

УДК 347.73

## ПРАВОВА ПРИРОДА ЗАГАЛЬНОГО ТА СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДІВ БЮДЖЕТІВ, ЩО СТАНОВЛЯТЬ БЮДЖЕТНУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ

Зорина ПЕРОЩУК,

кандидат юридичних наук, здобувач кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

### SUMMARY

The legal nature of general and special budget funds included in the budget system of Ukraine is investigated in the article. Issues related to ambiguous interpretation of the budget components and use of the terms «budget components», «budget structure», «budget revenues», «budget expenditures» as well as vertical and horizontal distribution of the budget means are analyzed. It is suggested to name the Article 13 of The Budget Code of Ukraine as «The budget structure» because of function of this legal norm which is to determine internal structure of the budget. It is noted the budgets included in the budget system of Ukraine consist of general and special funds each of them includes the budget revenues and expenditures.

**Key words:** budget, budget system, general fund, special fund, finances, financial resources, the revenue part, expenditure part.

### АНОТАЦІЯ

У статті досліджується правова природа загального та спеціального фондів бюджетів, що становлять бюджетну систему України. порушуються питання неоднозначного трактування складових частин відповідних бюджетів та застосування термінів «складові частини бюджету», «структура бюджету», «дохідна частина бюджету», «видаткова частина бюджету», а також вертикального та горизонтального розподілу бюджету. Пропонується статтю 13 БК України назвати структура бюджету, оскільки ця правова норма визначає саме внутрішню будову бюджету. Зазначається, що структуру бюджетів, що складають бюджетну систему України, складають загальний та спеціальний фонди, кожен з яких включає надходження та витрати відповідного бюджету.

**Ключові слова:** бюджет, бюджетна система, загальний фонд, спеціальний фонд, фінанси, фінансові ресурси, дохідна частина, видаткова частина.

**Постановка проблеми.** Проблема полягає в неоднозначному трактуванні складових частин бюджетів, що становлять бюджетну систему України. Виходячи з норм БК України бюджет складається з двох частин, кожна з яких має свої внутрішні складові частини (доходи, видатки, кредитування та фінансування (стаття 13 БК України) [1]).

Водночас, у теорії фінансового права зазначається, що статтею 13 БК України закладено загальні підстави структури бюджету (незалежно від його рівня), вертикальний і горизонтальний його розподіл. Так, вертикальний розподіл бюджету дозволяє вирізнити в його складі загальний і спеціальний фонди, тоді як горизонтальний розподіл визначає склад доходів (стаття 29 – до Державного бюджету, статті 64–69 до місцевих), і видатків (статті 30, 31 – з Державного бюджету та ст. 70 – з місцевих бюджетів) бюджетів [2, с. 89; 3, с. 106; 4, с. 152].

**Мета статті.** Порушити питання застосування термінів «складові частини бюджету» та «структура бюджету», з'ясувати зміст загального та спеціального фондів бюджетів, що становлять бюджетну систему України.

**Стан дослідження.** Вирішенню надзвичайно великої кількості проблемних правових питань у сфері сучасної бюджетної системи посприяли такі видатні українські вчені, як Л.К. Воронова, Н.Ю. Пришва,

М.П. Кучерявенко, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, О.А. Музика-Стефанчук, І.Б. Заверуха, П.С. Пацурківський, І.І. Бабін і інші.

Водночас цілий ряд питань залишаються поза належною увагою, серед яких ті, що стосуються правової природи загального та спеціального фондів бюджетів, що становлять бюджетну систему України.

**Виклад основного матеріалу.** БК України передбачає окрему норму щодо визначення структури місцевих бюджетів, яка містить надходження і витрати на виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування. При цьому, щодо структури державного бюджету окремої правової норми не існує.

Згідно з пунктом 1 частини першої статті 2 БК України бюджет є планом формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

На нашу думку, бюджетом є план фінансових ресурсів, необхідний для здійснення відповідними органами державної влади чи органами місцевого самоврядування функцій держави та відповідних громад.

Отже, з одного боку, бюджет будь-якого рівня є планом фінансових ресурсів, з іншого – певним фондом надходжень та витрат (фондом бюджетних коштів (коштів бюджету)).

Вбачається, що в контексті бюджету фінансові ресурси виражаються у формі бюджетних коштів (надходжень та витрат бюджету), утворюючи певні фонди (загальний, спеціальний та інші), які на сьогодні бюджетно-правовою наукою майже недосліджені.

Так, виходячи з правової доктрини, вертикальний розподіл бюджету передбачає загальний і спеціальний його фонди, відповідно, горизонтальний – склад доходів і склад видатків відповідного бюджету. Водночас, ті ж доходи та видатки, виходячи з правових норм, є складовими частинами загального та спеціального фондів.

Зазначене свідчить про певну незрозумілість юридичних положень щодо загального та спеціального фондів бюджетів.

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно БК України та законом про Державний бюджет України (частина 5 статті 13 БК України). Виходить, бюджет може містити два окремі структурні елементи бюджету:

- загальний та спеціальний фонди;
- складові частини загального та спеціального фондів.

Окрім цього, БК України, як вище зазначалося, передбачає норму щодо структури місцевих бюджетів, яка містить надходження і витрати бюджетів, і тим самим наводить на думку, що структура бюджету – це ті ж доходи, видатки... У такому разі, стаття 63 БК України суперечить частині другій та частині третій статті 13 БК України, де чітко вказано, що всі доходи бюджету, всі видатки, кредитування та фінансування бюджету є складовими частинами бюджету.

Слід зазначити, що свої критичні міркування стосовно структури та складових частин бюджету висловила О.А. Музика. На думку вченої, у БК України це різні поняття. Якщо структура бюджету – це фактично його доходи та видатки, то склад бюджету – це його загальний і соціальний фонди. Наведені визначення загалом є придатними, а ось самі терміни... Для правильного застосування, автор запропонувала написати, що склад бюджету – це його дохідна та видаткова частини, а форма бюджету – це внутрішнє розмежування всіх бюджетних доходів і видатків між загальним і спеціальним фондом бюджету [5, с. 15].

Думка автора в якійсь мірі є слушною. Досліджуючи поняття «доходів місцевих бюджетів» і його співвідношення із суміжними бюджетно-правовими категоріями, зокрема доходною частиною бюджету, науковець прийшов до висновку, що доходна частина бюджету – це частина фінансового плану, а доходи бюджету –

це вже реальні надходження до бюджету [5, с. 15]. Це саме можна сказати і про видаткову частину.

З точки зору юриспруденції доходна та видаткова частини є відповідними частинами плану фінансових ресурсів (бюджету), носять матеріальний характер. На цій особливості стосовно доходної частини бюджету наголошували Л.К. Воронова, А.Є. Алісов, С.Т. Кадькаленко [6, с. 135], О.Г. Пауль [5, с. 15].

На нашу думку, віднесення дохідної та видаткової частини до складу бюджету можливе лише в межах певного фонду.

Слід зауважити, що в БК України термін «дохідна частина загального фонду бюджету» декілька раз зустрічається (у частині сьомій статті 78 та частині другій статті 85 БК України).

Так, рішення про внесення змін до рішення про місцевий бюджет ухвалюється Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою на підставі офіційного висновку місцевого фінансового органу про перевиконання чи недовиконання дохідної частини загального фонду, про обсяг залишку коштів загального та спеціального фондів (крім власних надходжень бюджетних установ) відповідного бюджету. Факт перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету визнається за підсумками першого півріччя та наступних звітних періодів з початку поточного бюджетного періоду на підставі офіційних висновків місцевого фінансового органу за умови перевищення доходів загального фонду місцевого бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів), врахованих у розписі місцевого бюджету на відповідний період, не менше ніж на 5 відсотків. Факт недоотримання доходів загального фонду місцевого бюджету визнається на підставі офіційного висновку місцевого фінансового органу за підсумками квартального звіту в разі недоотримання доходів загального фонду місцевого бюджету, врахованих у розписі місцевого бюджету на відповідний період, більше ніж на 15 відсотків.

Забороняється планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів БК України, а також здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки на утримання бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, крім випадків, коли такі видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату або за рішенням Кабінету Міністрів України [1].

У кожному разі дохідна частина загального фонду місцевого бюджету ототожнюється з доходами місцевих бюджетів загального фонду. На нашу думку, вказані законодавчі норми потребують удосконалення,

так як перевиконуватися чи недовиконуватися можуть доходи бюджету, а не дохідна частина бюджету. Хоча, якщо вести мову про правовий аспект бюджету, то з інтерпретацією законодавця доцільно було б погодитися. Ця думка співпадає, приміром, з думкою О.Г. Пауля, який наголошує на тому, що дохідна частина бюджету – це частина фінансового плану, тобто лише передбачуване, заплановане надходження доходів. Якщо розглядати доходи бюджету виключно як доходну частину бюджету, то, на його думку, у цьому разі йтиметься про правовий аспект бюджету [5, с. 15].

Взагалі терміни «дохідна частина бюджету» та «видаткова частина бюджету» в українському законодавстві, рідко, але вживаються. Для прикладу, у 1997 році, у ході судового провадження в справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справі про Рахункову палату), між представниками сторін навіть виникли розбіжності щодо суті самого поділу виконання Державного бюджету України на виконання доходної та виконання видаткової частин [7]. Тоді, цілий ряд положень Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» були визнані такими, що не відповідають Конституції України, зокрема положення, за якими на Рахункову палату покладено функцію організації і здійснення контролю: за своєчасним виконанням, зокрема «дохідної... частини Державного бюджету України» тощо.

Згідно з чинним Законом України «Про Рахункову палату України» завданнями Рахункової палати, окрім інших, є організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України. Крім того, Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо: проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його дохідної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України [8].

Поряд з цим, у відповідності до статті 6 Закону України «Про Рахункову палату України», однією з функцій Рахункової палати є, наприклад, функція здійснення за дорученням Верховної Ради України контролю за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників бюджету, у тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України; згідно із статтею 30 Рахункова палата узагальнює та досліджує причини і наслідки виявлених відхилень і порушень у процесі формування доходів та витрачання коштів Державного бюджету України тощо.

Отже, норми Закону України «Про Рахункову палату України» є свідченням синонімічності досліджу-

ваних термінологічних категорій. Законодавець, вживаючи термін «дохідна частина бюджету», «видаткова частина бюджету», розуміє по суті «доходи бюджету», «видатки бюджету».

На нашу думку, дохідна та видаткова частини фондів є певними структурними елементами (складовими частинами) бюджету і становлять вертикальний розподіл бюджету.

Набагато складнішим видається питання горизонтального розподілу бюджету, до якого науковці відносять склад доходів та склад видатків бюджету.

Слід зауважити, що крім доходів та видатків, бюджет містить кредитування бюджету (операції з надання коштів з бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів з бюджету), та операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету)), та фінансування бюджету (надходження та витрати бюджету, пов'язані зі зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету) [1].

В загальних рисах терміни кредитування та фінансування бюджету являють собою певні операції, пов'язані зі зміною бюджетних коштів (належних відповідно до законодавства надходжень бюджету та витрат бюджету), які згідно з БК України складають структуру бюджету.

Горизонтальний розподіл бюджету, на нашу думку, полягає у визначенні не складу доходів і видатків бюджету, а у визначенні надходжень і витрат бюджету, так як за БК України ці два поняття являються поняттями, ширшими за поняття доходів і видатків. Більше того, БК України доходи і видатки бюджету відносить до надходжень і витрат бюджету, які до свого загального обсягу включають фінансування та кредитування бюджету.

У даному випадку можна було б застосувати поняття «форма бюджету», взявши до уваги позицію О.А. Музики. Але, на нашу думку, форма бюджету – це скоріше зовнішній вираз його змісту (для прикладу, дотаційний, недотаційний, бюджет-донор, бюджет-реципієнт і так далі), а мова йде про внутрішню будову бюджету.

Отже, надходження і витрати бюджету є структурними елементами (складовими частинами) загального та спеціального фондів бюджету і являють собою горизонтальний розподіл бюджету.

З огляду на викладене, виникає проблема в застосуванні термінів «складові частини бюджету» та «структура бюджету», так як у правових нормах та наукових джерелах ці два терміни частото плутаються, застосовуються як слова-синоніми один до одного.

На нашу думку, логічніше було б статтю 13 БК України назвати структура бюджету (у наукових джерелах у переважній більшості використовується термін «структура бюджету»).

Саме структура [лат. *structura*] за сучасним тлумачним словником української мови трактується як взаєморозміщення та взаємозв'язок частин цілого [9, с. 680]; за словником іншомовних слів – як внутрішня будова і зв'язок складових частин чого-небудь [10, с. 865].

Стаття 13 БК України визначає якраз внутрішню будову бюджету. Складові частини бюджету взаємопов'язані (обсяг витрат бюджету повинен відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період (пункт 2 частини першої статті 7 БК України)). На нашу думку, саме цей принцип – принцип збалансованості, лягає в основу визначення складових частин бюджету, оскільки вказує на закономірний взаємозв'язок останніх.

**Висновок.** Структуру бюджету складають загальний та спеціальний фонди, кожен з яких включає надходження та витрати відповідного бюджету.

Загальний фонд бюджету (державного чи місцевого) включає надходження та витрати відповідного бюджету (крім тих, що належать до спеціального фонду), які є джерелом здійснення функцій держави та органів місцевого самоврядування.

Спеціальний фонд бюджету (державного чи місцевого) включає надходження до бюджету на конкретну мету та витрати, які здійснюються за рахунок цих надходжень. Інакше кажучи, витрати спеціального фонду бюджету плануються під конкретні надходження.

## Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Фінансове право : [навч. посіб.] / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 288 с.
3. Фінансове право України : [підручник] / за ред. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 320 с.
4. Фінансове право України: [навч. посіб.] / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.
5. Музика О.А. Правове регулювання неподаткових доходів місцевих бюджетів України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / О.А. Музика. – К., 2005. – 261 с.
6. Фінансове право : [підручник] / відп. ред. Л.К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с.
7. Рішення Конституційного Суду України в справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) від 23 грудня 1997 р. № 7-зп // Офіційний вісник України. – 1998. – № 1. – Ст. 151.
8. Про Рахункову палату: Закон України від 11 липня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 24. – Ст. 137.
9. Сучасний тлумачний словник української мови: 60000 слів / за ред. В.В. Дубічинського. – Х. : ВД «ШКОЛА», 2009. – 832 с.
10. Словник іншомовних слів: 23000 слів та термінологічних термінів словосполучень / уклад. Л.О. Пустовіт та ін. – К. : Довіра, 2000. – 1018 с.