

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Камінська Т.Г. Облік і контроль кругообороту капіталу [Текст] : монографія / Т.Г. Камінська. – Житомир: ПП «Рута», 2013. – 448 с.
2. Поліщук І.Р. Бухгалтерський облік і контроль статутного капіталу в товариствах з необмеженою відповідальністю: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / І.Р. Поліщук. – К., 2006. – 20 с.
3. Белоусов М. О. Генезис категорії "капітал": економічна та облікова інтерпретація / М. О. Белоусов // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 18-26.
4. Виговська Н.Г. Господарський контроль в

Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир : Видавництво ЖДТУ, 2008. – 532 с.

5. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мулганівська, Т.С. Воїнова / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2010. – 96 с.

6. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б.Ф. Усач. – Вид. 4-ге, [перероб. та доп.]. – К. : Вид-во "Знання-Прес", 2002. – 253 с.

7. Мних Є.В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства : монографія / Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Д. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович / за ред. проф. Є.В. Мниха. – К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. – 232 с.

СТАНОВЛЕННЯ ТА ВАЖЛИВІСТЬ ПОНЯТТЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ЯК СКЛАДОВОЇ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

FORMATION AND IMPORTANCE OF THE CONCEPT OF THE ACCOUNTING OF REVENUES AND EXPENDITURES AS COMPONENT OF NATION-WIDE MANAGEMENT

У статті розглянуто особливості історичного становлення бухгалтерського обліку доходів і видатків у державному секторі та його впливу на сучасне відображення операцій із надходження та використання бюджетних коштів. Автор аналізує поняття обліку доходів і видатків крізь призму розвитку державності. Визначається роль та місце бухгалтерського обліку у здійсненні загальнодержавного управління. У статті розглядаються погляди вчених на важливість обліку надходження та використання бюджетних коштів та здійснення відповідного контролю як необхідних методів управління державою.
Ключові слова: облік, державний сектор, доходи, видатки, управління.

В статье рассмотрены особенности исторического становления бухгалтерского учета доходов и расходов в государственном секторе и его влияния на современное отражение операций по поступлению и использованию бюджетных средств. Автор анализирует понятие учета доходов и расходов сквозь призму развития государственности. Определяется роль и место

бухгалтерского учета в осуществлении общегосударственного управления. В статье рассматриваются взгляды ученых на важность учета поступления и использования бюджетных средств и осуществления соответствующего контроля как необходимых методов управления государством.
Ключевые слова: учет, государственный сектор, доходы, расходы, управление.

The article discusses features of the historical formation of the revenues and expenditures accounting in public sector and its impact on the modern reflection of operations on receipting and using of budget funds. The author analyzes the concept of accounting of revenues and expenditures through a prism of statehood development. The role and place of accounting in the implementation of the nation-wide management is determined. The article deals with the views of scientists on the importance of accounting for the receipt and use of budget funds and the implementation of matching control as the necessary methods of government management.

Key words: accounting, public sector, revenues, expenditures, management.

УДК 657:336.1

Кугай І.В.

аспірант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Постановка проблеми. Розкриття сутності поняття та особливостей функціонування державного сектору є незмінним об'єктом досліджень для великої кількості вчених із застосуванням різноманітних підходів. Сформовані погляди та бачення загалом щодо державного сектору та його складових уже також можуть сформувати окремий об'єкт дослідження. Однак, цього разу розглянемо державний сектор із самого його початку існування через

аналіз необхідності та застосування обліку доходів і видатків державних коштів та, у контексті сказаного, способів ефективного управління державою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні теоретичні аспекти доходів і видатків бюджетних установ розкрито у роботах таких сучасних вітчизняних науковців, як: Базилевич В.Д., Баластрик Л.О., Затонацька Т.Г., Сизоненко В.О. та інших. Обґрунтування основних економічних категорій діяль-

ності суб'єктів державного сектору у своїх наукових працях також здійснюють Бодров В.Г., Ільїн В.В., Носова О.В., Слухай С.В., Стойко О.Я., Чухно А.А.

Постановка завдання. Розглянути підходи до поняття обліку доходів і видатків як складової загальнодержавного управління та здійснити додаткове розмежування та виокремлення поняття впродовж історичного розвитку суспільства.

Виклад основного матеріалу дослідження. В епоху стародавнього світу відбувалося формування приватної та колективної власності, становлення держави тощо. Із поступовим ускладненням господарської практики та майнових зв'язків відбувався перехід від звичаєвого права, заснованого на родових традиціях, до системи державного законодавства. Вже тоді писемні джерела починають відображати повсякденну господарську практику у вигляді документів господарської звітності, а також спроби її первісного осмислення через настанови, повчання, нормативні акти. У творах «Артхашастра» і «Гуаньцзи» головними стають питання, пов'язані з обліком, організацією та управлінням державним господарством, а закони Ешнунни, закони Хаммурапі, Хетські закони містять регламентацію майнових відносин, відносин найму та форм контролю за економічною діяльністю населення.

Способи розв'язання основних проблем, пов'язаних із державним управлінням та керуванням господарством у Стародавньому Єгипті, знайшли відображення в адміністративно-господарських документах та дидактичних трактатах. У них (наприклад, «Повчання гераклеопольського царя своєму синові Мерікара», XXII ст. до н.е.) роз'яснюються економічні функції глави держави, посадові обов'язки чиновників різних рівнів, розглядаються питання організації праці царських ремісників та землеробів, а також наводяться свідчення про суворий облік трудових і матеріальних ресурсів у країні, захищається виняткове та централістське положення і значення староегипетської держави [5].

Через розвиток державного управління в Стародавньому Єгипті проблеми з управління уже вирішувалися за допомогою писемних документів.

У Стародавніх країнах Месопотамії, започаткованих у IV–III тис. до н.е., існували господарські документи (датовані 4500 р. до н.е.), що склали звітність про рухоме і нерухоме царське майно. Для аналізу державного управління вагомими є збірки законів царя Ешнунни (XX ст. до н.е.), закони Ліпід-Іштара (XX–XIX ст. до н.е.), закони царя Хаммурапі (XVIII ст. до н.е.), Хетські закони.

Так Закони Хаммурапі захищали майнові інтереси правителя, рабовласників, державних службовців, воїнів, дрібних виробників та общинників. І в законах Хаммурапі вже підкреслювалася необхідність реєстрації (обліку) витрат і надходжень, захисту прав споживачів тощо.

Староіндійська економічна думка відома трактатом «Артхашастра» (IV–III ст. до н.е.). У «Артхашастрі» розглядається ідея досягнення активного балансу державного бюджету, необхідності ведення точного рахівництва, визначення доходів і витрат, підведення річного балансу тощо. Головною метою державного управління стає збільшення доходів скарбниці за рахунок прибутків царського господарства, різноманітних податкових зборів та платежів населення [6].

Згідно з поглядами прихильника конфуціанства Сюнь-цзи Стародавнього Китаю управління державою становить необхідну закономірність суспільного розвитку, визначену природою людини. Сюнь-цзи зазначав, що економічна політика держави має базуватися на принципах економії у витратах, збереження надлишків та забезпечення багатства народу [10].

За часів античності способи управління господарством знайшли своє відображення у творах давньогрецьких та давньоримських мислителів Ксенофонта, Платона, Аристотеля, Сенеки, у публічних виступах видатних громадських діячів Катона, Цицерона та ін.

У «Державі» Платона суспільство уявляється, як система послуг, у якій кожен її член щось дає суспільству і щось одержує від нього. Держава дбає лише про те, щоб належним чином відбувався цей взаємний обмін, і намагається забезпечити найбільш адекватне задоволення потреб і найбільш гармонійний взаємообмін послуг [8].

Тоді, як Аристотель у своїх працях здійснив розмежування між державним майном та майном приватних осіб.

У творі «Політика» Аристотель пояснює, що «державу можна утворити не інакше, як розділивши та розмежувавши складники, що становлять її... І хоча основна маса громадян у державі різноманітна, про неї мова не йде: чи треба, скажімо, усупільнити власність у землеробів, чи зробити її приватною...».

Розмірковував Аристотель і про державний устрій: «з Фалеевого накреслення державного устрою видно також, що йдеться про створення невеличкої держави, оскільки, за його законами, усі ремісники перетворюються на державних рабів і не становитимуть прошарку громадян. Адже державний устрій, коли його будують на тривалий час, має бути таким, аби всі частини, становлячи державу як ціле, прагнули залишатися у незмінному існуючому устрої». Він називає органами влади тих осіб, котрим у державі надається право вирішувати певні справи, затверджувати постанови і давати розпорядження. За словами Аристотеля «з поняттям «розпорядження» пов'язане переважно уявлення про всяку владу».

Аристотель не уникає й питання контролю за державним майном та коштами, стверджуючи, що для запобігання розкрадання державного майна

«передача грошових сум (урядовцями своїм наступникам) має відбуватися в присутності всіх громадян, а копії рахунків повинні зберігатися у братріях, лохах і філах; тим, хто безкорисливо прослужив в інституції, треба виявляти встановлені законом знаки пошани. Тирану слід подбати про загальний добробут, не розтринькувати грошей на такі заходи, які викликають обурення в громадян. Тиран повинен вести облік надходжень і витрат. Чинячи так, він здаватиметься не тираном, а скорше законним правителем. Потім тиранові необхідно стягувати податки і внески, аби використати їх на поліпшення системи управління і, коли доведеться, на військові потреби, і взагалі чинити немов охоронець і скарбник коштів, які належать державі, а не йому самому».

Оскільки Аристотелем вже було здійснено розмежування між державною та приватною власністю, то він і далі пояснює необхідність створення та існування державних установ. Аристотель вказує, що «окремі інституції необхідні для держави, яка не може обійтися без них, окремі існують задля добропристойності, без чого не можуть обійтися громадяни. З державних інституцій на першому місці стоїть та, до кола діяльності якої входить забезпечення необхідного порядку на міському майдані. Адже всім державам неминуче доводиться для задоволення взаємних потреб звертатися як до купівлі, так і до продажу: це є найкращим засобом для досягнення самодостатності, заради чого люди, безсумнівно, і об'єднуються в одну громаду».

Додатково Аристотель визначає існування таких установ, як антиномії, що управляють громадськими й приватними будівлями, піклуються «добрий стан шляхів і про те, аби кордони окремих володінь були визначені точно». Урядовців іншої інституції Аристотель називає агрономами, ілорами.

Проте, Аристотель звертає увагу на існування ще однієї інституції – тієї, що завідує державними доходами. За Аристотелем «особи, наділені цими повноваженнями, зберігають надходження і розподіляють на потреби окремих галузей державного управління. Таких службовців називають аподектами і скарбниками».

Аристотель починає говорити і про механізм контролю за витрачанням державних коштів, а саме вказує, що «оскільки, деякі з інституцій, хоч і не всі, пов'язані зі значними витратами державних грошей, то, звичайно, має бути й інша інституція, до обов'язків якої належало б виключно прийняття звіту і здійснення контролю. Таких урядовців називають ефтинами, логістами, екзетастами, синегорами» [4].

Оратор і ритор Цицерон також надав своє розуміння державі і її діяльності, пояснюючи, що держава являє собою корпоративну організацію, членство в якій спільно належить усім громадянам; вона існує, щоб забезпечити своїх членів перевагами взаємодопомоги і справедливості врядування.

Меркантилісти активно відстоювали протекціонізм. У силу економічної відсталості та політичної роздробленості у Німеччині заходи раннього меркантилізму поєднувалися з протекціонізмом дрібних князівств. У той час у країні розвивалася камералістика — сукупність суспільних наук, зорієнтованих на теорію та практику державного управління. Курси камералістики читалися майбутнім державним службовцям. Значна увага приділялася фіскальним засобам поповнення доходів та питанням регулювання торгівлі [5].

Проте, найвідомішим прихильником активної участі держави в економічному розвитку країн є Дж. М. Кейнс.

За Кейнсом, відповідність між сукупними попитом і доходом – передумова для досягнення рівноваги в економіці. Вона буде мати місце тоді, коли заощадження дорівнюватимуть інвестиціям. Якщо інвестиції зменшуються, то зменшується і доход [7]. Менші розміри доходу означають відповідне зменшення заощаджень, а від розміру заощаджень залежать інвестиції. Крім того, щоб стимулювати ефективний попит, Кейнс пропонував збільшити державні витрати, збільшити державні інвестиції і державну закупівлю товарів. Пропонувалося також зменшити податки. Але все ж основним Кейнс вважав нарощування витрат. У подальшому збільшення витрат частини держбюджету буде компенсуватися новими податковими надходженнями, які утворюються за рахунок збільшення виробництва і розширення зайнятості. Передбачалося, що розширення інвестиційної діяльності держави буде спрямовано насамперед на організацію суспільних робіт – будівництво шляхів, освоєння нових районів, спорудження підприємств [11].

У наш час питання функціонування державного сектору, надання суспільних благ, розвитку системи державних фінансів глибоко досліджував Дж. Стігліц. Він відзначав, що суспільні блага мають дві важливі властивості: неконкурентне споживання і невиключності (невинятковості). Вони можуть бути чистими або нечистими, і сфера їх застосування може змінюватися [12,13].

Розробку ідеї чистих суспільних благ приписують Полю Самуельсону. У своїй роботі 1954 року, він визначив існування властивостей неконкурентності та невинятковості. Це найбільш логічно пояснюється з точки зору споживання. Існують багато суспільних благ, у яких не проглядаються у такому вигляді ці властивості через певний рівень конкурентності та замінності. Їх називають нечистими. Є також багато благ, що надаються державним сектором, але своєю чергою вони не є суспільними (наприклад, приватні блага, що надаються суб'єктами державного сектору). Те, що благо надається у рамках державного сектору, ще не означає, що воно є суспільним благом.

Якісне управління державними видатками – підвищення ефективності, прозорості та підзвітності державних витрат – збільшує фіскальний простір таким же чином, як отримання додаткових ресурсів: якщо держава ефективніше використовує наявні ресурси, вона може забезпечити надання більшої кількості суспільних товарів і послуг кращої якості із використанням тієї ж кількості фінансових ресурсів.

Чотири напрями державної політики заслуговують на особливу увагу:

- програми субсидування;
- державні інвестиції;
- державні закупівлі;
- управління боргом.

У той час, коли програми субсидування можуть бути позитивним інструментом політики в перерозподілі багатства і вирішення проблем нерівності, вони часто стають нецільовими та неефективними через значне використання фінансових ресурсів із забезпеченням обмежених переваг для визначених груп населення. Деякі субсидії потребують суттєвого переосмислення економічних і соціальних цілей.

Державні інвестиції в соціальну та матеріальну інфраструктуру мають важливе значення для всебічного зростання, сталого розвитку та викоринювання убогості, а також для залучення прямих іноземних інвестицій. Проте, для отримання результатів, використання державних інвестицій має бути логічно обумовленим. Низька віддача від державних інвестицій виникає внаслідок здійснення поганого планування, розподілу і реалізації проектів в умовах обмеженої інформації, відтоку ресурсів, а також слабкої технічної експертизи та інституційного потенціалу. У середньому неефективність державних інвестицій у різних країнах оцінюється на рівні близько 30%, що виміряно шляхом порівняння вартості суспільного капіталу з якістю інфраструктури. Країна з найбільш ефективними державними інвестиціями отримує вдвічі більше економічних вигід, ніж країна із найменш ефективними.

Прозора система державних закупівель є невідмінною умовою ефективного використання державних витрат. З точки зору державних фінансів, державні закупівлі – це те, як державні органи витрачають бюджетні кошти на закупівлю товарів і послуг. З економічної точки зору, вони пропонують значні можливості для бізнесу в приватному секторі і приваблюють прямі іноземні інвестиції. Розмір і значення державних закупівель є такими, що немає сенсу обговорювати стійке, інклюзивне зростання без належного розгляду ефективності державних закупівель. Це майже 15-28% ВВП країн, тобто близько 50% державних витрат, а, отже, створюють вагомі наслідки для політики, коли мова йде про підвищення ефективності державних витрат.

Запозичення є способом мобілізації державних ресурсів для збільшення фіскального простору. Отримуючи борги на міжнародному та внутрішньому ринках, уряд де-факто використовує свої власні ресурси для фінансування державних інвестицій. У позитивному випадку, запозичення повинно послужити основою для середнього і довгострокового зростання. З різних причин, це не завжди так, і борг виростає у багатьох розвинених країнах і країнах, що розвиваються. Збільшення державних інвестицій шляхом скорочення боргу на стійкій основі вимагає акцентування особливої уваги на якості державних інвестицій і раціональності управління боргом, що базується на борговій стратегії із збільшення необхідного обсягу фінансування за мінімально можливою вартістю відповідно до ризику [14].

Зараз державний сектор економіки включає всі інституційні одиниці-резиденти, які:

- 1) контролюються одиницями-резидентами сектору загального державного управління;
 - 2) віднесені до сектору загального державного управління;
 - 3) віднесені до державних нефінансових корпорацій;
 - 4) віднесені до державних фінансових корпорацій.
- Разом з тим, відповідно до своїх функцій і структури економіки України, інституційні одиниці (резиденти) групуються в п'ять інституційних секторів економіки:
- нефінансові корпорації;
 - фінансові корпорації;
 - сектор загального державного управління;
 - домашні господарства;
 - некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства.

Сектор загального державного управління (ЗДУ) об'єднує юридичних осіб, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої або судової влади стосовно інших інституційних одиниць у межах певної території. Разом з тим існують державні структури, що мають усі характеристики інституційної одиниці, які створюються для виконання конкретних функцій, мають пряме джерело доходів і відносну свободу в прийнятті рішень щодо їхнього використання.

Сектор загального державного управління включає усі одиниці центральних, регіональних, місцевих органів управління та усі неринкові некомерційні організації (НКО), які контролюються і переважно фінансуються органами управління.

Висновки з проведеного дослідження. Сучасний бухгалтерський облік доходів і видатків у державному секторі ґрунтується на застосуванні досліджень багатьох вчених-економістів протягом історичного розвитку суспільства. Нині здобутки дослідників узагальнено та є основою практичних документів з обліку у державному секторі.

Зараз ведення бухгалтерського обліку доходів і видатків здійснюється згідно положень міжнародних (МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», 9 «Дохід від операцій обміну» та ін.) та національних (НП(С)БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати», 101 «Подання фінансової звітності» тощо) стандартів. В Україні облік у бюджетних установах також регламентується Планом рахунків, Типовою кореспонденцією рахунків та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. Історичне становлення та розвиток бухгалтерського обліку доходів і видатків у державному секторі призвели до здійснення ефективного управління та контролю за використанням бюджетних коштів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023&stind=11
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 «Дохід від операцій обміну» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024
4. Арістотель. Політика / Пер. з давньогр. та передм. О. Кислюка. – К.: Основи, 2000. – 239 с.
5. Історія економічних учень: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича, 3-тє вид. – К.: Знання, 2008.
6. Каутилья. Артхашаstra или наука политики. – Издательство академии наук СССР, Москва, Ленинград, – 1959 г. – 802 с.
7. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – Издательство: «ЭКСМО» 2007. – 153 с.
8. Платон. Держава / Пер. з давньогр. Д. Коваль. – К.: Основи, 2000. – 355 с.
9. Себайн Джордж Г., Торсон Томас Л. Історія політичної думки. – К., 1997. – С. 49-61.
10. Сунь-цзи. Мистецтво війни / Сунь-цзи/ пер. Г. Латника. – К.: Арії, 2014. – 128 с.
11. Юхименко П. І., Леоненко П.М. Історія економічних учень/ навч. пос. / К.: Знання-Прес, 2005. – 583 с.
12. Joseph E. Stiglitz (2006) «Global Public Goods and Global Finance: Does Global Governance Ensure that the Global Public Interest is Served?» *Advancing Public Goods*, Jean-Philippe Touffut, ed., Edward Elgar Publishing.
13. Joseph E. Stiglitz *New perspectives on public finance: recent achievements and future challenges // Journal of Public Economics*. – 2002. – № 86. – P. 341–360.
14. Joseph E. Stiglitz, Mary Kaldor *The Quest for Security: Protection without Protectionism and the Challenge of Global Governance*, eds., New York: Columbia University Press, 2013.