

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

**ОВСЯННИКОВ Євген Сергійович**



УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ  
ЗА ВИДАТКАМИ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України,  
Державна фіскальна служба України.

*Науковий керівник:* доктор юридичних наук, професор  
**Лукашев Олександр Анатолійович**,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого, професор  
кафедри фінансового права.

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, професор  
**Ніщимна Світлана Олексіївна**,  
завідувач кафедри адміністративного,  
цивільного та господарського права і  
процесу Академії Державної  
пенітенціарної служби;

кандидат юридичних наук  
**Усенко Євгенія Андріївна**,  
суддя Вищого адміністративного  
суду України.

Захист відбудеться “2” лютого 2018 р. о 9.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область.

Автореферат розісланий «30» грудня 2017 р.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**Т. О. Мацелик**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** На сучасному етапі розвитку України все більшого значення набуває фінансове забезпечення функціонування держави та публічних територіальних утворень. Реалізація державних функцій і завдань місцевого самоврядування потребує належної фінансової основи, що формується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. За таких умов все більшої важливості набуває своєчасність, повнота й ефективність здійснення бюджетних видатків.

Процес децентралізації публічної влади в Україні передбачає реформування бюджетних відносин, метою якого є створення стабільних джерел бюджетних доходів та забезпечення фінансування бюджетних видатків з урахуванням перерозподілу значного обсягу владних повноважень на рівень адміністративно-територіальних одиниць. Застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі разом із казначейською системою обслуговування бюджетів частково допомогло розв'язати ключові проблеми руху бюджетних коштів з бюджетів до їх одержувачів. Разом із тим залишаються невирішеними різні аспекти фінансової забезпеченості повноважень органів влади і встановлення балансу між джерелами бюджетних доходів та обсягами бюджетних видатків, а також розподілу видатків між державним та місцевими бюджетами. Крім того, нагальним залишається питання здійснення бюджетного контролю за цільовим й ефективним використанням бюджетних видатків. Це зумовлює актуальність доктринального дослідження стадії виконання бюджетів за видатками та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства України.

З'ясуванню окремих аспектів внутрішньої структури бюджетного процесу, розгляду особливостей стадії виконання бюджетів та фінансового контролю за здійсненням бюджетних видатків присвячували свої наукові дослідження вітчизняні й зарубіжні правники: В. В. Антоненко, Д. А. Бекерська, В. В. Бесчеревних, В. Т. Білоус, В. В. Бойко, О. О. Бригінець, Т. В. Бугай, Л. К. Воронова, Н. В. Воротіна, В. М. Гаращук, О. П. Гетманець, О. О. Дмитрик, Л. Л. Єфіменко, І. Б. Заверуха, Л. М. Касьяненко, П. Крауліха, М. П. Кучерявенко, О. В. Макух, М. О. Мацелик, Д. К. Мітрофанова, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, С. О. Ніщимна, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківський, Н. Ю. Пришва, М. І. Піскотін, Ю. А. Ровинський, Л. А. Савченко, Н. В. Сидорова, М. І. Сідор, К. О. Токарева, Н. І. Хімічева, О. І. Худяков, С. Д. Ципкін, В. Д. Чернадчук, С. В. Юшко, І. М. Ющенко та ін. На окрему увагу заслуговують такі наукові праці вітчизняних дослідників з проблематики бюджетного процесу та стадії виконання бюджетів: «Бюджетний процес за законодавством України» Н. В. Теремцової, «Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління» О. А. Кузьменко, «Правове регулювання бюджетного контролю в Україні» П. П. Латковського, «Правове регулювання казначейського виконання місцевих бюджетів в Україні» С. С. Теленика,

«Правовий статус суб'єктів виконання місцевих бюджетів за доходами» А. І. Гнатовської, «Правові основи виконання Державного бюджету України» М. В. Харенка. Однак, незважаючи на важливість стадії виконання бюджетів за видатками для функціонування бюджетних відносин, її комплексного наукового дослідження у вітчизняній науці фінансового права не проводилось, висвітлювались лише окремі аспекти бюджетного процесу, його стадій та фінансового контролю у бюджетній сфері. Отже, існує об'єктивна необхідність у ґрунтовному науковому дослідженні виконання бюджетів вітчизняної бюджетної системи за видатками.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження відповідає Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», що схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/1215, Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165).

Тема дисертаційної роботи «Правове регулювання виконання бюджетів за видатками в Україні» затверджена на засіданні вченої ради Національного університету державної податкової служби України (протокол № 10 від 26.06.2014 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою даної роботи є поглиблення наукових знань про виконання бюджетів за видатками як стадії бюджетного процесу, визначення особливостей її правового регулювання за законодавством України, розробка наукових рекомендацій щодо подальшого вдосконалення бюджетного законодавства України. Відповідно до поставленої мети вирішуються такі завдання:

- здійснити аналіз розвитку підходів до розуміння поняття «бюджет» і надати його правову дефініцію;
- розглянути природу видатків бюджету як багатоаспектного явища та запропонувати його авторське визначення як правової категорії;
- обґрунтувати місце стадії виконання бюджетів за видатками у бюджетному процесі;
- розкрити функції окремих етапів стадії виконання бюджетів за видатками;
- виокремити особливості правового регулювання виконання державного та місцевих бюджетів за видатками;
- охарактеризувати вплив процесу децентралізації на виконання бюджетів за видатками в Україні;
- визначити специфіку здійснення фінансового контролю за виконанням бюджетів;
- позначити шляхи вдосконалення чинного бюджетного законодавства при виконанні державного та місцевих бюджетів за видатками.

*Об'єктом дослідження* є сукупність суспільних відносин, що виникають у процесі виконання бюджетів за видатками в Україні.

*Предмет дослідження* становить правове регулювання виконання

бюджетів за видатками в Україні.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: діалектичний, історичний, порівняльно-правовий, системно-структурний, формально-юридичний. За допомогою діалектичного методу проаналізовано розвиток підходів до розуміння терміна «бюджет», розглянуто багатоаспектність змісту категорії «видатки бюджету» (підрозділи 1.1, 1.2). Застосування історичного методу дало змогу дослідити розвиток уявлень про сутність і функції бюджету, простежити еволюцію трактування понять «бюджет» та «бюджетні видатки» (підрозділи 1.1, 1.2). Порівняльно-правовий метод використано для характеристики особливостей правового регулювання виконання державного і місцевих бюджетів за видатками (підрозділи 2.1, 2.2). Системно-структурний метод допоміг обґрунтувати внутрішню структуру бюджетного процесу, дослідити послідовність зміни етапів стадії виконання бюджетів за видатками, а також з'ясувати механізм реалізації контрольних повноважень учасниками бюджетного процесу при здійсненні бюджетних видатків (підрозділи 1.3, 2.3). Аналіз нормативно-правових джерел дослідження базується на формально-юридичному методі, що дало можливість виявити недоліки чинного вітчизняного бюджетного законодавства та розробити пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання виконання бюджетів за видатками (підрозділи 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

*Нормативну та емпіричну базу* дисертаційної роботи становлять Конституція України, Бюджетний кодекс України, інші нормативно-правові акти України та зарубіжних країн; статистичні дані; матеріали судової практики.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є одним із перших в Україні монографічним дослідженням, у якому комплексно розглянуто проблеми правового регулювання виконання бюджетів за видатками. У результаті проведеного дослідження дисертантом отримані й виносяться на захист наукові положення та висновки, що мають наукову новизну.

*Уперше:*

– визначено правовідносини щодо здійснення бюджетних видатків в умовах застосування у бюджетному процесі програмно-цільового методу як двосторонні, у яких кожній стороні – учаснику бюджетного процесу належать як відповідні права, так і обов'язки, що 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 щодо їх цільового, своєчасного, ефективного використання;

– запропоновано визначати затвердження розпису державного бюджету як підготовчий етап до виконання прийнятого Верховною Радою України закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Зважаючи на те, що для складання і затвердження розпису Державного бюджету України законодавчо встановлюється місячний строк між граничною датою прийняття закону про Державний бюджет України на відповідний рік та початком нового

бюджетного періоду, за часовими рамками затвердження розпису державного бюджету займає проміжне положення між стадіями розгляду і затвердження бюджету та його виконанням, слугуючи безпосередньою підставою для такого виконання;

– обґрунтована необхідність додержання принципу правової визначеності при внесенні змін до розпису бюджетів і скороченні бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів з метою врахування умов раніше укладених ними державних замовлень та інших договорів із одержувачами бюджетних коштів, що дозволить змінювати розпис бюджетів без порушення положень, що регулюють відносини між розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

*Удосконалено:*

– підходи до розуміння терміна «бюджет» як правової категорії. Автором запропоновано визначити бюджет як затверджений за встановленою процедурою законом України або рішенням уповноваженої місцевої ради головний фінансовий план формування та використання централізованого фонду грошових коштів держави або публічного територіального утворення на визначений бюджетний період, відповідно до якого фінансуються потреби держави та територіальних громад і відбувається збалансований розподіл національного доходу;

– наукові положення про природу захищених видатків загального фонду Державного бюджету України, що наразі налічують вісімнадцять видів, необхідність гарантування яких зумовлена стандартами України як соціальної правової держави. Пропонується встановлення переліку умов, яким мають відповідати захищені видатки державного бюджету, а також посилення фінансового контролю за спрямуванням і витрачанням бюджетних коштів, що виділяються в рамках бюджетних асигнувань за захищеними статтями закону про Державний бюджет України;

– характеристику структури етапів стадії виконання бюджетів за видатками. Звернуто увагу на можливість зміни послідовності між четвертим (отримання товарів, робіт та послуг) та п'ятим етапами (здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань), чим враховуються особливості звичайних господарських відносин, зокрема можливість здійснювати авансові платежі на користь суб'єктів господарювання, що не мають статусу бюджетних установ та є одержувачами бюджетних коштів;

– обґрунтування концепції трансформації Рахункової палати у вищу аудиторську інституцію із впровадженням поряд із контрольною функцією повноважень щодо надання незалежних висновків стосовно управління та користування бюджетними коштами учасниками бюджетного процесу.

*Дістали подальшого розвитку:*

– підстави розмежування пар понять «надходження» і «доходи» та «витрати» і «видатки» бюджетів як цілого та частин, що відповідно формують два різноспрямовані напрями руху бюджетних коштів – до бюджетів та з бюджетів, створюючи горизонтальну структуру будь-якого централізованого фонду грошових коштів;

– визначення поняття «видатки бюджету» як відносин, урегульованих нормами бюджетного права, що виникають з приводу здійснення програм і заходів, передбачених законом (рішенням) про бюджет на відповідний рік, на виконання державою та територіальними громадами своїх функцій, для здійснення чого відбувається рух грошових коштів з єдиного казначейського рахунку до розпорядників й одержувачів бюджетних коштів. Автором наголошено на важливості кількісних, строкових і цільових параметрів, порушення яких тягне за собою настання визначеної законом відповідальності;

– характеристика здійснюваного органами Державної казначейської служби України бюджетного контролю при виконанні бюджетів за видатками. Акцентовано увагу на подвійній природі такого бюджетного контролю, що може бути як внутрішнім, так і зовнішнім: якщо розглядати бюджетний контроль казначейських органів з позиції головних розпорядників, відповідальних виконавців та кінцевих одержувачів бюджетних коштів, то контроль органами Державної казначейської служби України буде за ознаками взаємовідносин уповноваженого та підконтрольного суб'єкта зовнішнім; однак з позиції учасників бюджетного процесу такий контроль буде внутрішнім.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що положення дисертаційної роботи, висновки та пропозиції можуть бути використані в:

– *правотворчій діяльності* – у процесі підготовки пропозицій щодо внесення змін до чинного бюджетного законодавства України в частині виконання бюджетів за видатками (довідка про впровадження в діяльність Верховної Ради України № 391-455/ВР від 08.09.2017 р.);

– *науково-дослідній роботі* – для подальших розробок та наукових досліджень бюджетного процесу та стадії виконання бюджетів за видатками;

– *навчальному процесі* – при підготовці навчальних та навчально-методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», а також при їх викладанні у вищих навчальних закладах (довідка про впровадження в навчальний процес Класичного приватного університету № 08/01-17 від 07.09.2017 р.);

– *правозастосовній сфері* – при проведенні науково-методичних семінарів з учасниками бюджетного процесу щодо проблем застосування бюджетного законодавства (акт впровадження в діяльність Департаменту фінансів Харківської обласної державної адміністрації № 04-03-11/01 від 05.09.2017 р.).

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, обговорені на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України й оприлюднені на всеукраїнських та міжнародних наукових конференціях: «Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.); «Становлення громадянського суспільства в Україні: нормативно-правове підґрунтя» (м. Дніпро, 5 – 6 травня 2017 р.), «Правова держава: напрямки та тенденції її розбудови в Україні» (м. Одеса, 12 – 13 травня 2017 р.); «Юридичні науки: історія, сучасний стан та

перспективи досліджень» (м. Київ, 12 – 13 травня 2017 р.); «Сучасний вимір держави і права» (м. Львів, 19 – 20 травня 2017 р.), «Сучасні проблеми розвитку державності та напрями їх вирішення через призму правотворчої діяльності» (м. Харків, 19 – 20 травня 2017 р.); «Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку» (м. Запоріжжя, 26 – 27 травня 2017 р.), «Сучасне правотворення: питання теорії і практики» (м. Дніпро, 2 – 3 червня 2017 р.); «Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина» (м. Запоріжжя, 22 – 23 червня 2017 р.).

**Публікації.** За темою дисертації опубліковано чотирнадцять наукових праць, з яких п'ять статей: чотири – у фахових наукових виданнях України, одна – у фаховому виданні, що входить до міжнародних наукометричних баз даних, та тези дев'яти наукових доповідей на конференціях.

**Структура дисертації** визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і складається зі вступу, двох розділів, що містять шість підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків по дисертації та списку використаної літератури. Загальний обсяг дисертаційного дослідження становить 244 сторінки. Кількість використаних джерел включає 216 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми, розкрито зв'язок дослідження з науковими програмами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дисертації та її методологічна основа, надано інформацію про апробацію та практичне значення отриманих результатів, сформульовано положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий внесок дисертанта у вирішення досліджуваної проблеми.

**Розділ перший «Теоретико-правові основи виконання бюджетів за видатками»** складається з трьох підрозділів та присвячений висвітленню підходів до розуміння терміна «бюджет», з'ясуванню природи категорії «видатки бюджету», визначенню місця стадії виконання бюджетів за видатками у бюджетному процесі і розкриттю її внутрішньої структури, а також розгляду функції окремих етапів стадії виконання бюджетів за видатками.

У *підрозділі 1.1 «Бюджет як фінансово-правова категорія»* розглянуто витоки і природу бюджету як складного багатоаспектного суспільно-економічного і правового явища, окреслено генезу основних підходів до його економічного, управлінського й правового розуміння, запропоновано авторське визначення категорії «бюджет» у правовому аспекті. Еволюція бюджету послідовно відбувається від економічного змісту до управлінської форми, які набувають остаточного юридичного оформлення при затвердженні бюджету представницькими органами. Економічна сутність бюджету виявляється при його використанні як важливого засобу розподілу та перерозподілу сукупного



суспільного продукту. В управлінському сенсі бюджет є фінансово-плановим актом і предметом державного управління.

Дослідження фінансово-правової сутності бюджету ґрунтується на його конституційно-правовому вимірі. Конституційні норми, що утворюють основи бюджетного регулювання в Україні, спрямовані на практичну реалізацію соціальної і правової сутності держави. Виходячи з правової позиції Конституційного Суду України, викладеної в Рішенні № 26-рп/2008 від 27.11.2008 р., «правова природа бюджету не може обмежуватися лише фінансово-економічною складовою. Бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду».

Підкреслено, що конституційні засади справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами є вихідними вимогами як до бюджетної системи України в цілому, так і до формування окремих бюджетів та організації використання їх коштів. На особливій ролі бюджету і фінансового становища держави для здійснення соціально-економічних прав людини наголосив Європейський суд з прав людини, зокрема в рішенні у справі «Ейрі проти Ірландії».

У підрозділі 1.2 «Зміст та структура бюджетних видатків» досліджено видатки бюджетів як частину їх горизонтальної структури. За чинним вітчизняним бюджетним законодавством видатки бюджету є складовою витрат бюджету. Категорію «видатки бюджету» проаналізовано з позиції різних підходів: матеріально-економічного (грошові кошти), суспільно-економічного (економічні відносини), управлінського (розпорядження правами на грошові кошти бюджетів) та правового (бюджетні правовідносини).

Доведено, що видатки бюджету в правовому аспекті являють собою правовідносини, що мають двосторонній характер. У таких правовідносинах кожен з учасників має як права, так і обов'язки, що дозволяє поєднати правові підстави надання грошових коштів бюджету та мету їх використання. Унаслідок проведеного аналізу виведено авторське визначення терміна «видатки бюджету» як правової категорії, що запропоновано закріпити у статті 2 чинного Бюджетного кодексу України. Зазначено, що поділ бюджетних видатків на окремі види офіційно закріплено у бюджетній класифікації. Остання допомагає функціонуванню бюджетної системи України, спрощує виконання бюджетами своїх функцій та є одним із засобів узгодження дій учасників бюджетного процесу при реалізації ними своїх бюджетних повноважень.

Акцентовано увагу на необхідності реалізації приписів статті 95 Конституції України при визначенні напрямів та обсягів здійснення бюджетних видатків. Досягнення цілей збалансованості бюджету логічно пов'язує заплановані бюджетні видатки із передбачуваними джерелами формування доходів бюджету. Це є запорукою справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

*Підрозділ 1.3 «Виконання бюджету як стадія бюджетного процесу»* присвячено загальній характеристиці бюджетного процесу, визначенню у ньому місця стадії виконання бюджетів за видатками, розкриттю її внутрішньої структури, розгляду функції окремих етапів цієї стадії. Визначено, що бюджетний процес стає головним засобом організації бюджетних відносин. Будучи одним із центральних інститутів бюджетного права, він включає не лише процесуальні, а й матеріальні бюджетно-правові норми, що взаємодіють між собою.

Виконання бюджету є особливою стадією бюджетного процесу, оскільки лише на цій стадії відбувається безпосередній рух грошових коштів. Деталізується, що стадія виконання бюджетів за видатками як системна категорія є сукупністю етапів, кожний з яких виконує особливу функцію і тільки йому притаманне завдання. Зроблено висновок, що застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, який з 2017 року запроваджено до обох ланок бюджетної системи України, посилило зв'язок кожного з шести етапів стадії виконання бюджетів за видатками, а їх завдання і функції стали більш конкретизованими та визначеними.

Доведено, що на законодавчому рівні регулювання бюджетних відносин відсутні визначення та порядок проходження такого важливого етапу стадії виконання бюджету за видатками, як затвердження кошторисів та паспортів бюджетних програм. З огляду на це обґрунтовується необхідність передбачення окремої статті 47<sup>1</sup> Бюджетного кодексу України «Затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів».

**Розділ другий «Правова характеристика виконання державного та місцевих бюджетів за видатками»** складається з трьох підрозділів, присвячених аналізу правового регулювання виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, а також здійснення фінансового контролю за діями учасників бюджетного процесу на стадії виконання бюджетів за видатками і на його основі визначенню шляхів вдосконалення бюджетного законодавства.

*У підрозділі 2.1 «Виконання Державного бюджету України за видатками»*, використовуючи положення чинного бюджетного законодавства, детально проаналізовано механізм виконання Державного бюджету України за видатками. Зазначено, що затвердження розпису державного бюджету є додатковим підготовчим етапом до виконання запланованих Верховною Радою України показників закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Затвердження розпису державного бюджету займає проміжне положення між стадіями затвердження закону про державний бюджет і його виконанням і слугує безпосередньою підставою для такого виконання.

Констатовано, що протягом усієї стадії виконання державного бюджету Міністерство фінансів України відстежує кореляцію розпису державного бюджету з повноваженнями головних розпорядників бюджетних коштів, визначених законом про Державний бюджет України, та збалансовує бюджетні асигнування за загальним фондом державного бюджету з його надходженнями. Підкреслюється, що вносити зміни до розпису загального фонду Державного

бюджету України і здійснювати скорочення його видатків на підставі аналізу місячного звіту Державної казначейської служби України про виконання державного бюджету є правом, а не обов'язком Міністра фінансів України. Необхідність таких змін зумовлена потребою реалізації принципу збалансованості державного бюджету.

Зауважується, що не всі первісно передбачені розписом Державного бюджету України бюджетні асигнування можуть бути предметом внесення змін при скороченні Міністром фінансів України видатків і кредитування загального фонду Державного бюджету України. Причиною цього є існування такої особливої категорії видатків державного бюджету, як «захищені видатки бюджету». Перелік захищених видатків бюджетів наразі налічує вісімнадцять категорій, однак законодавчо не визначено підстави включення видатків державного бюджету до групи захищених. Зважаючи на це, запропоновано встановити перелік умов, яким мають відповідати захищені видатки державного бюджету, а також запровадити суворий фінансовий контроль за спрямуванням і витрачанням бюджетних коштів, що виділяються в рамках бюджетних асигнувань за захищеними статтями видатків Державного бюджету України.

Враховуючи досвід ФРН у застосуванні програмно-цільового методу у бюджетному процесі, запропоновано зміни до статті 20 Бюджетного кодексу України у частині запровадження механізму активного залучення учасників бюджетного процесу не лише до моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а й прийняття ними рішень щодо управління бюджетними коштами в рамках затверджених бюджетних призначень відповідного періоду з метою ефективного витрачання бюджетних коштів. При цьому наголошується, що актуальним питанням є уникнення оціночних понять при визначенні показників ефективності виконання бюджетних програм, а також встановлення відповідальності учасників бюджетного процесу за недотримання цих показників.

У підрозділі 2.2 *«Виконання місцевих бюджетів України за видатками»* досліджено порядок виконання за видатками бюджетів Автономної Республіки Крим, обласних, районних бюджетів та бюджетів місцевого самоврядування. Вказується, що на місцеві бюджети покладаються завдання не тільки фінансового забезпечення ключових напрямів діяльності окремих територіальних одиниць держави та органів місцевого самоврядування, а й тих функцій державної влади, що делегуються на місцевий рівень. Важливу роль при визначенні відповідних програм, які мають фінансуватися за рахунок коштів місцевих бюджетів, відіграє принцип субсидіарності як одна із законодавчо визначених засад бюджетної системи України. При цьому видатки, які передаються на місцевий рівень, є обов'язковим атрибутом делегування місцевим органам частки повноважень центральних органів влади.

Визначено, що етапи стадії виконання місцевих бюджетів за видатками збігаються з етапами виконання державного бюджету за видатками; свої особливості мають лише окремі аспекти виконання місцевих бюджетів за видатками. Підкреслено, що рух бюджетних коштів, визначених як видатки

місцевих бюджетів, стає можливим завдяки відкриттю казначейськими органами рахунків для місцевих бюджетів, головних розпорядників й одержувачів коштів. В органах Державної казначейської служби України моментально відображаються не тільки всі етапи руху видатків місцевих бюджетів (на рахунки головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня, одержувачів бюджетних коштів), а й ті заплановані видатки місцевих бюджетів, що здійснюються за рахунок коштів міжбюджетних трансфертів. При цьому законодавчо передбачено, що поточні трансферти місцевим бюджетам мають здійснюватися невідкладно.

Доведено, що бюджетна децентралізація в Україні потребує подальшого удосконалення, оскільки наразі спостерігається незбалансованість доходів і видатків місцевих бюджетів у зв'язку з відсутністю джерел покриття переданих на місцевий рівень повноважень. Така ситуація зумовлює порушення статті 142 Конституції України, згідно з якою витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, компенсуються державою. Показово, що у 2016 році органи місцевого самоврядування дофінансували за рахунок власних надходжень 12,2 % гарантованих державою послуг у сфері делегованих повноважень. Наголошено на необхідності забезпечення відповідності між надходженнями місцевих бюджетів і делегованими їм повноваженнями шляхом визначення механізму їх фінансування.

Акцентовано увагу на необхідності вдосконалення механізму управління коштами місцевих бюджетів. У цьому контексті обґрунтовано пропозицію щодо встановлення Міністерством фінансів України порядку використання коштів місцевих бюджетів, які перебувають на депозитних рахунках, та закріплення права їх використання місцевими громадами для розвитку власної інфраструктури. Доведено неефективність виводу коштів місцевих бюджетів у частинах бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ за межі казначейської системи обслуговування бюджетів. Надано пропозицію щодо внесення змін до абзацу третього частини другої статті 78 Бюджетного кодексу України, передбачивши на рівні місцевих бюджетів виключно казначейську форму обслуговування бюджетів розвитку та власних надходжень бюджетних установ.

У підрозділі 2.3 «Контроль за виконанням бюджетів за видатками» викладені особливості правового регулювання фінансового контролю на стадії виконання бюджетів за видатками. Зазначається, що провідну роль у процесі контролю за виконанням бюджетів за видатками виконує Державна казначейська служба України. Обґрунтовано, що контроль, здійснюваний Державною казначейською службою України, є попереднім та наступним, що дозволяє не тільки виявити можливі бюджетні правопорушення на самому початку їх вчинення, а й взагалі їх попередити та не допустити незаконне і нецільове витрачення бюджетних видатків. Визначено, що контрольними повноваженнями казначейських органів охоплюються практично всі етапи стадії виконання бюджетів за видатками, окрім тих, що безпосередньо пов'язані із отриманням та використанням товарів, робіт і послуг у рамках

бюджетних програм. Такі етапи стають предметом аудиту, здійснюваного органами Державної аудиторської служби України.

Підкреслено, що Рахункова палата і Державна аудиторська служба України є основними уповноваженими органами на зовнішній контроль виконання бюджетів за видатками. З метою підвищення ефективності бюджетного процесу і забезпечення не лише цільового, а й ефективного використання бюджетних коштів акцентовано увагу на доцільності трансформування Рахункової палати у вищу аудиторську інституцію із закріпленням її повноважень щодо надання незалежних висновків стосовно управління та користування бюджетними коштами учасниками бюджетного процесу.

Вказано, що контрольні повноваження при виконанні бюджетів за видатками мають Верховна Рада України і Міністерство фінансів України. Зроблено висновок, що контрольні повноваження Міністерства фінансів України спрямовані на здійснення ним інших своїх функцій у бюджетному процесі, передусім – складання проекту Державного бюджету України та прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Однак не менш важливою є й координуюча роль Міністерства фінансів України щодо інших органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає у формулюванні обґрунтованих рекомендацій щодо наукового визначення сутності, змісту та особливостей правового регулювання виконання бюджетів за видатками в Україні. Найважливішими науково-теоретичними та практичними висновками, зробленими на основі проведеного дослідження, стали такі:

1. Еволюція підходів до розуміння бюджету полягає у його розгляді в економічному, управлінському, правовому значеннях. При цьому відбувається послідовний перехід від економічного змісту до управлінської форми, які набувають остаточного юридичного оформлення при затвердженні бюджету представницькими органами. Правовий аспект бюджету характеризується часовими межами дії відповідного акта про бюджет, який, як правило, є обмеженим одним календарним роком. У такий спосіб відбувається пристосування права і правових норм до швидкоплинних економічних відносин та вноситься правовий порядок і визначеність до них. Через закріплення у правовій формі бюджет виконує й свої ключові функції: розподільчу, регулюючу та контрольну.

2. Доцільним є закріплення у пункті першому частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України визначення терміна «бюджет» у такій редакції: «Бюджет – затверджений за встановленою процедурою Законом України або рішенням уповноваженої місцевої ради головний фінансовий план формування та використання централізованого фонду грошових коштів держави або

публічного територіального утворення на визначений бюджетний період, відповідно до якого фінансуються потреби держави та місцевого самоврядування і відбувається збалансований розподіл національного доходу». Така дефініція відбиває всі сутнісні аспекти бюджету.

3. Категорія «видатки бюджету» може бути досліджена як матеріально-економічна, суспільно-економічна, управлінська (політична) та правова категорія. З матеріально-економічного боку видатки бюджету – це грошові кошти, що надходять з бюджетів для задоволення публічного інтересу. Із суспільно-економічної точки зору їх можна визначити як особливі економічні відносини щодо 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. В управлінському аспекті категорія «бюджетні видатки» означає певну сферу державного управління публічними фінансами, в якій відбувається надання та реалізація прав щодо використання грошових коштів бюджетів. Поняття «видатки бюджету» у правовому розумінні об'єднує, фокусує всі інші ознаки.

4. Як правова категорія видатки бюджету – це відносини, врегульовані нормами бюджетного права, що виникають з приводу здійснення програм і заходів, передбачених законом (рішенням) про бюджет на відповідний рік, на виконання державою та територіальними громадами своїх функцій, для здійснення чого відбувається рух грошових коштів з єдиного казначейського рахунку до розпорядників й одержувачів бюджетних коштів, що характеризується кількісними, строковими і цільовими параметрами, порушення яких тягне за собою настання визначеної законом відповідальності. При цьому видатки бюджету як правовідносини мають двосторонній характер: кожний їх учасник користується як відповідними правами, так і має чітко визначені бюджетні обов'язки, у разі недотримання яких для нього настає юридична відповідальність.

5. Бюджетний процес – регламентована бюджетним законодавством діяльність уповноважених органів держави та місцевого самоврядування щодо складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Стадія виконання бюджету як за доходами, так і за видатками займає передостаннє за послідовністю, однак найважливіше за своїм значенням місце. Це зумовлюється тим, що тільки на стадії виконання бюджету відбувається безпосередній рух грошових коштів.

6. Як складне і системне явище стадія виконання бюджетів за видатками складається з шістьох етапів, кожний з яких виконує особливу функцію. Головна функція першого етапу виконання бюджетів за видатками зводиться до надання повноважень розпоряднику бюджетних коштів на наступне взяття бюджетного зобов'язання та здійснення майбутніх платежів, які мають кількісні, часові та цільові обмеження. Призначення другого етапу полягає у затвердженні фінансово-планових документів бюджетних установ, уповноважених на отримання бюджетних асигнувань, із дотриманням усіх

вимог програмно-цільового методу використання бюджетних коштів. Функцією третього етапу є закріплення за розпорядниками бюджетних коштів, відповідно до їх повноважень, бюджетних зобов'язань, за якими буде необхідно здійснити платежі з бюджету протягом поточного або майбутнього періоду. Призначенням четвертого етапу є укладання правочину із одержувачем бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою. Головне завдання п'ятого етапу полягає у безпосередньому здійсненні видатків бюджету та перерахуванні коштів бюджету, спрямованих на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, до їх одержувачів. На завершальному шостому етапі виконання бюджетів за видатками відбувається використання отриманих за бюджетні кошти товарів, робіт, послуг та виконання заходів із досягнення запланованих цілей бюджетних програм.

7. Чинне вітчизняне бюджетне законодавство не містить такої важливої дефініції, як «Державний бюджет України». Тож доцільним є закріплення у Бюджетному кодексі України наступного визначення цього поняття: «Державний бюджет України – це затверджений Законом України за законодавчою процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України, основний фінансовий план формування та використання загальнодержавного фонду грошових коштів на визначений бюджетний період, відповідно до якого фінансуються державні завдання і функції».

8. Враховуючи важливість своєчасного надходження примірників затвердженого розпису Державного бюджету України, варто рекомендувати Міністерству фінансів України внести зміни до Інструкції про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затвердженої наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» від 28 січня 2002 року № 57, уточнивши конкретний строк передання розпису державного бюджету казначейським органам, Рахунковій палаті та Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Відповідно до цього доцільно викласти пункт 2.6 Інструкції у такій редакції: «Оригінал затвердженого розпису невідкладно після його підписання Міністром фінансів України передається на паперових та електронних носіях Державній казначейській службі України; примірник затвердженого розпису протягом одного робочого дня після його підписання Міністром фінансів України передається до Рахункової палати та Комітету Верховної Ради України з питань бюджету з подальшим інформуванням про внесені до нього зміни, зумовлені внесенням змін до закону про Державний бюджет України».

9. Бюджетна децентралізація в Україні потребує подальшого удосконалення, оскільки наразі має місце незбалансованість доходів і видатків місцевих бюджетів та джерел покриття переданих на місцевий рівень повноважень. Існує необхідність забезпечення відповідності між надходженнями місцевих бюджетів і делегованими їм повноваженнями шляхом визначення механізму їх фінансування. Крім цього, у частині другій статті 78 Бюджетного кодексу України закріплено виняток з казначейської

системи обговорення бюджетів для бюджету розвитку місцевих бюджетів та власних надходжень бюджетних установ, що дозволяє вихід цих коштів місцевих бюджетів за межі казначейської системи обслуговування бюджетів на користь банків державного сектору. Подібний виняток заважає реалізації інтересів територіальних громад, а також не сприяє здійсненню повноцінного контролю за рухом бюджетних коштів органами казначейства, що зумовлює необхідність зміни зазначеної норми бюджетного законодавства.

10. Контроль за виконанням бюджетів за видатками є всебічним: як поточним, так і наступним; як внутрішнім, так і зовнішнім. Центральну роль у контролі за виконанням бюджетів за видатками виконує Державна казначейська служба України. Контрольними повноваженнями казначейських органів охоплюються практично всі етапи стадії виконання бюджетів за видатками, окрім тих, що безпосередньо пов'язані із отриманням та використанням товарів, робіт та послуг в рамках бюджетних програм. Головними уповноваженими органами на зовнішній контроль виконання бюджетів за видатками є Рахункова палата та Державна аудиторська служба України. Завдання Рахункової палати з контролю за бюджетними видатками стосуються коштів Державного бюджету України, тоді як аналогічний контроль у цій частині бюджетних відносин на рівні місцевих бюджетів здійснюється Державною аудиторською службою України. Крім цього, особливою сферою компетенції Рахункової палати є контроль за здійсненням таємних видатків державного бюджету.

11. Перспективним напрямом подальшого вдосконалення вітчизняного бюджетного законодавства в частині контролю за стадією виконання бюджетів за видатками є трансформація Рахункової палати у вищу аудиторську інституцію із закріпленням її повноважень щодо надання незалежних висновків стосовно управління та користування бюджетними коштами учасниками бюджетного процесу. За цих умов Рахункова палата зможе виступати як повноцінний учасник бюджетних відносин, що надаватиме дієві рекомендації та нести відповідальність за прийняті нею управлінські рішення щодо бюджетних коштів, а інші учасники бюджетного процесу будуть зосереджені не лише на цільовому, а й на ефективному використанні бюджетних коштів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### *Статті у фахових виданнях*

1. Овсянников Е. С. Структура бюджетных расходов по законодательству Украины. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 3. С. 135–141.
2. Овсянников Е. С. Видатки бюджету як правова категорія. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2017. № 44. С. 44–50.



3. Овсянніков Є. С. Внутрішня будова стадії виконання бюджету за видатками та функції її елементів. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 7. С. 90–96.
4. Овсянніков Є. С. Місце стадії виконання бюджету в частині видатків у структурі бюджетного процесу. *Право і суспільство*. 2017. № 4. Ч. 2. С. 109–114.
5. Овсянніков Є. С. Природа та багатоаспектність поняття «бюджет». *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 2. С. 79–85.

#### *Матеріали конференцій*

6. Овсянніков Є. С. Бюджетна система як основа упорядкованості бюджетів. *Становлення громадянського суспільства в Україні: нормативно-правове підґрунтя* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 5 – 6 травня 2017 р. Дніпро, 2017. С. 37–39.
7. Овсянніков Є. С. Видатки бюджету у горизонтальній структурі бюджетів. *Правова держава: напрямки та тенденції її розбудови в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, 12 – 13 травня 2017 р. Одеса, 2017. С. 71–73.
8. Овсянніков Є. С. Видатки бюджету як бюджетно-правова процедура і частина державного управління у сфері публічної фінансової діяльності. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 5 жовтня 2016 р. / редкол. : А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 174–177.
9. Овсянніков Є. С. Видатки бюджету як двосторонні бюджетні правовідносини. *Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 22 – 23 червня 2017 р. Запоріжжя, 2017. С. 84–87.
10. Овсянніков Є. С. Економічний зміст бюджетних видатків. *Сучасне правотворення: питання теорії і практики* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 2 – 3 червня 2017 р. Дніпро : ГО «Правовий світ», 2017. С. 66–68.
11. Овсянніков Є. С. Економічний зміст та правова форма бюджету. *Юридичні науки: історія, сучасний стан та перспективи досліджень* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 12 – 13 травня 2017 р. Київ, 2017. С. 80–81.
12. Овсянніков Є. С. Основні етапи еволюції бюджету як складного економічного, соціального та правового явища. *Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 26 – 27 травня 2017 р. Ч. 2. Запоріжжя, 2017. С. 51–53.

13. Овсянніков Є. С. Роль бюджету для держави, суспільства і громадян у рішеннях Конституційного Суду України та Європейського суду з прав людини. *Сучасний вимір держави і права* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 19 – 20 травня 2017 р. Львів, 2017. С. 27–29.

14. Овсянніков Є. С. Функції та поняття бюджету як правової категорії. *Сучасні проблеми розвитку державності та напрями їх вирішення через призму правотворчої діяльності* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 19 – 20 травня 2017 р. Харків, 2017. С. 51–54.

## АНОТАЦІЯ

**Овсянніков Є. С. Правове регулювання виконання бюджетів за видатками в Україні.** – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2017.

Дисертацію присвячено характеристиці виконання бюджетів за видатками як однієї зі стадій бюджетного процесу, визначенню особливостей її правового регулювання за законодавством України. Розглянуто витoki і природу бюджету як складного багатогранного явища, запропоновано його авторське визначення у правовому аспекті. Досліджено видатки бюджетів як частину горизонтальної структури бюджетів, розроблено дефініцію терміна «видатки бюджету» як правової категорії.

Встановлено місце стадії виконання бюджетів за видатками у бюджетному процесі, розкрито її внутрішню структуру, розглянуто функції і завдання кожного з її етапів. Виокремлено й охарактеризовано особливості правового регулювання виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, а також фінансового контролю на стадії виконання бюджетів за видатками. Позначено шляхи вдосконалення чинного бюджетного законодавства при виконанні державного та місцевого бюджетів за видатками.

**Ключові слова:** *бюджет, бюджетний процес, учасники бюджетного процесу, видатки бюджету, класифікація видатків бюджету, стадія виконання бюджету за видатками, бюджетна система, державний бюджет, місцеві бюджети, контроль за виконанням бюджетів за видатками.*

## АННОТАЦИЯ

**Овсянников Е. С. Правовое регулирование исполнения бюджетов по расходам в Украине.** – *На правах рукописи.*

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2017.

Диссертация посвящена характеристике исполнения бюджетов по расходам как одной из стадий бюджетного процесса, определению особенностей ее правового регулирования по законодательству Украины. Рассмотрены истоки и природа бюджета как сложного многогранного явления, предложено его авторское определение в правовом аспекте. Подчеркнуто, что характер бюджета как правовой категории имеет ярко выраженную особенность, заключающуюся во временном характере действия соответствующего бюджета, которое, как правило, ограничено одним календарным годом. Такая временность является вынужденным шагом, поскольку иначе невозможно адаптировать право и правовые нормы к динамичным общественным экономическим отношениям и внести в них необходимый правовой порядок и определенность.

На основании анализа правовых позиций Конституционного Суда Украины и Европейского суда по правам человека установлено, что особенно значимым бюджет становится для реализации социальных и экономических прав граждан. Рекомендовано украинскому законодателю более последовательно подходить к нормативному закреплению определений терминов «бюджет», «Государственный бюджет Украины», «местные бюджеты».

На основе исследования расходов бюджета как части горизонтальной структуры бюджетов разработано определение термина «расходы бюджета» в правовом аспекте. Показано, что по бюджетному законодательству Украины расходы бюджета являются составляющей более крупной части структуры бюджета, а именно затрат бюджета, в соответствии с чем следует избегать отождествления этих терминов. Подчеркивается, что расходы бюджета в правовом аспекте представлены как правоотношения, имеющие двусторонний характер. В таких правоотношениях каждый из участников имеет как права, так и обязанности, что позволяет посредством программно-целевого метода бюджетного процесса объединить правовые основания предоставления денежных средств бюджета и цели их использования.

Определено место стадии исполнения бюджетов по расходам в бюджетном процессе, раскрыта ее внутренняя структура, рассмотрены функции и задачи отдельных ее этапов. Установлено, что стадия исполнения бюджетов по расходам состоит из шести более простых составных частей, каждая из которых выполняет особую функцию и только ей присущие задачи.

Детально рассмотрены особенности правового регулирования исполнения государственного и местных бюджетов по расходам. Всесторонне исследованы функции Государственной казначейской службы Украины при исполнении бюджетов по расходам и осуществлении контроля в бюджетном процессе. Проанализированы контрольные полномочия в сфере бюджетных расходов Государственной аудиторской службы Украины, Счетной палаты, Верховной Рады Украины, Министерства финансов Украины. Намечены пути совершенствования действующего бюджетного законодательства при исполнении государственного и местного бюджетов по расходам.

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетный процесс, участники бюджетного процесса, расходы бюджета, классификация расходов бюджета, стадия исполнения бюджета по расходам, бюджетная система, государственный бюджет, местные бюджеты, контроль за исполнением бюджетов по расходам.

## SUMMARY

**Ovsiannikov Y. S. Legal Regulation of the Budget Execution By Expenditures In Ukraine.** – *As a manuscript.*

Thesis for the scientific degree of Candidate of Legal Sciences, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2017.

Thesis deals with characteristics of the budget execution by expenditures as one of the stages of budget process and its features in legal regulation in accordance with the legislation of Ukraine. The origins and nature of the budget as a complex multidimensional phenomenon are considered, its author's definition in the legal aspect is proposed. The expenditures of budgets as part of the budget horizontal structure are explored, definition of the term «budget expenditures» as a legal category is elaborated.

The place of the stage of budget execution by expenditures in the budget process is defined, its internal structure is disclosed, and functions and tasks of each of its individual stages are considered. The peculiarities of legal regulation of budget execution of state and local budgets by expenditures are analyzed. The specifics of financial control at the stage of budget execution by expenditures are reviewed. Scientific recommendations for improvement of the Ukrainian budget legislation in relation to the execution of state and local budgets by expenditures are provided.

**Keywords:** *budget, budget process, participants of budget process, budget expenditures, classification of budget expenditures, stage of budget execution, budget system, state budget, local budgets, control over budget execution by expenditures.*

Підписано до друку 30.10.2017

Формат 60x90/16

Папір офсетний. Друк офсетний.

Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Зам. № 2

Друк ФОП «Белобрюхов Дмитро Вікторович»,

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

Серія ДК, № 4577 від 04.07.2013

04208, м. Київ, проспект Правди, 68