маєтків, з використанням коштів на утримання священиків, костельних слуг, безпритульних дітей тощо), водопровідну (функціонувала за рахунок різних надходжень, а саме: збори за проїзд через мости, оплата за користування водопроводом; витрачалися кошти на ремонт водопроводів та доріг). Кожна каса вела облікові книги, в яких відображалися доходи і видатки на ті чи інші цілі і за якими складалися звіти [40, 47]. Важливо те, що об'єктами виплат із міської казни переважно є окремі особи – жителі міста, а не установи. Військові видатки були в різні часи досить значними, все-таки не потребували застосування якихось окремих облікових схем. Таким чином, можна казати про продовження етапу однорідної цілісної системи державного рахівництва.

Подальший розвиток національних облікових традицій збігається з початком епохи Запорізької Січі [40, 47]. Економічними ознаками козацької держави був змішаний тип економіки загальновійськового майна. Військові служителі з числа керівництва, або так звана скарбова старшина у складі двох шафарів (до функцій яких входило

поповнення доходів січового скарбу через збір коштів на користь війська з перевезень через річки Дніпро, Буг, Самару торгового люду до Січі), кантаржея (хранитель військових ваги і міри, який повинен був збирати кошти на користь війська запорізького з торговців, котрі привозили товари на Січ) та підшафарів, виконували первинні облікові функції – ведення обліку доходів, видатків, касових операцій, майна, операцій, які фіксувалися у спеціальних книгах чорнилами за допомогою гусячого пера [40, 47]. Завершальним етапом загальної державної фінансово-облікової схеми на Січі було складання зазначеними особами звіту коштовому отаманові та козацькій раді [40, 47].

Вивчення дохідно-видаткової частини скарбниці, а вона, по суті, відігравала роль державного бюджету, свідчить про відсутність прямих видатків на соціальні заходи, зокрема на освіту, лікування тощо. Усі отримані доходи використовувалися на придбання боєприпасів, продовольства, улаштування перевезень через річки, утримання духовенства, будівництво човнів і на утримання усієї старшини [40, 47]. Очевидно, нове державне українське утворення не ставило на меті формування абсолютно нової системи державних фінансів країни, воно її розвинуло на підставі отриманого досвіду київської, литовської та польської доби [40, 47]. Незважаючи на відсутність фактичного матеріалу на підтвердження такого припущення, вірогідним є те, що методика ведення обліку в Запорізькій Січі перебувала під впливом уже сформованої облікової системи монастирських господарств, об'єктами обліку яких були каса, доходи, видатки, а також дебіторська та кредиторська заборгованість. Книги з обліку за кожним з напрямів були своєрідними одноіменними рахунками.

За часів Гетьманщини політичний устрій козацької держави набуває подальшого розвитку, що відбивається певним чином і на її фінансово-економічній системі. Так, з уведенням на Січі гетьманської посади, на яку був обраний Петро Конашевич-Сагайдачний (1616), фінансова сфера стає прерогативою гетьмана, причому цікаво, що принцип автономності повністю ігнорується при побудові державної облікової системи, зокрема майно і фінансові кошти гетьмана не відокремлюються від фінансово-майнових ресурсів держави [40, 47]. В Україні починає формуватися досить чітка і розвинена система органів управління та виконавчої влади на чолі з Трибуналом, до складу якого входять: Генеральна канцелярія з Верхньою апеляцією (відігравала роль верховного уряду, який видавав гетьманські універсали та всі його волевиявлення); Генеральний суд графський;

Генеральний суд земський; Комісаріат (ревізував справи підкоморські і разом з Дирекцією мав у розпорядженні публічні споруди, шляхи та переправи); Скарбова канцелярія (завідувала національними доходами та видатками); Військовий регламент (здійснював управління військовими справами); Ревізійний комітет (проводив перевірки скарбових та військових рахунків тощо) [40, 47]. З 1654 р. завдання щодо контролю за фінансовою системою козацької держави виконує гетьманський підскарбій. Склад видатків козацької держави зазнає також змін, зокрема у своїй структурі вони вміщують видатки на утримання послів, на утримання гетьмана, платню вищій військовій старшині й адміністрації, утримання війська, благодійні внески на церкву, державне будівництво.

З моменту підписання Переяславської угоди починається процес поступового зрощування фінансових систем України і Росії, який проявляється у спробі Івана Брюховецького виокремити гетьманські доходи і видатки із фінансової системи козацької держави та делегувати права на них Московському царю [40, 47]. Як наслідок фінансової гармонізації двох країн починається поступове запровадження в господарське життя України російської облікової практики. Зазначений період обліково-фінансової історії Росії залишив відомості у відповідних літературних джерелах про наявність як загальних, так і міських кошторисів (перші згадки датуються 1654 р., які склалися у довільній формі, але у вигляді звіту за минулий рік [40, 47].

Основою державного фінансово-облікового механізму були дозорні книги, які, по суті, були інвентаризаційними описами. На початку або наприкінці кожного року в кожному приказі відкривалась самостійна окрема окладна книга на відповідну галузь держави. Вона закріплювалася за кожним з приказів для покриття його видатків у розрізі міст, що входили до складу приказної області. Записи в книгах здійснювалися на підставі виправдувальних документів. Ці документи у разі фіксування видаткових операцій повинні були мати резолюцію диякона, в якій обов'язково вказувалася сума, що підлягала видачі. Облікові дані вносились у книги обов'язково з такими реквізитами: дата, текст, який зазвичай включав інформацію про постачальника або контрагента, кількість та якість отриманих предметів, вартість одиниці предмета, загальна сума купівлі, характеристика купленого предмета, наприклад, його призначення, дата здійснення закупівлі, відомості про особу, яка здійснювала закупівлю, відомості про особу, яка складала видатковий кошторис, розписка про

отримання коштів, відмітка про використання придбаних предметів.

Західні землі, до складу яких входять Галичина, Буковина, Закарпаття, тим часом перебувають під владою Польщі, згодом Австрійської, а потім Австро-Угорської імперії, що визначало і порядок функціонування їх державних фінансів та обліку.

Середина II тисячоліття характеризується змінами в базових принципах державного фінансово-облікового механізму, які збагатились під впливом поступового формування християнських морально-етичних принципів побудови економічних систем світу, та гаслом: економіка має бути не тільки ефективною, а й справедливою. Наслідком цього стає розширення сфери використання коштів державної скарбниці з метою благодійництва, просвітництва тощо. Подальший розвиток функції управління у бік посилення її спеціалізації привів до розвитку державного фінансово-облікового механізму в контексті розвитку органів законодавчої влади (як то Колегія іноземних справ, Військова колегія, Адміралтейств-колегія, Мануфактур-колегія, Берг-колегія, Комерц-колегія, а також Камер-колегія та Штатс-контор-колегія (останні опікувалися поповненням казни та розпорядженням державними коштами) [40, 47]), закріплення за ними відповідних видатків. Цей період відзначається значними нововведеннями в системі державного обліку країни, зокрема в методології, методиці, організації. Так, у 1719 р. в урядовій газеті «Ведомости о военных и иных делах» з'являється слово «бухгалтер». Визнаючи роль обліку і контролю, царський уряд видає державні акти, які містять нормативні матеріали з організації бухгалтерського обліку державного господарства і які, по суті, щодо критерію форми регламентації облікового процесу ознаменували початок етапу ведення рахівництва за рекомендованими методиками та нормативними документами вибіркової регламентації. Перший з таких документів належить до 1714 р., і в ньому зазначається, що записи повинні здійснюватися своєчасно, «счет был бы скорым», прибутково-видаткові книги мають вестися щоденно, відповідальність підпорядкованих осіб має бути чітко визначена [317, с. 226]. Більш пізніми нормативними актами в 1722 р. у вжиток вводяться терміни «дебіт» та «кредит». Особливо значні кроки були здійсненні в удосконаленні обліку матеріальних цінностей військових відомств.

Початок XIX ст. позначився загальною реформою у сфері реорганізації устрою державної влади, яка включала міністерську та реформу Сенату [40, 47]. У результаті оголошеного у 1802 р. Маніфесту петровські колегії були замінені міністерствами:

військовим, морським, іноземних та внутрішніх справ, юстиції, комерції, імператорського двору та уділів, Міністерством фінансів. Було також створено Міністерство народної освіти. З моменту створення Міністерства фінансів починається запроваджене ним з 1803 р. регулярне складання кошторисів на державному рівні.

Створенням Департаменту державного казначейства Росії, основними завданнями якого стали контроль за надходженнями та видатками всіх казначейств та здійснення головного рахівництва всіх доходів і видатків держави, ознаменувався 1821 р. З моменту перетворення цього органу виконавчої влади у Головне казначейство Росії в 1822 р. його функції значно змінилися: тепер казначейство забезпечувало приймання, зберігання та видачу коштів для здійснення видатків за всіма напрямками державного управління; оплату видатків імператорського двору і міністерств; виплату пенсій і фінансової допомоги мешканцям столиці. Одночасно в 1822 р. на рівні місцевих органів влади для здійснення аналогічних функцій у відповідному управлінському масштабі були утворені повітові та губернські казначейства.

Західні українські землі, як зазначалося, у фінансово-обліковій практиці державного сектору стають послідовниками облікових шкіл Польщі, а потім – Австро-Угорщини. Для виконання відповідних функцій з ведення обліку грошових операцій скарбниці щодо надходження та витрачання коштів на західноукраїнських землях утворюються фінансові та рахункові управління, які підпорядковуються Надвірній рахунковій палаті [40, 47]. У 1793 р. Надвірна рахункова палата та її місцеві представницькі органи ліквідуються, а натомість утворюється Державна бухгалтерія з відповідними установами на рівні провінцій, наприклад Галицька державна бухгалтерія. Водночас держава починає опікуватися питаннями організації обліку як державного, так і приватного секторів: оприлюднюється та поширюється серед окружних управлінь розроблена на державному рівні інструкція, яка була покликана роз'яснити і закріпити знання з діловодства, стандартизувати ведення книг реєстрації будь-яких господарств німецькою мовою [40, 47].

Таким чином, на межі XIX ст. бухгалтерський облік в органах і установах України, які фінансово забезпечувалися з боку держави, має досить чітку регламентовану систему упорядкування, являючи собою невід'ємне ціле з державним рахівництвом казни держави, а отже, і розвиваючись у повній відповідності до розвитку останнього [40, 47]. У цей самий час у системі державного обліку набуває

розвитку нова камеральна бухгалтерія або диграфічна з пріоритетами камеральної, а в облікову практику починається впровадження подвійного запису, при цьому в його теоретичному трактуванні та практичному обґрунтуванні переважає німецька національна рахункова концепція.

Середина XIX ст. була ознаменована важливими політичними та економічними подіями як для східної, так і для західної частин України – скасування панщини і кріпацтва. Продовженням цих перетворень стало реформування фінансово-грошових систем країн, до складу яких входили українські території. Так, у 1862 р. Російська імперія здійснює бюджетно-фінансову реформу, основні напрями якої визначили «Правила про складання, розгляд, затвердження і використання розпису і фінансових кошторисів міністерств і головних управлінь». Відповідно до цієї реформи змінилася в цілому і схема бюджетного процесу [40, 47, 48]. Зокрема, в частині управління дохідною і видатковою частинами бюджету було передбачено включення до Державного розпису всіх доходів та видатків (за винятком спеціально визначених), чіткий поділ доходів і видатків на параграфи і на статті, а також виключно цільове використання асигнованих коштів відповідно до затвердженого кошторису без визначення джерел доходів, призначених для їх покриття; у частині прав і обов'язків міністерств і головних управлінь установлювалося, що вони не повинні були мати дохідних джерел у власному розпорядженні, не мали права на власний розсуд змінити кошторисне призначення кредитів, не могли накопичувати невикористані залишки асигнованих сум; у частині організації процесу звітування про виконання Державного розпису було передбачено єдині форми звітності; у частині забезпечення відкритості інформації щодо Державного розпису передбачалось його оприлюднення після затвердження імператором [40, 47, 48]. Продовженням зазначених перетворень стало прийняття розроблених Комісією «Правил про порядок надходження державних доходів і переведення державних видатків», якими впроваджувався принцип єдності каси. Згідно з ним усі державні доходи мали бути зібрані в казначейських установах, а видатки – здійснюватись останніми [40, 47].

Період з 1861 по 1917 р. у соціальному житті Російської імперії характеризувався розквітом благодійницьких організацій як державної, так і недержавної форм власності, розширенням сфер їхньої діяльності, а також активним залученням широких верств населення до соціально-громадянської активності [40, 47]. Ці процеси сприяли розвитку механізму фінансового забезпечення

соціально-культурних закладів, що утворювались внаслідок цих процесів, так і їх облікової практики.

Як зазначалося, спочатку фінансове забезпечення установ, на здійснення діяльності яких виділялися кошти держави, відбувалося через накази Суспільного піклування, Казенної палати та інших органів управління. Як продовження розпочатих змін фінансової системи Російської імперії у 1865 р. справи та капітали зазначених органів передаються губернським земствам, які надалі фінансово забезпечують вказані установи. Відомо, що передавання капіталів здійснювалося у розрізі класифікаційних розрядів останніх, а саме: 1-й розряд – власний капітал установ суспільного піклування; 2-й – кошти на утримання вихованців у навчальних установах; 3-й – апеляційні кошти або кошти, що надходять у відомих, визначених відповідно до законодавства випадках у власність благодійних установ; 6-й – пересильні кошти. Передавання справ виявило значні порушення щодо ведення рахівництва у наказі Суспільного піклування, установи якого часто не могли документально ідентифікувати капітали під час передавання. Тому губернські управи змушені були приймати капітали загальною сумою, здійснюючи один запис у прибутково-видатковій книзі [55, с. 4]. У процесі обробки інформації та класифікації капіталів земські управи розширюють групи розрядів, зокрема до наявних додається 5-й розряд – основних капіталів, а також продовольчий, страховий та окладний, на які заводяться окремі прибутково-видаткові книги, «...то есть кассовые» [55, с. 5]. До ведення рекомендуються не тільки зазначені облікові реєстри, а й прибуткові та видаткові журнали.

Вже через кілька десятиліть результатом розвитку фінансово-облікової практики та теорії в галузі державного скарбництва та рахівництва стає досить чітка система обліку в установах, що перебували на фінансовому утриманні у держави. Так, навчальні заклади в 1895 р. отримали чудовий зразок ведення діловодства загалом і зокрема грошової його частини, в якому дається ретельний опис методики ведення обліку в цих закладах відповідно до встановлених правил і норм Міністерства народної освіти [40, 47]. Цікаво, що закладені в основу представленого механізму положення відповідають сьгоднішнім окремим технічним елементам процесу планування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (серед іншого напрями кошторису доходів і видатків визначали порядок рахівництва). Опрацювання спеціальних літературних джерел дало змогу зробити висновок про те, що в досліджуваній

період в обліковій практиці державно-комунального рахівництва систематизованого угруповання рахунків не було, не існувало і єдиного переліку частин доходів і видатків; очевидно, кошторис складався у більш-менш довільній формі. Отже, логічним є висновок про відсутність фіксованих, постійних назв рахунків.

Політичні зміни 1917 р., що відбулися на просторах колишньої Російської імперії, призвели не тільки до її територіального поділу, а й до економічного краху. Серйозним політичним та економічним випробуванням стали для України наступні п'ять років, за які відбулася шестикратна зміна влади, що призвело до розвалу старого фінансово-облікового механізму держави [40, 47, 50]. Катастрофічне знецінювання грошової маси призвело до скасування грошових податків, а отже, країна перейшла до натуралізованих відносин як у межах державних фінансів, так і господарського життя країни загалом. Гроші перестали бути універсальним вимірником. Облік виконання кошторисів перетворився на облік виконання «короткострокових» кошторисів, дохідна частина яких містила перелік показників щодо конфіскацій та контрибуцій [40, 47, 50].

У період тимчасово-умовного зникнення грошової маси з економічного обігу як в Україні, так і в Росії економісти починають вести пошук нового субституту, при цьому на заміну грошовому пропонувались такі вимірники [40, 47, 50]: трудові (за основу цього вимірника брали трудоводину, трудовдень); енергетичні (ґрунтувались на витратах умовної, базової одиниці енергії); предметові (будувались на умовних одиницях, що виражали величину втіленої в предметі кількості сировини і засобів праці). Відомому обліковцю того часу О. М. Галагану вдалося відстояти грошовий вимірник у бухгалтерському обліку, і навіть більше: 13 липня 1918 року ЦВК РРФСР видає розроблені і підготовлені ним Основні положення з обліку майна, якими пропонувалась грошова оцінка всіх видів майна [40, 47, 50].

Дослідження свідчить, що загалом із середини XIX ст. до початку XX ст. були здійснені значні кроки, спрямовані на вдосконалення наявної практики державного рахівництва [40, 47, 50], при цьому одним з основоположних моментів виступає надання відповідних прав і обов'язків із ведення облікових операцій безпосередньо суб'єктам господарювання, що дає змогу стверджувати про поступове виокремлення в системі державного фінансово-облікового механізму в цілому та державного рахівництва зокрема умовно-самостійної складової – обліку виконання кошторису.



Радянська влада, оголосивши політику націоналізації та курсу на превалювання у сфері виробничих відносин державної власності, стала активно розширювати поле державних суб'єктів господарювання всіх напрямів людської діяльності. Отже, упродовж короткого періоду на основі досить невеликої кількості державних організацій було здійснено форсоване формування широкого багатогалузевого сектору бюджетних установ. Повне державне фінансове забезпечення органів влади, військових формувань, органів контролю, установ соціально-культурного комплексу потребувало постійного зворотного інформаційного зв'язку щодо використання виділених коштів, при цьому в умовах складної економічної ситуації в країні, її вкрай обмежених фінансових ресурсів насамперед видатки повинні були мати обґрунтування щодо доцільності їх проведення, раціональності й економічності використання коштів.

Подальший розвиток фінансово-облікового механізму держави був спрямований на реалізацію цього завдання. З його метою було: розвинуто систему податків та зборів; сформульовано загальні принципи державних фінансів, бюджетної системи, фінансового забезпечення та господарювання суб'єктів державного сектору; визначено механізм підпорядкування та функціонування учасників бюджетного процесу, їхні права, обов'язки та повноваження (у тому числі розпорядників кредитів); сформовано економічну класифікацію доходів та видатків країни; розбудовано та опановано нову систему бюджетного обліку на основі подвійного запису, у тому числі: розроблено гармонізовану систему звітування на основі даних бюджетного обліку в контексті як виконання бюджету, так і кошторису, сформовано уніфіковані плани рахунків виконання бюджетів та кошторисів, що враховували всі наявні об'єкти обліку в межах балансового рівняння  $A=P$ , розбудовано порядок документального забезпечення облікових записів тощо; сформовано широке коло нормативно-правового забезпечення фінансово-облікового механізму держави. На момент розпаду СРСР як державні фінанси, так і державне рахунковедення функціонували на засадах: цільового використання коштів, дотримання

режиму суворої економії та фінансової дисципліни радянської держави [40, 47, 50].

Тисяча дев'ятсот дев'яносто перший рік ознаменований у вітчизняній історії набуттям Україною незалежності. Вихід України на світову політичну та економічну арену потребував значних перетворень передусім в усіх сферах економічного життя, у тому числі й у державних фінансів та обліку. Отже, починається післярадянський етап їх розвитку в Україні, який загалом слід охарактеризувати як етап гармонізації до міжнародних підходів [40, 47, 50]. Обрання Україною курсу на ринкові відносини викликали потребу в перегляді державного фінансово-облікового механізму, його перебудові (на етапі якої під впливом певних факторів відбувся певний «розрив» традиційних зв'язків фінансово-облікового механізму держави) і подальшій модернізації [51, 52].

### Висновки

Стратегічні та поточні виклики сучасного економічного середовища, тенденції розвитку глобальної економіки, колосальна інформатизація суспільства потребують розвитку наявних на сьогодні фактичних принципів вказаного механізму шляхом закріплення в них таких: повна синергія фінансової та облікової його складових; оптимізація складу та структури суб'єктів державного сектору, а отже, державних видатків; підвищення ефективності фінансового забезпечення через забезпечення його відповідності та результативності діяльності суб'єктів вказаного сектору; максимальна прозорість інформації; стандартизація підходів фінансово-облікового механізму держави, у тому числі щодо підготовки та подання звітної інформації, відповідно до загальноприйнятих підходів світової економічної практики тощо. На реалізацію цих завдань спрямовано численні нормативно-правові акти, якими прописано основні підходи до закріплення вказаних принципів у державно-економічній практиці України [1–9, 53]. Модернізація державного фінансово-облікового механізму України сприятиме підвищенню її міжнародного статусу як правової економічно-розвинутої країни, а отже, створенню та забезпеченню дієвого інноваційно-інвестиційного клімату на її теренах.

1. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p>
2. Угода про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку (25.03.2008 р.): Закон України від 24.09.2008 р. № 591-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996\\_060](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996_060)
3. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.08.2012 р. № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-p/print1360051017911272>
4. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p/print1360051017911272>
5. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Закон України від 10.11.1994 р. № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998\\_012/print1360051017911272](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012/print1360051017911272)
6. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 11.06.1998 р. № 615/98. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/615/98>;
7. Спільна стратегія Європейського Союзу щодо України: Постанова Європейської Ради від 11.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_492/print1360051017911272](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_492/print1360051017911272)
8. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 14.09.2000 р. № 1072/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00/print1360051017911272>
9. Про затвердження Державної програми активізації розвитку економіки на 2013–2014 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 27.02.2013 р. № 187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187-2013-p>
10. Свірко С. В. Реформування бюджетного обліку як запорука модернізації системи управління державними фінансами України. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 3–4 квітня 2014 р.). – К.: КНЕУ, 2014. – С. 215–218.
11. Базилевич В. Д. Державні фінанси: навч. посібн. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрин. – К.: Вид-во «Атіка», 2001. – 356 с.
12. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000. – 416 с.
13. Василик О. Д., Павлюк К. В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: ЩОС, 2002. – 608 с.
14. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] / За заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т. I. Єфіменко. Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. I. Єфіменко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. – 2010. – 226 с.
15. Ковальчук С. В. Фінанси / С. В. Ковальчук, І. В. Форкун. – Львів: Вид-во «Новий Світ – 2000», 2006. – 568 с.
16. Кудряшов В. П. Стійкість державних фінансів [Електронний ресурс] / В. П. Кудряшов // Економіка України. – 2012. – № 10. – С. 54–67. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/EkUk\\_2012\\_10\\_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/EkUk_2012_10_6.pdf)
17. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин / І. О. Луніна. – К.: Наук. думка, 2006. – 432 с.
18. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О. О. Молдован. – К.: НІСД, 2011. – 380 с.
19. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посібн. / В. М. Опарін. – Вид. 2-е [перероб. та доп.]. – К.: Вид-во КНЕУ, 2001. – 240 с.
20. Опарін В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – К.: КНЕУ, 2005. – 240 с.
21. Шлапак О. В. Державні фінанси України в сучасних умовах: проблеми стабілізації та антикризового управління [Електронний ресурс] / О. В. Шлапак // Фінанси України. – 2014. – № 4. – С. 7–31. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu\\_2014\\_4\\_3.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_4_3.pdf)
22. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України: у 4 т. / ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. – К., 2011. – Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. – 2011. – 920 с. – С. 765–783.
23. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України: у 4 т. / ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. – К., 2011. – Т. 2: Бюджетна стратегія і Державний бюджет 2012: збалансованість, прозорість, реалістичність. – 2011. – 882 с. – С. 744–764.
24. Фінанси: підручник / С. І. Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексєнко та ін.; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611 с.
25. Фінанси України. Інституційні перетворення та напрями розвитку [Текст]: [моногр.] / Акад. фін. упр.; І. Я. Чугунов [та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки І. Я. Чугунова. – К.: [ДННУ АФУ], 2009. – 844 с.
26. Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін. Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.
27. Алехин Э. В. Государственные и муниципальные финансы: учебник. – ПЕНЗА, 2010. – <http://www.aup.ru/books/m1317/>
28. Бабич А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 703 с.
29. Нешиной А. С. Финансы: учебник / А. С. Нешиной, Я. М. Воскобойников. – 10-е изд. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2012. – 528 с.
30. Мысляева И. М. Государственные и муниципальные финансы. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2007. – 360 с.
31. Подьяблонская Л. М. Государственные и муниципальные финансы: учебник. – Юнити-Дана. – 2012. – 561 с.
32. Финансы, денежное обращение и кредит: учебник / М. В. Романовский и др.; Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 543 с.
33. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки: [підручник] / Шарль Бланкарт; за наук. ред. В. М. Федосова. – 2000. – К.: Либідь. – 654 с.
34. Б'юкенен, Джеймс М., Масгрейв, Річард А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежні бачення держави: Пер. з англ. / Дж. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв. – К.: Вид. дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.
35. Buchanan, James M., Public Finance in Democratic Process. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, – 1967. – р. 307.
36. Годме П. М. Финансовое право / пер. и вступ. статья д-ра юрид. наук, проф. Р. О. Халфиной. – М.: Изд-во «Прогресс», 1978. – 429 с.
37. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Дж. Е. Стігліц; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
38. Zimerman H. Wissenschaft / H. Zimerman, K. Henke/ – Munchen-Vahlen, 1981. – 319 s.
39. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Ю. Немеца, Г. Райта. – К.: Основи, 1998. – 542 с.
40. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
41. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку України як інструмент успішної інтеграції національного економіки до світового господарства // Актуальні проблеми економіки. – № 5 (155). – К.: НАУ. – 2014. – С. 478–485.
42. Карлін М. І. Фінансова система України: навчальний посібник для студ. вузів / М. І. Карлін. – К.: Знання, 2007. – 324 с.
43. Шушкова Ю. В. Державні фінанси України та їх місце у фінансовій системі України // Економіка, планування та управління в галузях. – Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.14. – С. 345–350.
44. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – Вид. 4-те, [перероб. та доп.]. – К.: Т-во «Знання», КОО; Львів: Вид-во ЛБІ НБУ, 2002. – 566 с.
45. Свірко С. В. Перші етапи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України // Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип. 1.3 – К.: КНЕУ, 2005. – С. 141–151.
46. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 276 с.
47. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація [Текст]: дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
48. Свірко С. В. 3 історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних

установах України (від середини 19 ст. до 1917 року) // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип. 5. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 267–273.

49. Свірко С.В. Від державного рахівництва до обліку бюджетних організацій: Україна. ХХ сторіччя. Наука і практика // Збірник тез та текстів доповідей на міжнародній науковій конференції «Розвиток науки про бухгалтерський облік» (Житомир, 23–24 листопада 2000 року). – Частина 4. – С. 144–154.
50. Свірко С.В. З історії розвитку обліку бюджетних організацій України у ХХ ст. // Вчені записки. Науковий збірник – Вип. 4. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 131–136.
51. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: У 4 т. / Редкол.: М.Я. Азаров (голова) та ін. – К.: НДФІ, 2007. – Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т.І. Єфименко, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко. – 2007. – 552 с.
52. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / за ред. Л.Г. Ловінської. – К.: ДНУ «Акад. фін. управління», 2013. – Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін. – 2013. – 568 с.
53. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
1. On approval of the Strategy of modernization of the system of management of public finance: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine of October 17, 2007 №888-p [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p>
2. The agreement about the loan (The draft of modernization of state finance) between Ukraine and International bank of reconstruction and development (March 25, 2008): the Law of Ukraine № 591-VI of September 24, 2008 [Electronic resource]. – Access mode: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996\\_060](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996_060)
3. On approval of the Concept of the development of the system of management of public finance: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine of August 03, 2012 № 633-p [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-p/print1360051017911272>
4. On the strategy of the development of the system of public finance: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine of August 01, 2013 № 774-p [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p/print1360051017911272>
5. Agreement on partnership and collaboration between Ukraine and European Communities and their Member States: the Law of Ukraine of November 10, 1994 № 237/94-BP [Electronic resource]. – Access mode: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998\\_012/print1360051017911272](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012/print1360051017911272)
6. On approval of the Strategy for Integration of Ukraine into the European Union: Order of the President of Ukraine of June 11, 1998 № 615/98 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/615/98>
7. Common Strategy of the European Union on Ukraine: the Decree of the European Council of December 11, 1999 [Electronic resource]. – Access mode: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_492/print1360051017911272](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_492/print1360051017911272)
8. On the Program of integration of Ukraine into European Union: the Decree of the President of Ukraine of September 14, 2000 №1072/2000 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00/print1360051017911272>
9. On approval of the State program of activation of the development of economy for 2013-2014 years: the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine of February 27, 2013 №187 [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187-2013-n>
10. Svirko S.V. Reformation of budget accounting as the guaranty of modernization of the system of management of state finance of Ukraine. Materials of international science and practical conference “The role and the place of accounting, control and analysis in the development of economic science and practice” (Kyiv, April 3-4, 2014). – K.: KNEU, 2014. – P.215-218.
11. Bazylevych V.D. Public finance: tutorial / V.D. Bazylevych, L.O. Balastryin. – K.: Publishing house “Atika”, 2001. – 356 p.
12. Vasylyk O. D. Theory of finance: Textbook. — K.: NIOS, 2000. — 416 p.
13. Vasylyk O. D., Pavliuk K. V. Public finance of Ukraine: Textbook. — K.: SCHOS, 2002. — 608 p.
14. Informational provision of management of public finance: [in 2 volumes] / edited by F.O. Yaroshenko. – K.: DNUU “Academy of financial management”, 2010. – Volume I. Standardization of budget accounting as the instrument of modernization of state finance of Ukraine / T.I. Yefimenko, L.H. Lovinska, S.V. Svirko and etc. – 2010. – 226 p.
15. Kovalchuk S.V. Finance / S.V. Kovalchuk, I.V. Forkun. – Lviv: Publishing house “New world – 2000”, 2006. – 568 c.
16. Kudriashov V. P. Sustainability of public finance фінансів [Electronic resource] / V. P. Kudriashov // Economics of Ukraine. – 2012. – № 10. – P. 54-67. – Access mode: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/EkUK\\_2012\\_10\\_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/EkUK_2012_10_6.pdf)
17. Lunina I. O. Public finance and reforming of inter budget relations / I. O. Lunina. – K.: Scientific thought, 2006. – 432 p.
18. Moldovan O.O. Public finance of Ukraine: experience and prospects of reforms: monography / O. O. Moldovan. – K.: NISD, 2011. – 380 p.
19. Oparin V.M. Finance (General theory) : tutorial / V.M. Oparin. – Edition 2, [revised and added]. – K.: Publishing house KNEU, 2001. – 240 p.
20. Oparin V. Financial system of Ukraine (theoretical and methodological aspects): Monography. — K.: KNEU, 2005. — 240 p.
21. Shlapak O.V. Public finance of Ukraine in modern conditions: problems of stabilization and crisis management [Electronic resource] / O. M. Shlapak // Finance of Ukraine. – 2014. – № 4. – P. 7-31. – Access mode: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu\\_2014\\_4\\_3.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_4_3.pdf)
22. State budget and budget strategy 2012 – 2014: stabilization and sustainable development in conditions of reforming of economics of Ukraine: in 4 volumes / DNUU “Academy of finance management”; edited by F.O. Yaroshenko. K., 2011. – V. 1: Stabilization of public finance in the context of the strategy of reforms. – 2011. – 920 p. – P.765-783
23. State budget and budget strategy 2012 – 2014: stabilization and sustainable development in conditions of reforming of economics of Ukraine: in 4 volumes / DNUU “Academy of finance management”; edited by F.O. Yaroshenko. K., 2011. – V. 2: Budget strategy and State budget 2012: balance, transparency and realism. – 2011. – 882 p. – P.744-764
24. Finance: textbook / S.I. Yuri, V.M. Fedosov, L.M. Alekseyenko and others. ; Edited by S.I. Yuri, V.M. Fedosov. – K.: Znannya, 2008. – 611 p.
25. Finance of Ukraine. Institutional transformation and areas of the development [Text]: [monography] / Academy of financial management; I. Ya. Chuhunov [and others]; edited by Doctor of economic sciences, professor, honored worker of science and technique I. Ya. Chuhunova. – K.: [DNUU AFU], 2009. – 844 p.
26. Yukhimenko P.I., Fedosov V.M., Lazebnyk L.L. and others. Theory of finance: Textbook / Edited by professor V.M. Fedosov, S.I. Yuri. — K.: Centre of learning literature, 2010. — 576 p.
27. Alekhyn E.V. Public and municipal finance: textbook. – PENZA, 2010. – <http://www.aup.ru/books/m1317/>
28. Babych A.M., Pavlova L.N. Public and municipal finance: textbook for universities. – 2-d edition, edited and added – M.: UNITI-DANA, 2012. – 703 p.
29. Neshytoi A. S. Finance: Textbook / A.S. Neshytoi, Ya.M. Voskoboinykov. — 10 edition. — M.: Publishing-trade corporation “Dashkov and Co”, 2012. — 528 p.
30. Myslaieva I.M. Public and municipal finance. – 2-d edition, edited and added – M.: Infra-M, 2007. – 360 p.
31. Podyablonskaya L.M. Public and municipal finance: textbook. – Uni-ti-Dana. – 2012. – 561 p.
32. Finance, circulation of money and credit: Textbook / M.V. Romanovskiy and others; Edited by M.V. Romanovskiy, O.V. Vrublevskoi — M.: Urait-lzdat, 2006. – 543 p.
33. Public finance in conditions of democracy. Introduction to financial science: [textbook] / Charles Blankart; under science edition of V.M. Fedosov. – 2000. – Kyiv: Lybid. – 654 p.
34. Biukenen, Dzheims M., Mashreiv, Richard A. Public finance and public choice: two opposed views of the state: translated from English / Dzh. M. Biukenen, R.A. Mashreiv. — K.: Publishing house «KM Academiya», 2004. — 175p.

35. Buchanan, James M., *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, – 1967. – p. 307.
36. Hodme P.M. *Finance law / translated and introductory article by the Doctor of juridical sciences, professor R.O. Khalfyna – M. : Publishing house "Progress", 1978. – 429 p.*
37. Stihlits Dzh. E. *Economics of the public sector / Dzh. E. Stihlits; translated from English by A. Oliinyk, R. Skilyskiy. – K. : Osnovy, 1998. – 854 p.*
38. Zimerman H. *Wissenschaft / H. Zimerman, K. Henke/ – Munchen-Vahlen, 1981. – 319 p.*
39. *Public finance: theory and practice of the transition period in the Central Europe / Edited by Yu. Nemets, H. Rait. – K.: Osnovy, 1998. – 542 p.*
40. Svirko S.V. *Accounting in budget institutions: methodology and organization: Monograph. – K.: KNEU, 2006. – 243 p.*
41. Svirko S.V. *Modernization of budget accounting of Ukraine as the instrument of successful integration of national economy into the world's economy // Actual problems of economy. – № 5 (155). – K.: NAU. – 2014. – P.478-485.*
42. Karlin M.I. *Financial system of Ukraine: tutorial for students of universities / M.I. Karlin. – K.: Znannya, 2007. – 324 p.*
43. Shushkova Yu.V. *Public finance of Ukraine and their place in financial system of Ukraine // Economics, planning and management in areas. – Scientific Herald NLTU of Ukraine – 2012. – Issue. 22.14. – P. 345-350.*
44. Zagorodniy A.G. *Financial dictionary / A.G. Zagorodniy, G.L. Voznyuk, T.S. Smovzhenko. – 4th issue, [revised and added]. – K.: "Znannya", COO; Lviv : LBI NBU, 2002. – 566 p.*
45. Svirko S.V. *First stages of the development of accounting in budget institutions of Ukraine // Formation of market economy. Collection of scientific works. Issue 1.3 – K.: KNEU, 2005. – P.141-151.*
46. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. *The history of accounting. – M.: Finance and statistics, 2003. — 276 c.*
47. Svirko S.V. *Accounting in budget institutions of Ukraine: methodology and organization [text] : dis... doctor of economic sciences: 08.06.04 / Svirko Svitlana Volodymyrivna; Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman. – K., 2006. – 520 p.*
48. Svirko S.V. *From the history of the development of accounting in budget institutions of Ukraine (from the middle of 19 century until 1917) // Finance, accounting and audit. Collection of scientific works. – Issue 5. – K.: KNEU, 2005. – P.267-273.*
49. Svirko S.V. *From the state accountancy to the accounting of budget organizations: Ukraine. XX century. Science and practice // Collection of theses and texts of reports at the international scientific conference "The development of the science on accounting" (Zhytomyr, November 23-24, 2000). – Part 4. – P. 144-154.*
50. Svirko S.V. *From the history of the development of accounting of budget organizations in Ukraine in XX century // Scientific notes. Scientific collection. – Issue 4. – K.: KNEU, 2002. – P. 131-136.*
51. *Accounting and financial control – components of information background of European integration processes in Ukraine: in 4 volumes / Editorial board: M.Ya. Azarov (the Chairman) and others – K.: NDFI, 2007. – Volume 3: Accounting and reporting of institutions and organizations of the public sector in Ukraine: directions and prospects of the development / T.I. Yefymenko, S.O. Levytska, L.H. Lovinska, S.V. Svirko. – 2007. – 552 p.*
52. *Accounting and control of the public sector in conditions of modernization of management of public finance: in 2 volumes / under edition of L.G. Lovinska. – K.: DNUU "Academy of financial management", 2013. – V.1: Reforming of accounting in public sector according to international standards / L.G. Lovinska, N.I. Sushko, S.V.Svirko and others – 2013. – 568 p.*
53. *The budget code of Ukraine of July 08, 2010 № 2456-VI [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua>*

Дата подання рукопису: 20.05.2015 р.