

ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ ЯК ПРАВОВА КАТЕГОРІЯ

BUDGET EXPENDITURES AS A LEGAL CATEGORY

Овсянніков Є.С.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

Статтю присвячено дослідженню явища видатків бюджетів. Позначено місце бюджетних видатків у горизонтальній структурі бюджету, проаналізовано ключові підходи до розуміння терміну «видатки бюджету», наведено авторське визначення поняття «видатки бюджету» як правової категорії.

Ключові слова: бюджет, бюджетна система, горизонтальна структура бюджету, бюджетні правовідносини, видатки бюджету.

Статья посвящена исследованию явления расходов бюджетов. Обозначено место бюджетных расходов в горизонтальной структуре бюджета, проанализированы ключевые подходы к пониманию термина «расходы бюджета», приведено авторское определение понятия «расходы бюджета» как правовой категории.

Ключевые слова: бюджет, бюджетная система, горизонтальная структура бюджета, бюджетные правоотношения, расходы бюджета.

The article is devoted to the phenomenon of budget expenditures. Location of expenditures in the horizontal structure of the budget is indicated, key approaches to understanding of the term «budget expenditures» are analyzed, author's definition of the «budget expenditures» as a legal category is given.

Key words: budget, budget system, horizontal structure of budget, budget relationships, budget expenditures.

Вступ. Не викликає жодних сумнівів важливість своєчасного, повного та ефективного здійснення бюджетних видатків. Саме від відповідних якісних та кількісних характеристик цієї багатоаспектної суспільно-правової категорії залежить виконання державою та місцевим самоврядуванням їх основоположних завдань та функцій. Одночасно із цим феномен бюджетних видатків існує та розвивається у складній взаємопов'язаній сукупності таких більш загальних категорій, як «бюджет» та «бюджетна система», слугуючи їх сутнісно необхідним елементом, а виникаючі при цьому взаємозв'язки потребують свого ретельного вивчення та наукового дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз природи та розкриття змісту терміну «видатки бюджету» як правової категорії, надання авторського визначення поняття «видатки бюджету» і створення фундаменту для подальшого вдосконалення процесу виконання бюджетів за видатками.

Результати дослідження. Можливість виконання бюджетом своїх основних функцій, акумулювання до нього грошових коштів із різних джерел публічних доходів, а також наступне витрачання отриманих коштів на визначені суспільно важливі завдання та програми стає можливим завдяки внутрішній узгодженості елементів, із яких складено бюджет як правове явище, а так само і його зовнішньої форми, взаємозв'язок бюджетів різних рівнів між собою. У цьому сенсі, передусім, мова йде про об'єднання усіх бюджетів у категорію бюджетної системи України.

Визначення бюджетної системи України є законодавчо закріпленим. Відповідно до пункту 5 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України «бюджетна система України – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і

адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права» [1]. Так само у статті 5 єдиного кодифікованого акта чинного бюджетного законодавства України досить конкретно визначено, що структура бюджетної системи України складається з державного бюджету та місцевих бюджетів. Місцевими бюджетами є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. У свою чергу, бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад [1]. Тим самим вітчизняним законодавцем визначено основи формування зовнішньої форми бюджетів, що дозволяє їх об'єднувати у взаємопов'язану цілісну бюджетну систему України.

Одночасно із об'єднанням бюджетів у певну систему створюється їх певна упорядкованість, чіткість взаємозв'язків між різними бюджетами, а також внутрішня узгодженість кожного окремо взятого бюджету. Такі взаємозв'язки та узгодженість із формальної точки зору визначені розумінням бюджету як правого явища, а із сутнісної сторони – існуючими економічними відносинами, закономірністю руху публічних фінансів на кожній із їх стадій. Саме тому, у приведеному законодавчому визначенні бюджетної системи України відображено її зумовленість економічними відносинами, які урешті-решт врівноважують бюджетну систему, роблять її логічно побудованою та зручною для правового регулювання.

Те ж саме відмічають й науковці. Зокрема, Л. К. Воронова, ще на прикладі радянської бюджетної системи, вказувала, що «бюджетна система єдина як з внутрішнього, так і з зовнішнього боку. Внутрішня

єдність відбивається в єдності бюджетного балансу, оскільки всі бюджети балансуються в одному. Зовнішня єдність полягає в єдності бюджетного документа, затвердженого Законом вищого представницького органу» [2, с. 60–61]. Ця теза є фактично продовженням встановленого нами раніше існування бюджету як складного багатоаспектного явища, що має економічну сутність та правову форму. Одночасно у думці Л. К. Воронової відображена й висока централізація бюджетних відносин, що існувала за радянських часів.

Однак, слід вказати, що й зараз існує міцне підґрунтя для взаємозв'язків бюджетів усередині бюджетної системи України. У першу чергу варто звернути увагу на такі принципи вітчизняної бюджетної системи України, як закріплені у статті 7 Бюджетного кодексу України принципи єдності бюджетної системи України, а також її повноти. При цьому принцип єдності бюджетної системи України означає, що остання забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності, а принцип повноти – те, що до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування [1]. Так само й існування явища зведеного бюджету посилює взаємозв'язок бюджетів між собою. Відповідно до частини першої статті 6 Бюджетного кодексу України, зведений бюджет є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави [1]. А у частині другій цієї статті Кодексу визначено, що зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя [1]. Зазначимо, що недаремно у кодифікованому акті бюджетного законодавства України вказано саме на ціль прогнозування соціально-економічного розвитку держави при наведенні показників зведеного бюджету, що знову пов'язано із економічною природою та змістом бюджетів та його важливістю для виконання державою своїх завдань та функцій.

На значний ступінь узгодженості та інтегрованості бюджетів у рамках бюджетної системи України вказує й К. О. Токарева. Вчена підкреслює, що «бюджетна система України становить урегульовану нормами бюджетного права сукупність взаємопов'язаних між собою бюджетів (державного та місцевих), які функціонують з урахуванням адміністративно-територіального устрою держави та економічних відносин. Її ознаками є: нормативність (встановлення виключно законами); чітка визначеність (кожна ланка такої системи містить відповідні конкретні доходи та видатки, перелік яких встановлений законодавством); структурованість (складається з Державного та місцевих бюджетів); взаємопов'язаність бюджетної системи

та її елементів з економікою, політикою, валютною та податковою системами» [3, с. 13]. Звідси ми бачимо, що витоки чіткої визначеності бюджетів як ззовні, так і усередині знаходяться у їх об'єднанні у рамки бюджетної системи України. Остання, серед іншого, зумовлює необхідність виокремлення у кожному бюджеті його дохідної та видаткової частин як наслідок необхідності чіткої визначеності структури бюджетів.

При цьому, говорячи про структуру бюджету, треба розрізнявати так звану горизонтальну та вертикальну його структуру. Про це нагадує К. О. Токарева, роз'яснюючи, що «вирізняють горизонтальну та вертикальну структуру бюджетів. Горизонтальну структуру бюджетів формують доходи та видатки таких бюджетів, тоді як вертикальну – загальний і спеціальний фонди» [4, с. 67]. Втім, термінологічно більш доцільно казати про поділ бюджетів на частину бюджетних надходжень та частину бюджетних витрат.

Це й відображено вітчизняним законодавцем у статті 2 Бюджетного кодексу України при визначенні категорій «надходження бюджету» та «витрати бюджету». Перша така категорія позначається у пункті 37 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України наступним чином: «надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) заповнень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [1]. У свою чергу пункт 14 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України закріпив, що «витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [1]. Звідси, використовуючи поділ бюджету за горизонталлю на надходження і витрати, ми охопимо усі канали руху грошових коштів бюджетів, що дозволить реалізувати одну з вимог логічного поділу поняття за обсягом, тоді як при виокремленні тільки доходів та видатків бюджету залишатимуться й інші, не включені до них частини бюджету.

Вказаною проблемою вживаних законодавчих категорій, із яких складається горизонтальна структура бюджету займалася й О. А. Музика-Стефанчук при дослідженні неподаткових доходів місцевих бюджетів України. Зокрема вчена вказує на тому, що «місцевий бюджет складається із надходжень (доходів бюджетів та коштів, залучених у результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади, органами АРК або органами місцевого самоврядування) і витрат (видатків бюджету і коштів на погашення основної суми боргу)» [5, с. 22]. Однак, обґрунтування цього вчена бере у законодавчому закріпленні структури місцевих бюджетів, наданій у статті 63 Бюджетного кодексу України. Згідно із останньої «місцевий бюджет відповідно до цього Кодексу містить надходження і витрати на виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів

місцевого самоврядування. Ці надходження і витрати становлять єдиний баланс відповідного бюджету» [1].

При подальшому ж дослідженні явища надходжень/доходів бюджетів та витрат/видатків бюджетів О. А. Музика-Стефанчук вказує, що «вбачається, що ці поняття є все ж таки синонімічними категоріями, але у Бюджетному кодексі України їх чомусь “позбавили” синонімічності» [5, с. 23]. На думку вченої підтвердженням тотожності цих категорій може слугувати офіційний текст Бюджетного кодексу України 2001 року російською мовою, а якому категорії витрати і видатки бюджетів були однаково перекладені як «расходы бюджета» [5, с. 24]. Це остаточно переконує вчену, у необхідності розуміння зазначених термінів бюджетного законодавства як синонімів, вказуючи, що «ми не маємо достатніх підстав розмежовувати «доходи бюджету» і «надходження до бюджету», а також «видатки бюджету» і «витрати бюджету». Вважаємо, що доходи бюджету можна визначити через бюджетні надходження, а видатки бюджету – через витрати бюджету» [5, с. 24].

Утім ми не зовсім поділяємо позицію вченої. Дійсно, хоча навіть у тлумачному словнику «видатки» розкриваються, передусім, через категорію «витрати» (наприклад, у тлумачному словникові російської мови С. І. Ожегова визначено, що «расход – затрата, издержки, потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели; графа в бухгалтерских книгах для записи издержек» [6, с. 616]), однак ми маємо зважати на специфічність сфери бюджетних відносин і законодавчої термінології, у яких кожен термін має свій, особливий зміст та призначення, відмінне від схожих, споріднених термінів, які у звичайному обігу використовуються як синоніми. Тож з огляду на різний обсяг понять «надходження» та «доходи» і «витрати» та «видатки», про що прямо йдеться у Бюджетному кодексі України, ми переконані, що потрібно розрізняти терміни кожної із цих пар як ціле та частину. Відповідно, видатки бюджету – це лише частина його витратної частини.

Комплексне вивчення проблеми змісту терміну «видатки бюджету» спробував провести російський дослідник А. В. Льїн. Останній у своїй праці «Правові основи видатків бюджету» [7] розглядає категорію «видатки бюджету» у різних значеннях, а саме як витрачання коштів, як здійснення фінансування, як передачу прав між суб'єктами бюджетних відносин, як відокремлену систему правовідносин у межах стадії виконання бюджетів [7, с. 9–21]. У даному разі можна помітити схоже до багатоаспектності категорії «бюджет» дослідове розкриття явища видатків бюджету у економічному, управлінському й, нарешті, суто бюджетно-правовому значеннях. Причому, важливо, що саме останнє є найбільш комплексним та таким, що оформлює відповідне явище у його форму, що дозволяє бюджету та бюджетним відносинам виконувати одні з найважливіших функцій – розподільчу, регулюючу, контрольну – та тим самим досягати суспільно корисного результату у вигляді вчасного та всебічного досягнення і виконання публічним територіальним утворенням його цілей і завдань.

Розуміння бюджетних видатків як певних виплат знаходиться у матеріальній площині економічного підходу до розуміння цього явища. Цей підхід уявляється найбільш спрощеним, коли відкидається навіть їх суспільно-економічна характеристика, що пов'язана із здійсненням таких виплат у процесі відповідних економічних відносин. Тож подібне спрощення може бути корисним лише для первісного ознайомлення із тим, що являє собою бюджетні видатки.

Втім саме до такого підходу нерідко вдаються науковці, коли їх завданням є скласти перше враження щодо цього явища, а не всебічне дослідження його сутності. Так, з подібного економіко-матеріального розуміння видатки бюджету спробував виходити І. І. Кучеров, вказуючи, що «видатки бюджету – грошові кошти, що спрямовуються на фінансове забезпечення завдань і функцій держави та місцевого самоврядування» [8, с. 95]. Так само й К. О. Токарева згадує про те, що серед різноманіття можливих підходів до категорії «видатки бюджету» одним із можливих варіантів є їх визначення у матеріальному сенсі. У даному разі за матеріальним змістом бюджетні видатки є «сукупністю грошових коштів, передбачених у відповідному бюджеті для фінансування завдань і функцій держави та місцевого самоврядування» [3, с. 10]. Ця логіка використана й російським законодавцем при наданні легального визначення видатків бюджету у Бюджетному кодексі Російської Федерації від 31 липня 1998 р. № 145-ФЗ. Зокрема у його статті 6 «Поняття і терміни, що використовуються у цьому Кодексі» закріплено, що «видатки бюджету – грошові кошти, що виплачуються з бюджету, за винятком коштів, які відповідно до цього Кодексу є джерелами фінансування дефіциту бюджету» [9]. Однак головний недолік даного економіко-матеріального підходу до розуміння видатків бюджету полягає у їх представленні лише як певних грошових коштів, що нібито буквально знаходяться у бюджеті, тим самим відсилаючи й до розуміння бюджету як певного матеріального явища, відкидаючи його багатогранну економіко-правову природу та ігноруючи складну систему суспільних відносин, що існують під час здійснення бюджетних видатків.

Вочевидь, розуміння бюджету як виплат з бюджету є недостатнім для того, що описати відповідне явище навіть його з економічного боку, не говорячи вже про правовий. Про це слушно зауважує А. В. Льїн, вказуючи, що видатки бюджету як складова частина бюджету з'являється разом із ним, тобто ще до стадії його виконання, коли жодних виплат ще не здійснюється. У силу планового характеру діяльності держави з витрачання бюджетних коштів майбутні надходження у бюджет заздалегідь до їх безпосереднього використання розподіляються за напрямками витрачання із зазначенням конкретного обсягу цього. Тому «кошти бюджету, які на даному етапі ще відсутні, однак поява яких передбачується, завчасно умовно відокремлюються, з тим щоб не бути спрямованими на які-небудь інші цілі. Видатки бюджету на етапах, що передують виконанню бюджету, не є виплатами, а виступають, таким чином, як майбутні, потенційні

виплати» [7, с. 10–11]. У цілому ми погоджуємося з такою точкою зору вченого, хоча зазначимо, що видатки бюджету, як складова частина централізованого фонду грошових коштів, на етапі складання проекту бюджету умовно відокремлюється лише за так званими «захищеними статтями бюджету», а за будь-якими іншими напрямками здійснення видатків майбутнього бюджетного періоду такі бюджетні видатки лише підлягають арифметичному складанню з метою балансування їх загального обсягу з обсягом запланованих надходжень бюджету та граничного розміру бюджетного дефіциту.

Більш розгорнуто до розуміння бюджетних видатків з економічного боку підходила Л. К. Воронова, яка вказувала, що «видатки бюджету є економічною категорією, носять розподільчий характер, виражаються у грошовій формі і планомірно організуються державою» [10, с. 10]. За такого підходу передбачається, що видатки бюджету існують у процесі комплексного функціонування економічних відносин із розподілу та перерозподілу вартості, які у тому числі включають й стадію планування такого розподілу, а тому є більш обсяжним явищем, ніж суто грошові кошти, що виплачуються з бюджету.

Сучасна російська вчена Ю. О. Крохіна також вивчає явище видатків бюджету з їх вихідного, сутнісного розуміння як певної частки суспільних економічних відносин, однак йде далі і передбачає наступне правове оформлення цих економічних відносин. Зокрема фахівець згадує, що «видатки бюджету – це публічні і такі, що не утворюють і не погашають фінансових вимог, витрати держави або муніципальних утворень, у вигляді суворо опосередкованих нормами права економічних відносин з приводу розподілу і використання централізованих фондів грошових коштів у цілях забезпечення завдань і функцій держави» [11, с. 274]. Таке вказання на розподіл і використання бюджетів одночасно відсилає й нас як до економічного боку бюджету, де останній стає одним із найбільш ефективних засобів розподілу національного доходу, а також й до розподільчої функції бюджету вже як правового явища.

Авторське розуміння сутність економічного боку явища бюджетних видатків пропонує й К. О. Токарева. Вчена вказує, що «в економічному значенні видатки бюджету являють собою сукупність економічних відносин, пов'язаних із розподілом (перерозподілом) грошових коштів, які направлені на забезпечення діяльності держави та органів місцевого самоврядування» [3, с. 9]. Можна погодитись із подібним визначенням, але разом із тим, не завадить зробити певні уточнення. Перш за все ми маємо відштовхуватися, що мова йде саме про бюджетні видатки, а не про публічні (що є ширшою за обсягом категорією), тому потрібно вказувати, що завдяки бюджетним видаткам відбувається розподіл та перерозподіл тільки тих грошових коштів, що акумульовані у бюджетах бюджетної системи країни, не зачіпляючи позабюджетні фонди. По-друге, на рівні місцевого самоврядування коштами, що розподіляються через бюджетну систему відбувається фінансування не лише органів місцевого самовряду-

вання, а, передусім, забезпечується реалізація функцій місцевого самоврядування та виконання різноманітних соціально-економічних завдань, що постають перед територіальними громадами сіл, селищ, міст. Також, відповідно до частини третьої статті 142 Конституції України, державою компенсуються будь-які «витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади» [12]. Як правило, такі компенсації надходять до місцевих бюджетів у формі міжбюджетних трансфертів. Таким чином, з економічного боку видатки бюджету можна визначити як особливі економічні відносини, розподілу та перерозподілу сукупного національного продукту, що пов'язані із використанням грошових коштів державного та місцевого бюджетів, завдяки чому відбувається забезпечення реалізації завдань та функцій держави та місцевого самоврядування.

Деякі дослідники розглядають видатки бюджету як бюджетні права на отримання бюджетних видатків. Наприклад, А. В. Голубев вказує, що видатки бюджету – це обсяги прав у грошовому вираженні на використання бюджетних коштів [13, с. 21]. Деталізуючи це, автор вказує, що видатки бюджету і бюджетні асигнування, затверджені законом (рішенням) про бюджет у складу загального обсягу витрат бюджету, являють собою комплекс суб'єктивних прав учасників бюджетного процесу на використання бюджетних коштів [14, с. 11]. Відповідно до цього науковець підкреслює, що видатки бюджету з'являються раніше за виконання бюджетів за видатками [13, с. 16]. У даному разі враховується та обставина, що категорія «видатки бюджету» використовується при складанні та затвердженні проектів відповідних бюджетів, а не тільки на стадії виконання бюджетів.

Подібним чином й А. В. Ільїн вказує, що на поняття «видатки бюджету» можна подивитись під тим кутом зору, що вони є передачею прав одним суб'єктом іншому щодо використання бюджетних коштів, при цьому використання та фінансування є еквівалентними термінами [7, с. 13]. Тут вчений виходить з раніше висловленої ним тези, що «весь процес фінансування отримувачів бюджетних коштів є витрачанням коштів» [7, с. 12]. У свою чергу дослідження подальшого механізму здійснення бюджетних видатків, зокрема їх проходження через казначейські органи, дозволяє А. В. Ільїну зробити висновок, що кошти бюджету не перераховуються на окремі банківські рахунки отримувачам – вказані кошти лише відображаються на особових рахунках отримувачів бюджетних коштів, «закріплюючись віртуально». Звідси слідує, що фінансування отримувачів бюджетних коштів з правової точки зору є передача ним прав щодо прийняття і (або) виконання бюджетних зобов'язань у певному обсязі за рахунок відповідного публічно-правового утворення» [7, с. 12]. Цим категорія «бюджетні видатки» проявляє свою самобутність в управлінському значенні, як певна сфера державного управління у сфері публічних фінансів, у якій відбувається надання та реалізація прав щодо використання грошових коштів бюджетів бюджетної системи країни.

Утім, ми маємо розуміти, що отримувачі бюджетних коштів мають не лише права на використання відповідних, а й обов'язки щодо здійснення цього на визначені цілі, протягом визначеного часу та у встановлених межах. У цьому відображено кількісну та якісну характеристику бюджетних витраток, із чим, до речі, погоджується А. В. Ільїн, зазначаючи, що якщо кількісна сторона даного явища виражена у обсягах відповідних прав, то якісна полягає у цільовому призначенні ресурсів. Остання обставина може міститися у вказівці тільки на ті конкретні правовідносини, у межах яких отримувачу дозволено витратити бюджетні кошти, що не є його коштами, а є коштами публічно-територіального утворення [7, с. 15]. Звідси отримувачі бюджетних коштів мають не просто права, а повноваження щодо використання бюджетних коштів. У свою чергу, останні є змістом відповідних правовідносин, що виникають між учасниками бюджетного процесу та реалізуються при виконанні бюджетів за витратками.

Окрім цього, не варто забувати й про здійснення внутрішнього та зовнішнього контролю за кількісними та якісними характеристиками витрачання бюджетних коштів. При цьому у сукупності робиться перехід вже до правового змісту бюджетних витраток як відповідного роду правовідносин. Це однозначно дозволяє зробити висновок, що витатки бюджету є більшим, ніж просто права отримувачів бюджетних коштів, а становлять собою цілу групу бюджетних правовідносин із отримання повноважень щодо використання коштів бюджетів, їх реалізацією та постійним контролем за цими процесами.

Своєрідний акцент при розгляді витраток публічного територіального утворення як певної процедури намагається зробити й М. М. Прошунін. При цьому, слід вказати, що вчений розглядає, передусім, категорію «державні (муніципальні) витатки», яку термінологічно можна позначити як «витатки публічного територіального утворення» або «публічні витатки». До цієї категорії входять як складові частини витатки бюджетів, витатки позабюджетних централізованих грошових фондів публічних територіальних утворень, а також витатки децентралізованих фондів державних і комунальних підприємств. Тож, розглядувана вченим категорія є родовою відносно явища бюджетних витраток, що дозволяє використовувати зроблені при дослідженні публічних витраток висновки для нашого дослідження природи та сутності бюджетних витраток.

Із приводу публічних витраток М. М. Прошунін вказує, що державні (муніципальні) витатки є однією з найважливіших фінансово-правових категорій, виступаючи при цьому необхідною складовою фінансової діяльності держави і муніципальних утворень. У свою чергу, з процедурної точки зору державні (муніципальні) витатки можна розглядати як процес виділення і використання фінансових ресурсів, що знаходяться у бюджетах різних рівнів та державних позабюджетних фондах [15, с. 526]. Потрібно позначити, що доволі розмитою є категорія «фінансові ресурси», замість якої більш доречноше використовувати поняття «грошові

кошти». Однак більш важливіше те, що даний підхід вченого, за яким витатки держави і місцевого самоврядування розглядаються як певна процедура, можна розглядати як такий, що межує між управлінським та правовим підходами до питання бюджетних витраток. Зрозуміло, що процес виділення і використання грошових коштів становить собою певну частину державного управління у сфері публічної фінансової діяльності, при цьому цей процес є мислимим тільки у межах правової форми. Тому говорячи про витатки бюджету як певну процес, що пов'язаний із розпорядженням акумульованих до бюджетів грошових коштів, ми одночасно передбачаємо й відповідне правове оформлення такої процедури.

У правовому розумінні поняття «витатки бюджету» об'єднуються, фокусуються усі інші підходи до визначення природи і сутності цього явища. Це є певним чином закономірним, адже саме після набуття правової форми у вигляді затвердженого відповідним представницьким органом бюджету бюджетні витатки набувають своєї здійсненності, можливості руху грошових коштів бюджетів до їх розпорядників та отримувачів, які при використанні таких коштів тим самим реалізують завдання та функції публічного територіального утворення.

Недаремно А. В. Ільїн після дослідження явища бюджетних витраток доходить висновку, що «зміст поняття “витатки бюджету” не обмежується лише виплатами (потенціальними або реальними) з бюджету або сукупністю прав із прийняття і (або) виконання зобов'язань за рахунок публічно-правового утворення. Виявлення правової природи витраток бюджету дозволяє дійти висновку про те, що витатки бюджету як правова категорія являють собою сукупність систем правовідносин, кожна з яких включає до себе правовідношення щодо фінансування з бюджету та правовідношення щодо фактичного використання коштів бюджету» [7, с. 21]. Утім, якщо беззаперечно слід погодитись, що у правовому сенсі бюджетні витатки є різновидом бюджетних правовідносин, складаючи окремий інститут бюджетного права, то щодо запропонованого вченим поділу даних правовідносин на дві складові – фінансування та використання бюджетних коштів – треба навести певну чіткість.

За логікою А. В. Ільїна такий розподіл правовідносин між фінансуванням та фактичним витрачанням бюджетних коштів впливає з того, що отримувач бюджетних коштів наділяється правом прийняти і виконати конкретне бюджетне зобов'язання саме у рамках бюджетних правовідносин щодо фінансування з бюджету. При цьому «вказане правовідношення має власний, односторонній та майново-невартісний характер» [7, с. 17]. Як вбачається, при цьому береться лише управлінська природа процесу фінансування бюджетних витраток, однак відкидається їх економічна (вартісна) складова, а так само ігнорується їх двосторонній характер.

Спробуємо розібратись в аргументації своєї тези А. В. Ільїним. Науковець вказує, що у зміст правовідносин фінансування з бюджету «входять право отримувача бюджетних коштів на надання йому суб'єктивного

права прийняти і виконати за рахунок публічно-правового утворення конкретне зобов'язання та обов'язок протиставленого йому у правовідношенні суб'єкта надати таке право» [7, с. 17–18]. Саме те, що одній стороні досліджуваних правовідносин належать, на думку А. В. Ільїна, тільки права, а іншій – обов'язки, дозволяє йому стверджувати на односторонній характер правовідносин з надання бюджетних видатків. Однак, з нашої точки зору, при цьому вчений необґрунтовано залишає поза увагу економічний зміст бюджетних видатків як правовідносин. У запропонованому контексті ми маємо справу лише зі штучною правовою формою, яка відірвана від реального руху грошових коштів з бюджету до їх отримувачів.

На цю обставину звертає увагу А. В. Ільїн, однак інтерпретує її, з нашої точки зору, хибно. Дослідник задає питання, а «чи вичерпується зміст поняття “видатки бюджету” у правовому розумінні вказанням лише на правовідносини щодо фінансування із бюджету, адже у такому випадку дане поняття охоплює тільки потенційні виплати з бюджету, однак не реальні, оскільки відносини щодо виплати з бюджету коштів оформлені іншими за своїм змістом правовідносинами?» [7, с. 18]. Доходячи справедливого висновку, що видатки бюджету без їх економічного змісту та реальним рухом коштів були б безглуздими та втрачають власний сенс, вчений й вказує, що видатки бюджету є цілою системою правовідносин, що включає до себе як правовідносини щодо фінансування з бюджету, так і правовідносини щодо фактичного використання бюджетних коштів. Так, вчений пише, що «взаємозв'язок вказаних правовідносин проявляється у тому, що без першого юридично неможливе друге, а друге без першого є юридично та економічно порожнім» [7, с. 18].

Проте ми впевнені, що мова йде про одні й ті самі бюджетні правовідносини, що пов'язані з наданням повноважень та витрачанням бюджетних коштів. При цьому коли йдеться про реальний рух вартості та використання грошових коштів – це їх економічний зміст, а коли про сукупність прав та обов'язків учасників бюджетного процесу – це їх правовий зміст, що у вигляді норм інституту бюджетних видатків складає також і правову форму цих правовідносин.

Важливість позиції єдності правовідносин при здійсненні бюджетних видатків полягає й у тому, що при штучному відриві надання права на бюджетні кошти та їх наступного витрачання відбувається ускладнення процесу контролю за цільовим та ефективним витрачанням грошових коштів бюджетів, що є наразі дуже актуальною теоретичною і практичною проблемою у сфері бюджетних відносин. Також при відокремленні правовідносин з отримання прав на бюджетні кошти і правовідносин з їх витрачання можуть створюватись підстави для ухилення від відповідальності тих отримувачів бюджетних асигнувань, що припустили їх нецільове використання, оскільки підстава надання коштів та ціль їх витрачання знаходяться у різних правовідносинах.

Ще одним аргументом на користь єдності досліджуваних правовідносин є те, що у вітчизняному

бюджетному законодавстві терміни, що позначають «фінансування бюджету» та «видатки бюджету» є різними за змістом. Так, фінансування бюджету у пункті 51 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України розкривається як «надходження та витрати бюджету, пов'язані із 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]. Натомість видатки бюджету позначені у пункті 13 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України як «кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом» [1]. Звісно, ми маємо зауважити, що легальне визначення видатків бюджету у вітчизняному бюджетному законодавстві виглядає дуже блідим та неповним, ледь розриваючи матеріальну сторону цього явища у економічному його розумінні, однак ми маємо враховувати позицію законодавця, який не пов'язує правовідносини фінансування бюджету та здійснення бюджетних видатків.

Запропонований нами підхід, що передбачає цілісне розуміння правовідносин із здійснення бюджетних видатків, дозволяє стверджувати, що ці бюджетні правовідносини є двосторонніми, тобто такими у яких кожній стороні належать як відповідні права, так і обов'язки. Це має своїм наслідком те, що розпорядники та одержувачі бюджетних коштів не лише користуються правом на надання їм коштів з бюджету, а й несуть відповідні обов'язки їх цільового, своєчасного, ефективного використання. Відповідно, якщо вказаними особами було порушено такі вимоги при взятті та реалізації ними бюджетних зобов'язань, то для них наставатиме визначена бюджетним законодавством України відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Визначення того, що є порушенням бюджетного законодавства закріплено у статті 116 Бюджетного кодексу України як порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання [1] із наданням переліку таких порушень. У свою чергу, у статті 121 Бюджетного кодексу України вказано, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь [1]. Такою єдністю між правом на отримання бюджетних коштів, обов'язком їх цільового використання та загрозою відповідальності у разі порушення останнього бюджетне законодавство на пряму сприяє реалізації охоронної функції права та створює реальний захист бюджетних правовідносин в такій їх особливо важливій частині, як здійснення

бюджетних видатків, без чого унеможлиблюється повноцінне виконання державою та місцевим самоврядуванням їхніх завдань та функцій.

У вказаному контексті ми вважаємо, що з правової точки зору більш обґрунтованіше підходить до визначення явища бюджетних видатків К. О. Токарева, яка виходить з позиції єдності таких правовідносин. Вчена вказує, що у правовому сенсі видатки бюджету – це «правовідносини, що опосередковують рух грошових коштів, акумульованих у бюджетах відповідних рівнів згідно із законом (рішенням) про бюджет на відповідний рік та спрямованих на здійснення завдань і функцій, які покладені на органи державної влади та місцевого самоврядування відповідно до положень бюджетного законодавства» [3, с. 9–10]. Цим самим правове розуміння категорії «видатки бюджету» вміщує до свого змісту всі ключові аспекти, що уособлюють визначені бюджетно-правовими нормами порядок і напрями використання акумульованих до бюджетів грошових коштів держави та територіальних громад, чітко прив'язуючи відповідну правову підставу – закон про державний бюджет або рішення про місцевий бюджет – та виправдану з точки зору публічного інтересу мету – реалізація завдань та функцій публічного територіального утворення.

З урахуванням вказаного нам надається можливість запропонувати авторське визначення поняття «видатки бюджету» як правової категорії. Останнє має бути узагальнюючим до інших розумінь бюджетних видатків, зокрема їх суспільно-економічного та матеріального значень. Відповідно до цього, видатками бюджету мають визнаватися бюджетні правовідносини, врегульовані нормами відповідного бюджетно-правового інституту, що виникають з приводу здійснення програм та заходів, передбачених законом (рішенням) про бюджет на відповідний рік на виконання державою та місцевим самоврядуванням свої функцій, з метою чого відбувається рух грошових коштів бюджетів з єдиного казначейського рахунку до розпорядників та

одержувачів бюджетних коштів, що характеризується кількісними, строковими та цільовими параметрами, порушення яких тягне за собою настання визначеної законодавством відповідальності. Тим самим ми констатуємо єдність видатків бюджету як правовідносин, а також підкреслюємо їх двосторонній характер, у якому кожний їх учасник користується як відповідними правами, так і несе чітко визначені бюджетні обов'язки, у разі недотримання яких для нього наставатиме юридична відповідальність.

Висновки. Таким чином, нами всебічно досліджено таку важливу частину горизонтальної структури бюджетів, якою є видатки бюджетів. При цьому показано, що за чинним вітчизняним бюджетним законодавством видатки бюджету є складовою більш обсяжної частини структури бюджету, а саме – витрат бюджету, відповідно до чого треба уникати змішання між собою цих термінів. У свою чергу, категорію «видатки бюджету» проаналізовано, використовуючи різні підходи до її розуміння: матеріально-економічний (як грошові кошти), суспільно-економічний (як економічні відносини), управлінський (як розпорядження правами на грошові кошти бюджетів) та суто правовий (як відповідні бюджетні правовідносини). Це надає змогу встановити, що правове розуміння видатків бюджету є центральним та таким, що вміщує до себе усі інші підходи – у чому право проявляє свою сутність як форма та регулятор найважливіших суспільних відносин.

При цьому, ключовим стає бачення видатків бюджету саме як двосторонніх бюджетних правовідносин, у яких кожен із учасників має як права, так і обов'язки, що дозволяє поєднати між собою правові підстави надання грошових коштів бюджету та мету їх використання. Наслідком проведеного дослідження є надання авторського визначення терміну «видатки бюджету» як правової категорії, яке можна рекомендувати вітчизняному законодавцю до закріплення у статті 2 чинного Бюджетного кодексу України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2010. – № 50. – С. 1778. – Ст. 572.
2. Воронова Л. К. Бюджетноправове регулювання в СРСР / Л. К. Воронова. – Київ : Вища школа, 1975. – 184 с.
3. Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : автореф. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Токарева. – Харків, 2016. – 20 с.
4. Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. О. Токарева. – Харків, 2016. – 213 с.
5. Музика О. А. Неподаткові доходи місцевих бюджетів України (фінансово-правове дослідження) : монографія / О. А. Музика. – Київ : Атіка, 2006. – 256 с.
6. Ожегов С. И. Словарь русского языка : ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой. – Изд. 10-е, стереотип. – Москва : Сов. Энциклопедия, 1973. – 846 с.
7. Ильин А. В. Правовые основы расходов бюджета / А. В. Ильин. – Москва : Статут, 2014. – 144 с.
8. Кучеров И. И. Бюджетное право России: курс лекций / И. И. Кучеров. – Москва : АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – 317 с.
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Воронова Л. К. Правовые основы расходов государственного бюджета СССР / Л. К. Воронова. – Киев : Вища шк., 1981. – 234 с.
11. Крохина Ю. А. Бюджетное право России : учебник / Ю. А. Крохина. – Москва : Юрайт, 2010. – 447 с.
12. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
13. Голубев А. В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие / А. В. Голубев // Финансовое право. – 2012. – № 2. – С. 16 – 21.
14. Голубев А. В. Юридическое выражение целевого характера расходов бюджета / А. В. Голубев // Финансовое право. – 2012. – № 6. – С. 9 – 12.
15. Финансовое право : учебник / К. С. Бельский и др.; под ред. С. В. Запольского. – Москва : Рос. акад. правосудия ; Эксмо, 2006. – 640 с.