

8. Pigou A.C. The economics of Welfare. New York : Cosimo Classics, 2005. Volume 1. 412 p.
9. Michael G. Faure, Stefan E. Weishaar. The role of environmental taxation: economics and the law. *Handbook of Research on Environmental Taxation* / Janet E Milne and Mikael Skou Andersen. Edward Elgar : Cheltenham, 2012. Pp. 399–422.
10. Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды от 16.06.1972 г. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_454 (дата звернення 10.03.2019).

ТАРАНОВ А. Ю.,
аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ПРО ЗМІСТ ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ КЛАСИФІКАЦІЙ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ: ПРОБЛЕМИ ЗАКОНОДАВЧОГО ВИЗНАЧЕННЯ

У статті автор розглядає зміст, сутність і структуру функціональної та економічної класифікацій видатків бюджету. Аналізується як чинне законодавство, так і погляди інших учених із приводу того, що стосується функціональної та економічної класифікацій видатків бюджету. Стаття містить пропозиції автора щодо вдосконалення бюджетного законодавства України.

Ключові слова: *видатки бюджету, функціональна класифікація видатків бюджету, економічна класифікація видатків бюджету, Бюджетний кодекс України, структура видатків бюджету.*

В статье автор рассматривает содержание, сущность и структуру функциональной и экономической классификаций расходов бюджета. Анализируется как действующее законодательство, так и взгляды других ученых по поводу того, что касается функциональной и экономической классификаций расходов бюджета. Статья содержит предложения автора по совершенствованию бюджетного законодательства Украины.

Ключевые слова: *расходы бюджета, функциональная классификация расходов бюджета, экономическая классификация расходов бюджета, Бюджетный кодекс Украины, структура расходов бюджета.*

In the article the author considers the content, essence and structure of the functional and economic classifications of budget expenditures. It analyzes both the current legislation and the views of other scholars on the imperfection of the settlement of issues pertaining to the functional and economic classifications of budget expenditures. The article contains suggestions by the author regarding the improvement of the budget legislation of Ukraine.

Key words: *budget expenditures, functional classification of budget expenditures, economic classification of budget expenditures, Budget Code of Ukraine, structure of budget expenditures.*



Вступ. Сьогодні видатки бюджету відіграють велику роль у формуванні державного та місцевого бюджетів, а також є одним із показників фінансової життєспроможності держави виступати на світовому ринку економіки. Окрім того, видатки бюджету мають велике значення під час затвердження бюджету на поточний і наступні бюджетні роки. Для формування та виконання як державного, так і місцевих бюджетів застосовуються різні бюджетні класифікації видатків: програмна, відомча, функціональна, економічна. Властивість кожної окремої класифікації полягає в тому, який чинник береться до уваги під час дослідження видатків бюджету: чи то напрям бюджетної програми, чи то орган, який здійснює розподіл видатків за різними напрямками, чи то функції держави та її органів.

Постановка завдання. Бюджетна класифікація є одним з основних складників управління бюджетом держави, оскільки визначає спосіб реєстрації, подання та звітування, що впливає на прозорість та узгодженість бюджету. Угоджена системна класифікація бюджету забезпечує нормативну основу для прийняття тих чи інших політичних, внутрішньо-, зовнішньодержавних та інших рішень. Належно складена класифікація видатків і доходів бюджету є важливою для формування політичної продуктивності, ефективного розподілу ресурсів між державними секторами, забезпечення дотримання тих правил, що установлені нормами законодавства.

Результати дослідження. Класифікація бюджету та видатків бюджету є, безумовно, важливою з погляду раціонального та економічно ефективного розпорядження коштами держави для досягнення максимального ефекту в завданнях і планах, які держава ставить перед собою. У досягненні державою необхідних позитивних результатів сприяє правоохоронна функція, яка слугує для захисту права та правопорядку, захисту прав людини і громадянина, структурування органів державної влади та системи законодавства держави, реалізації правосуддя та іншого. Правоохоронна функція у різних її формах допомагає органам державної влади у виданні нормативно-правових актів, забезпеченні збалансованості законодавства, чіткого регламентування змісту норм, формування системної структури правоохоронних органів. З погляду класифікації видатків бюджету правоохоронна функція допомагає забезпечити структуровану ланку напрямів розмежування видатків, організацію системи органів державної влади та місцевого самоврядування, що реалізують видаткову частину бюджету на необхідні завдання, та інші чинники, основані на правовому регламентуванні.

Вагомий внесок у розвиток науки з питання вдосконалення класифікації видатків бюджету зробили такі вчені, як В.Е. Теліпко, А.С. Овчаренко, С.А. Панасюк [1], К.О. Токарева [2], В.А. Паригіна [6], С.Л. Лондар, О.В. Тимошенко [8], Ю.О. Крохіна, М.В. Карасева, Л.К. Воронова та інші. Проте сьогодні залишається багато невирішених питань, що стосуються класифікації видатків бюджету, зокрема, в дослідженні функціональної та економічної класифікації видатків бюджету, та в їх законодавчому визначенні. З огляду на надзвичайно велике значення наведених класифікацій постає питання в дослідженні їх правової сутності, чіткої регламентації в законодавстві, з'ясуванні їх структурних елементів, що і стало приводом для написання статті.

Функціональна класифікація видатків бюджету

Визначення поняття функціональної класифікації видатків бюджету нині в законодавстві України немає, в чому і постає проблема тлумачення норм бюджетного законодавства. Чітке законодавче визначення поняття функціональної класифікації видатків бюджету надасть змогу формувати єдину думку в суспільстві щодо її сутності, розкрити аспекти та складники, запровадити єдиний підхід до тлумачення питань, які відображає наведена класифікація. Без єдиного розуміння того чи іншого питання постає проблема у регламентуванні та різному тлумаченні норм права, що не тільки породжує спори у науковців, але й може слугувати приводом звернення до суду.

Законодавець у ч. 4 ст. 10 Бюджетного кодексу України наводить складники функціональної класифікації видатків бюджету. Так, згідно із вказаною статтею функціональна класифікація видатків бюджету містить таке:



1) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

З огляду на зазначене можемо припустити, що сутність функціональної класифікації видатків бюджету базується на переконанні, у який спосіб розподіляються видатки бюджету, тобто способом виконання бюджету, пов'язаним із функціями, програмами, діяльністю та проектами держави. Така класифікація допомагає відобразити ефективність витрачання коштів держави на необхідні напрями. Функціональна класифікація надає інформацію про джерела державного фінансування, а отже, є відображенням прозорості діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування перед громадськістю. На наш погляд, важливою вимогою функціональної класифікації видатків бюджету є така, за якою всі дії з витрачання бюджетних коштів держави чи місцевого самоврядування, а саме напрями витрачання, були послідовними та узгодженими й здійснювалися відповідно до плану протягом усього періоду часу.

На думку таких учених, як В.С. Теліпка, А.С. Овчаренко, С.А. Панасюк, функціональна класифікація видатків бюджету згрупує видатки державного бюджету, бюджету АРК та місцевих бюджетів. Функціональна класифікація видатків і кредитування бюджету відображає напрями використання бюджетних коштів для реалізації функцій (напрямів діяльності) держави загалом (загальнодержавних функцій), а також функцій Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування [1].

Ми не погоджуємося з вищенаведеним, оскільки, зважаючи на зміст ч. 4 ст. 10 Бюджетного кодексу України, розділи функціональної класифікації видатків бюджету мають у собі систематизоване угруповання напрямів діяльності держави, відображають сфери діяльності держави. Підрозділи та групи функціональної класифікації видатків бюджету виконують конкретизуючу функцію, деталізують напрями діяльності держави.

З огляду на вищевказане К.О. Токарева вдало зазначає, що функціональна класифікація видатків бюджету має дворівневу структуру та складається з такого:

– 1 рівень включає розділи, в яких зазначено видатки державного та місцевого бюджетів на виконання загальних функцій держави;

– 2 рівень містить підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування [2].

На думку Р.О. Пеліпадченка, функціональна класифікація видатків бюджету виконує адресну функцію щодо видатків відповідних розпорядників коштів загалом і має досить обмежене використання у процесі бухгалтерського обліку [3]. З наведеним твердженням ми не погоджуємося, оскільки функціональна класифікація дає змогу виділити окремі сфери, на які розподіляються видатки бюджету, а відповідно – зробити пріоритетними деякі напрями, щоб здійснити перерозподіл коштів бюджету. Функції видатків бюджету є вагомим елементом, який впливає на обсяг виділених державою коштів, без достатнього рівня яких неможливо буде виконання тих чи інших завдань. Тож функціональна класифікація та її бухгалтерський облік є важливими чинниками під час складання видатків бюджету на поточний і наступні бюджетні роки.

У Бюджетному кодексі України прямо не вказано на види видатків функціональної класифікації видатків бюджету, розділи, підрозділи та групи напрямів діяльності держави. Проте наведене відображає Міністерство фінансів України, яке розробляє та затверджує накази, у змісті яких відображаються вказані вище дані. Наприклад, у Наказі Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 наведено угрупований перелік усіх складових функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету [4].

Для кожної із складових функціональної класифікації видатків бюджету притаманний спеціальний код, який складається з чотирьох цифр. Ці коди ми можемо побачити в Наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження складових програмної класифікації



видатків та кредитування місцевих бюджетів» № 793, в якому наведена типова класифікація видатків бюджету. Крім того, у зазначеному Наказі вказується, що код кожної бюджетної програми має відповідність коду функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету [11]. З огляду на наведене ми бачимо нерозривний зв'язок між функціональною та програмною класифікаціями видатків бюджету, що мають одні й ті самі напрями розподілу коштів, але з урахуванням того, яка саме програма передбачена та з виконанням яких функцій пов'язані видатки та кредитування бюджету.

Основою чинної бюджетної класифікації видатків бюджету в Україні послуговувало Керівництво зі статистики державних фінансів 1986 та 2001 років Міжнародного валютного фонду [5], на рекомендаціях якої створена така класифікація в Україні. Кодування складових як функціональної, так і інших класифікацій видатків бюджету здійснюється за аналогією кодування у Сполучених Штатах Америки. Наприклад, у США Адміністративно-бюджетне управління запровадило функціональну класифікацію видатків бюджету, де кожній окремій функції присвоюється власний номер (код). Після того як кожній функції присвоєно код, власне видатки розподіляються відповідно до функції та функціонального порядкового номера. Нині в США налічується близько двадцяти таких функцій, за якими розподіляються видатки бюджету. Іноді навіть запроваджуються функції для досягнення певної мети, що зумовлює гнучкість функціональної класифікації видатків бюджету [6]. Як бачимо, структура функціональної класифікації видатків бюджету України є схожою з такими класифікаціями в інших країнах, які взяли до уваги та запровадили у своєму законодавстві рекомендації Керівництва зі статистики державних фінансів 1986 та 2001 років.

Функціональна класифікація видатків бюджету надає інформацію, на які напрями (товари, послуги) витрачаються кошти державного та місцевого бюджетів, наприклад освіта, охорона здоров'я, культура і мистецтво, сільське господарство, рибальство, мисливство та інше. Наведена класифікація дає змогу виявити пропорції в розподілі бюджетних коштів і досягати необхідних зрушень у галузевій структурі суспільного виробництва.

Зважаючи на вищенаведене, вважаємо за необхідне запропонувати законодавцю закріпити в ч. 4 ст. 10 Бюджетного кодексу тлумачення поняття функціональної класифікації видатків бюджету, під якою треба розуміти згруповану систему видатків бюджету, що містить розділи, підрозділи та групи, які відображають напрями на виконання функцій держави, АРК та місцевого самоврядування.

Економічна класифікація видатків бюджету

Як бачимо зі змісту ч. 1 ст. 10 Бюджетного кодексу України, видатки бюджету класифікуються за трьома напрямками: 1) бюджетними програмами (програмна класифікація); 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація); 3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація). Але в ч. 5 ст. 10 Бюджетного кодексу України законодавець згадує ще про економічну класифікацію видатків бюджету, яка має на меті розподіл видатків бюджету за напрямом економічної характеристики операцій, що здійснюються під час їх проведення. Тобто призначення економічної класифікації видатків бюджету полягає в такому: чітке розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, що здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування.

Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з погляду виконання бюджету, про що зазначено в Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. Ця Інструкція має роз'яснювальний характер до Наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.11 р. № 11. У Наказі № 11 визначено напрями бюджетної класифікації та відповідний кожному напрямку код, який застосовується, наприклад, під час визначення сплати податків на додану вартість, сплати донарахованих платежів, на видатки одержувачів бюджетних коштів. Інструкція № 333 надає більш детальну інформацію про те, що саме включають напрями,



зазначені в Наказі № 11 «Про бюджетну класифікацію», розкриває структуру кожного коду за напрямом економічної класифікації видатків бюджету.

Зважаючи на зміст абз. 2 ч. 5 ст. 10 Бюджетного кодексу України, за економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні та капітальні. Але поняття, які б мали тлумачення капітальних і поточних видатків, у ст. 2 Бюджетного кодексу України не міститься. Про це згадує К.О. Токарева, яка вказує на недосконалість законодавства і надає пропозиції щодо внесення до Бюджетного кодексу України понять «капітальні видатки» та «поточні видатки» [2]. Натомість тлумачення цих термінів надається в Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. Зокрема, під капітальними видатками законодавець розуміє видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (зокрема, землі, нематеріальних активів тощо), на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних із пошкодженням основного капіталу.

Поточні видатки розуміються як видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм і забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів і надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям) [7].

До капітальних видатків ми можемо віднести, наприклад, такі:

- придбання основного капіталу;
- придбання обладнання і предметів довгострокового користування;
- капітальне будівництво;
- капітальний ремонт житлового фонду;

До поточних видатків треба віднести такі:

- оплата праці і нарахування на заробітну плату;
- використання товарів і послуг;
- обслуговування боргових зобов'язань;
- соціальне забезпечення та інше.

За словами колективу авторів В.А. Паригіної, А.А. Тедєєва, С.І. Мельнікова, капітальні видатки являють собою ту частину видатків бюджетів, які забезпечують інноваційну та інвестиційну діяльність. Поточні ж видатки ці автори розглядають як частину видатків, завдяки яким забезпечується поточне фінансування безперебійного функціонування органів державної влади, міського самоврядування, надання державної підтримки іншим бюджетам та окремим галузям економіки у формі дотацій, субсидій і субвенцій на поточне функціонування [8]. Ми можемо погодитися з цим твердженням, але з деякими зауваженнями. Дійсно, капітальні видатки являють собою видатки, призначені для інноваційної та інвестиційної діяльності, що призначені на довгострокове застосування. Але автори надали загальне тлумачення поняттю капітальних видатків. На наш погляд, капітальні видатки містять більш розширене значення, що проявляється, зокрема, у створенні запасів і резервів бюджету держави на неочікувані випадки, невідплатних платежів, а також охоплюють компенсацію втрат держави, пов'язаних із пошкодженням основного капіталу. Тому недоречно обмежувати більш розширене значення капітальних видатків лише інноваційною та інвестиційною діяльністю. Погоджуючись із тезою колективу авторів щодо поточних видатків, можемо додати, що вони також спрямовуються на трансфертну допомогу не тільки державним органам і місцевому самоврядуванню, але й населенню та підприємствам. Поточні видатки також охоплюють відшкодування збитків державних підприємств.

На тому, що поточні та капітальні видатки охоплюють широке коло відносин, зосередив свою увагу Д.Л. Комягін. Автор на прикладі зазначає, що до поточних видатків бюджету треба віднести такі: оплату праці державних (муніципальних) службовців, відповідні їй виплати в державні позабюджетні фонди, страхові внески, оплату витратних матеріалів (наприклад, канцелярських товарів, продуктів харчування). До капітальних належать



видатки на придбання обладнання і предметів довгострокового користування, будівництво об'єктів громадського призначення, капітальний ремонт, зокрема, державного (муніципального) житлового фонду [9].

В економічному аспекті колектив авторів С.Л. Лондар та О.В. Тимошенко під поточними видатками розуміють видатки бюджету на утримання мережі підприємств, установ і організацій, що діють на початок бюджетного року та є чинними саме в поточному році, а також на фінансування заходів щодо соціального захисту населення та інші. Капітальні ж видатки зазначені науковці розглядають як видатки на фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: 1) фінансування капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; 2) фінансування структурної перебудови національної економіки; 3) субсидії, субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням. До капітальних також належать такі видатки: 1) на придбання обладнання і предметів довгострокового використання; 2) придбання основного капіталу; 3) капітальне будівництво, реконструкцію та капітальний ремонт; 4) створення державних запасів і резервів; 5) придбання землі та нематеріальних активів; 6) капітальні трансферти; 7) нерозподілені витрати [10].

Як бачимо, усіх вищезгаданих науковців об'єднує така теза: поточні видатки являють собою витрати держави на безпосередню діяльність бюджетних установ та організацій сьогодні. Капітальні ж видатки бюджету спрямовані на інвестиційну та інноваційну діяльність, на отримання результату чи передбачення настання події у майбутньому, закладення фінансового ґрунту на успішне функціонування у наступних роках.

Висновки. З огляду на вищенаведене бачимо, що економічна класифікація видатків бюджету відіграє велику роль у формуванні напрямів використання видатків державного та місцевого бюджетів, оскільки дає змогу оцінити спрямованість бюджету, зокрема, з використання коштів на утримання бюджетних установ, на капітальне будівництво, інноваційний розвиток.

Спираючись на Бюджетний кодекс України, законодавець приділяє особливу увагу економічній класифікації видатків бюджету, виокремлюючи її у спеціальну частину 5 ст. 10 Бюджетного кодексу України. Але з огляду на важливість цієї класифікації видатків бюджету незрозумілим є позиція законодавця щодо закріплення видатків бюджету лише за трьома напрямками, про що зазначено в ч. 1 ст. 10 Бюджетного кодексу України. Економічна класифікація видатків бюджету, як і програмна, функціональна та відомча, має спеціальну визначену законодавством структуру, спеціальні коди та інше. З огляду на це пропонуємо до ч. 1 ст. 10 Бюджетного кодексу України додати економічну класифікацію видатків бюджету, розрізняти видатки і кредитування бюджету за чотирма напрямками та викласти статтю так:

- «Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:
- 1) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків і кредитування бюджету);
 - 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків і кредитування бюджету);
 - 3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків і кредитування бюджету);
 - 4) економічними характеристиками операцій, що здійснюються відповідно до функцій держави (економічна класифікація).

Список використаних джерел:

1. Теліпка В.Е., Овчаренко А.С., Панасюк С.А. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 480 с.
2. Токарева К.О. Видатки бюджету як категорія бюджетного права. *Теорія і практика правознавства*. 2014. Вип. 1 (5).
3. Пеліпадченко Р.О. Класифікація видатків та витрат в системі обліку бюджетних установ та організацій. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/7533/1/КЛАСИФІКАЦІЯ%20ВИДАТКІВ%20ТА%20ВИТРАТ%20В%20СИСТЕМІ%20ОБЛІКУ%20БЮДЖЕТНИХ%20УСТАНОВ%20ТА%20ОРГАНІЗАЦІЙ.pdf>.



4. Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11.
5. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление. 2-е изд. Пересмотренное издание «Руководства по статистике государственных финансов», 1-е изд., 1986. 230 с.
6. Yarmuth J. Focus on Function; an introduction. *House committee on the budget*. 2018. URL: <https://budget.house.gov/publications/focus-function-introduction>.
7. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333.
8. Парыгина В.А., Тедеев А.А., Мельников С.И. Бюджетное право: учеб. пособие. Москва : 2003.
9. Комягин Д.Л. Бюджетное право : учебник для вузов. Москва : Высшая школа экономики, 2017. 370 с.
10. Лондар С.Л., Тимошенко О.В. Фінанси : навч. посібник. Вінниця : Нова книга, 2009. 384 с.
11. Про затвердження складових програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів : Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2017 р. № 793.

