

ТЕОРЕТИКО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА НЕПОДАТКОВИМИ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТІВ НЕФІСКАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ

THEORETIC PROCEDURAL PRINCIPLES OF NON-PERFORMANCE FOR NON-FISCAL REVENUE BUDGET CHARACTER

Вдовічен В.А.,

*доцент кафедри публічного права юридичного факультету
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича*

У статті проаналізовано теоретико-процесуальні основи виконання бюджетів за неподатковими доходами бюджетів нефіскального характеру. Подано авторське визначення неподаткових доходів бюджетів нефіскального характеру. Охарактеризовано їх особливості.

Ключові слова: теоретико-процесуальні засади, бюджет, неподаткові доходи, нефіскальний характер, фінансові правовідносини.

В статье проанализированы теоретико-процессуальные основы исполнения бюджетов по неналоговым доходам бюджетов нефискального характера. Предоставлено авторское определение неналоговых доходов бюджетов нефискального характера. Охарактеризованы их особенности.

Ключевые слова: теоретико-процессуальные основы, бюджет, неналоговые доходы, нефискальный характер, финансовые правоотношения.

In the article analyzed theoretical and procedural foundations of performance for non-tax budget revenues of non-fiscal nature. Examined author's definition of non-tax revenue non-fiscal nature. Characterized their features.

Key words: theoretical and procedural framework, budget, tax revenues, non-fiscal nature of the financial relationship.

Актуальність теми. Як відомо, склад доходів бюджетів є вкрай різноманітним і складається з різного роду надходжень, кожен із яких відіграє відповідну роль у наведеній системі. При цьому диверсифікація цих надходжень забезпечує стабільність державної фіскальної сфери. Як відомо, система доходів бюджету вже була предметом комплексного дослідження. Зокрема, розроблено теоретико-процесуальні засади виконання бюджетів за податковими доходами. Інші ж неподаткові доходи бюджету умовно згруповані на дві групи: неподаткові фіскальні доходи бюджетів і неподаткові доходи бюджетів нефіскального характеру. При цьому теоретико-процесуальні засади виконання бюджетів за неподатковими фіскальними доходами розроблені з теоретичного та практичного поглядів. З огляду на це, задля довершення наукових розробок системи виконання бюджетів за доходами ц надання їм комплексності необхідно здійснити дослідження теоретико-процесуальних засад виконання бюджетів за неподатковими доходами нефіскального характеру.

Обрана нами проблема є вкрай доцільною, по-перше, тому що сукупність відповідних доходів значною мірою забезпечує фіскальну стабільність і зрівноваження доходів бюджетів усіх рівнів, сприяє зменшенню дефіциту бюджету. Крім цього, з теоретичного погляду результати дослідження довершать систему наукових знань щодо фінансово-правової природи всіх доходів бюджету, розкриють особливості бюджетних доходів нефіскального характеру, їх роль у бюджетній системі України.

Незважаючи на те що останнім часом в Україні в структурі доходів бюджетів збільшується частка податкових надходжень, роль неподаткових надхо-

джен, зокрема, фіскального характеру залишається вкрай вагомою. При цьому, з огляду на необхідність зменшення податкового навантаження на платників податків і задекларовану зміну податкового законодавства в цьому напрямі, наведені надходження нефіскального характеру будуть виступати дієвим компенсатором, який допоможе збалансувати державні фінанси в період упровадження відповідної реформи.

Потенційною науковою новизною дослідження є саме визначення досліджуваної категорії, її правової природи, ролі в системі доходів бюджету, а також співвідношення з іншими категоріями бюджетного права, що не розкриті в науковій літературі.

Неподаткові надходження бюджету як альтернатива податковим завжди цікавила фахівців у сфері фінансового права. Дослідженням цієї проблеми займалися О.С. Башняк, Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, Д.О. Гетьманцев, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, В.М. Кофлан, О.А. Лукашев, О.А. Музика, М.В. Орлов, А.М. Олександров, Д.М. Павлов, О.О. Погрібний, С.Є. Федоров, С.Д. Ципкін. Праці дослідників роблять вагомий внесок у наукову доктрину фінансового права. Проте, не применшуючи вагу цих досліджень, можна зробити висновок, що неподатковим доходам нефіскального характеру приділено вкрай малу увагу, що потребує здійснення нового комплексного дослідження із цього погляду.

Усе вищенаведене підтверджує тезу про актуальність дослідження теоретико-процесуальних засад виконання бюджетів за неподатковими надходженнями нефіскального характеру з огляду на потенційну наукову новизну та практично-прикладний характер обраної для розробки проблеми.

Виклад основного матеріалу. Поняття неподаткових платежів нефіскального характеру конкретно не визначене ні в законодавстві, ні в доктрині фінансового права. Тому визначення наведеної категорії буде ґрунтуватися на попередніх авторських розробках. Зокрема, це стосується результатів дослідження правової природи неподаткових фіскальних доходів бюджету.

Поділяючи поняття неподаткових доходів бюджету, визначено, що до доходів бюджету нефіскального характеру належать власні надходжень бюджетних установ; міжбюджетні трансферти; надходження Фонду соціального захисту інвалідів, надходження цільових фондів, утворених Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади, якщо відповідні бюджетні надходження наведених фондів використовуються виключно на виконання функцій визначених бюджетних установ. Тому, з'ясовуючи вказану категорію, застосовуємо метод наукової дедукції, попередньо проаналізувавши визначення вказаного терміна.

Передусім зазначимо, що в зарубіжних фахових дослідженнях податкової системи неподаткові доходи нефіскальної системи вживають у розумінні тих зборів і платежів, які не входять у податкову систему, проте здійснюють фінансове навантаження на їх платників, на бізнес зокрема, не маючи при цьому відплатного характеру, тобто не надаючи жодних додаткових прав чи переваг. Цей стан речей уважається таким, що не відповідає духу права та перебуває на межі незаконного характеру наведених нарахунків [1, с. 2]. Відповідне розуміння не відповідає як вітчизняній доктрині, так і чинній класифікації надходжень бюджетів. Відповідні платежі вважаються неподатковими надходженнями, яких в Україні також значна кількість. Проте з прийняттям Закону України «Про адміністративні послуги» [2] з'явилася явно виражена тенденція щодо зменшення кількості відповідних неподаткових надходжень, які створювали додаткове навантаження як на суб'єктів підприємницької діяльності, так і на громадян – платників цих платежів до бюджетів.

У загальноприйнятій доктрині фінансового права використовується на перший погляд наближений термін «парафіскальні надходження». Під ним розуміються надходження до публічних фондів коштів, що не належать до бюджетної системи (зокрема єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо) [3, с. 70]. Проте, як нам видається, відповідні категорії є вкрай різними, їх не можна ототожнювати, незважаючи на те що, на думку багатьох науковців, усі інші надходження є фіскальними. Із цього приводу зазначимо, що нами доведено наявність платежів до бюджетів, які мають нефіскальний характер, проте наведений термін окреслює інше поняття, ніж те, що нами досліджується.

Саме ж бюджетне законодавство також містить подібний за значенням термін. Ідеться про категорію квазіфіскальних операцій, які, відповідно до пункту

26-1 Бюджетного кодексу України, визначаються як операції органів державної влади й місцевого самоврядування, Національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного й комунального секторів економіки, що не відображаються в показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому [4]. Перелік наведених операцій затверджений Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку квазіфіскальних операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету» від 1 серпня 2012 р. № 692-р [5]. За допомогою аналізу наведених категорій можна чітко встановити, що вказані операції не є доходами бюджету, проте взаємопов'язані з відповідними доходами, оскільки потребують відповідних асигнувань із бюджету. Отже, наведена категорія навіть більшою мірою пов'язана саме з бюджетними видатками, ніж доходами.

Безпосередньо термін «доходи нефіскального характеру» ужитий у прикінцевих і перехідних положеннях Закону України «Про адміністративні послуги». Крім цього, на виконання цього Закону відповідним положенням доручено Кабінету Міністрів України розробити та подати до Верховної Ради України проекти законів щодо встановлення розмірів і порядку адміністрування платежів і внесків нефіскального характеру, що справляються відповідно до пункту 2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, або їх скасування [2]. Отже, введено вказаний термін у законодавство, який до цього часу ні в бюджетному, ні в податковому, ані в митному законодавстві не використовувався.

Стосовно цього Н.Я. Якимчук критично наголосувала на таких негативних аргументах щодо необґрунтованості використання цього терміна в законодавстві, які полягають в тому, що, по-перше, немає його дефініції чи роз'яснення змісту; по-друге, термін, який починається з префікса «не-», вказує лише на ознаку неналежності явища, що характеризується, до певної групи; по-третє, в законодавстві не визначено власне термін «платежі фіскального характеру»; по-четверте, ці платежі є однозначно фіскальними, оскільки є обов'язковими до сплати й запроваджуються саме як додаткове джерело наповнення бюджету, а особливо фіскальними потрібно визнати ті, справляння яких забезпечують органи доходів і зборів [3, с. 73–74]. Ціком обґрунтоване застосування саме в наведеному випадку відповідного терміна в законодавстві, з чим вимушені погодитись.

Для більш детального розуміння наведеного вище терміна необхідно звернутися до відповідного положення Податкового кодексу України (втратило чинність), яке встановлює більш конкретизоване посилення на зміст терміна «нефіскальні платежі», про який йшлося в аналізованому положенні Закону

України «Про адміністративні послуги». Відповідно до пункту 2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, збори (плата, внески), не встановлені цим Кодексом як загальнодержавні або місцеві, але встановлені законодавчими актами України як обов'язкові платежі до набрання чинності цим Кодексом, справляються за правилами, встановленими цими законодавчими актами України до набрання чинності законом про адміністративні послуги й іншими законами, що регулюватимуть справляння відповідних зборів (плати, внесків) [6]. Отже, на той момент платежами нефіскального характеру вважалися саме збори, плата, внески, які не були встановлені в Податковому кодексі України, проте справлялися відповідно до чинного на той момент іншого законодавства України. Зарахування таких платежів до того чи іншого виду бюджетних надходжень нами було обґрунтовано вище та зараховано до доходів податкового й неподаткового характеру.

Крім цього, необхідно звернути увагу на думку фахівців-практиків із цього приводу, яка відображена у висновку Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики від 7 листопада 2013 р. № 04-30/7-1065 щодо проекту Закону України «Про внесення змін до статті 1 Податкового кодексу України щодо визначення механізму сплати окремих платежів» (від 15 серпня 2013 р. реєстр. № 3093), що був унесений Кабінетом Міністрів України. Згідно із цим висновком, до таких платежів і внесків належать єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, порядок сплати якого регулюється Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, порядок сплати яких урегульовано Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»; кошти, що отримуються відповідно до статті 8 Закону України «Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки»; єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України, порядок сплати якого врегульовано Законом України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України»; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження, порядок сплати якого врегульовано Законом України «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку»; відрахування від суми коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів і/або алкогольних напоїв у межах України, порядок сплати яких урегульовано пунктом 8 статті 22 Закону України «Про рекламу»; відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їхніми об'єднаннями, порядок сплати яких урегульовано статтями 5 і 111 Закону України «Про управління об'єктами державної власності» [7]. При цьому у формулюванні висновку комітету дослівно зазначено «так званих» «платежів

та внесків нефіскального характеру». Це відображає тезу про те, що фахівці скептично ставилися до введення цього нового терміна в законодавство України.

Крім цього, зазначимо, що відповідні терміни не є тотожними з нефіскальними податковими доходами бюджетів. Так, із вищенаведеного переліку випливає, що під «платежами та внесками нефіскального характеру» розумілися в тому числі внески, які взагалі не стосувалися бюджету. Щодо інших зазначених внесків нами доведено, що останні мають фіскальний характер. Із цим твердженням узгоджується також думка Н.Я. Якимчук, котра досліджувала наведену проблему [3, с. 73–74].

Отже, з огляду на попередній аналіз, можна визначити досліджувану категорію так. Неподаткові доходи бюджетів нефіскального характеру – сукупність бюджетних неподаткових надходжень, що сплачуються їх платниками або надходять в інший спосіб до бюджетів відповідно до законодавства України чи взятих на себе договірних зобов'язань, які спрямовуються до спеціальних фондів бюджетів і призначені виключно для використання визначеною бюджетною установою для задоволення її матеріально-фінансових потреб, зараховуються на казначейські рахунки бюджетної установи без попереднього розподілу цих надходжень.

Проаналізуємо характерні особливості вказаних неподаткових доходів бюджетів, які мають нефіскальний характер.

Що стосується власних надходжень бюджетних установ, першою й визначальною особливістю є те, що відповідні кошти призначені для забезпечення діяльності тієї бюджетної установи, якій вони належать, а не для мобілізації фіскальних ресурсів бюджету.

Як зазначає С.В. Свірко, власні надходження відіграють роль додаткового фінансового забезпечення на виконання загальнодержавних, соціальних та інших функцій, покладених на бюджетні установи, і забезпечення виконання основних завдань у разі нестачі доходів загального фонду [8, с. 229]. Не применшуючи значення внеску наведеного науковця для розроблення проблеми фіскальної системи України та зарубіжних держав, дозволимо собі здійснити невелике зауваження щодо ролі вказаних надходжень у бюджетній системі. Останні не відіграють функцію певного «страхування фіскальних ризиків», а діють на постійній основі. Отже, метою впровадження правового інституту власних надходжень бюджетних установ є зменшення навантаження на загальний і спеціальний фонди бюджетів на перманентній основі. Надзвичайно позитивно, звичайно, було б, якби ці надходження покривали витрати на утримання відповідних бюджетних установ повною мірою або принаймні забезпечували діяльність, за яку сплачуються надходження у вигляді власних надходжень бюджетних установ.

З наведеного вище можна вивести ще одну особливість власних надходжень бюджетних установ: метою справляння (сплати) власних надходжень бюджетних установ є зменшення видатків на ці цілі з

відповідних загальних і спеціальних фондів бюджетів. Тому виконання бюджетів за власними доходами бюджетних установ має характер субсидіарної діяльності порівняно з фіскальними надходженням до бюджетів усіх рівнів. І цього впливає наступне правило: чим вищі власні доходи бюджетних установ, тим нижчі витрати на їх утримання із загальних фондів бюджетів, а також із відповідних спеціальних фондів (у розумінні повного обсягу вказаних централізованих фондів-коштів).

Також у процесі виконання бюджетів за власними надходженнями бюджетних установ застосовуються особливі бюджетні процедури та інструменти. Зокрема, в частині 8 статті 51 Бюджетного кодексу України встановлено, що, якщо фактичний обсяг власних надходжень за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи менший від планових показників, урахованих у спеціальному фонді її кошторису, розпорядник бюджетних коштів зобов'язаний до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису щодо зменшення власних надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді [9]. Розпорядники бюджетних коштів упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням унесених змін до спеціального фонду кошторису. Відповідно, виконання бюджетів за власними надходженнями бюджетних установ, по-перше, здійснюється особливим суб'єктом – керівником відповідної бюджетної установи, по-друге, за особливим бюджетним планом – спеціальним фондом кошторису бюджетної установи, який взаємопов'язаний обліковими відносинами з відповідним спеціальним фондом, по-третє, з використанням особливої процедури – зміни кошторису та її відображення в доходах і видатках спеціального фонду бюджету, а саме на рахунках, відкритих для цих цілей Державною казначейською службою України цій бюджетній установі.

Проте наведені дискретні повноваження керівників бюджетних установ щодо бюджетного процесу, які описані вище, обмежуються імперативними положеннями Бюджетного кодексу України. Зокрема, в частині 9 статті 51 Кодексу зазначено, якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів передусім на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв. Якщо такої заборгованості немає, розпорядник бюджетних коштів спрямовує 50 відсотків коштів на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, і 50 відсотків коштів – на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою. У такому разі розпорядник бюджетних коштів здійснює перерозподіл

обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями зі спеціального фонду бюджету [9]. Із наведеного можна констатувати, що порядок виконання бюджетів за власними надходженнями бюджетних установ містить певну дискрецію, яка обмежується суворою імперативністю положень бюджетного законодавства. Тому виконання бюджетів за доходами власних бюджетних установ суворо взаємопов'язане з відповідними показниками, встановленими в законі про Державний бюджет України, або рішеннями про відповідний бюджет у розрізі спеціальних фондів. Із поданого виведемо ще одну особливість: залежність цільового призначення бюджетних коштів, які надходять у формі власних надходжень бюджетних установ, від рівня виконання відповідних планових показників за спеціальним фондом бюджетів.

Що стосується виконання доходів за міжбюджетними трансфертами, то особливість правової природи цих платежів і саме їх зарахування до категорії неподаткових доходів бюджетів нефіскального характеру впливає зі змісту наведених операцій.

Відповідно до пункту 32 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України, міжбюджетні трансферти – кошти, які безоплатно й безповоротно передаються з одного бюджету до іншого [9]. Із наведеного випливає, що відповідні операції полягають у здійсненні бюджетних платежів у межах однієї бюджетної системи України. Отже, бюджетні кошти, які є предметом відповідних операцій, здійснюють рух лише з одного бюджету до іншого. Тому останні не впливають на рівень доходів зведеного бюджету України. Саме в цьому полягає відсутність у бюджетних надходженнях у вигляді міжбюджетних трансфертів фіскальної функції для всієї бюджетної системи України, що, на нашу думку, є підставою для визначення їх правової природи як неподаткових нефіскальних платежів.

З іншого боку, метою більшості міжбюджетних трансфертів є досягнення фіскальної забезпеченості місцевих бюджетів, які потребують відповідних коштів задля виконання функцій місцевого самоврядування. Проте потрібно розрізняти обидві форми виконання бюджетів: фіскальну – мобілізація бюджетних ресурсів через справляння надходжень бюджетів; функцію перерозподілу, яка є основною у випадку міжбюджетних трансфертів. Окремі міжбюджетні трансферти мають також компенсаційний характер і полягають у відшкодуванні витрат місцевих бюджетів, які останні несуть через виконання функцій держави, або забезпеченні громадян пільгами, що встановлюються державою, тощо. У будь-якому випадку із цих підстав уважати міжбюджетні трансферти фіскальними неподатковими надходженням, з огляду на наведене, було б некоректним. Підсумовуючи, можна ще раз підкреслити, що особливістю виконання бюджетів за неподатковими платежами нефіскального характеру є те, що останні не впливають на обсяг доходів зведеного бюджету України. Крім цього, міжбюджетні трансферти вико-

нують функцію перерозподілу централізованих фондів-коштів, а також компенсаційну функцію. Обслуговування міжбюджетних відносин в Україні здійснюється Державною казначейською службою України, яка забезпечує рух коштів з одного бюджету до іншого та формує бюджетні потоки, покликані забезпечити належний рівень забезпеченості місцевих бюджетів, відповідно до нормативів, установлених у Бюджетному кодексі України.

Наступним видом неподаткових доходів бюджету нефіскального характеру є надходження до Фонду соціального захисту інвалідів. Указані надходження наближені за правовою природою до власних надходжень бюджетних установ. Правове регулювання справляння та використання цих платежів нефіскального характеру здійснюється положеннями Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» [10]. Особливістю вказаних надходжень є їх спрямованість на виконання визначеної соціальної функції – захист інвалідів. В основному це захист реалізації права на працю вказаними особами, яке встановлене в трудовому законодавстві.

Указані платежі спрямовуються на забезпечення діяльності Фонду соціального захисту інвалідів, який, з одного боку, є їх розпорядником, з іншого –

самостійно забезпечує справляння відповідних надходжень із платників відповідних платежів.

Крім цього, незважаючи на нефіскальний характер досліджуваних бюджетних надходжень, останні в більшості випадків є обов'язковими до сплати. Саме ця обставина суттєво відрізняє їх від власних надходжень бюджетних установ.

Що стосується виконання бюджетів за надходженнями, можна виділити такі їх особливості. Установлення цих надходжень є дискретними повноваженнями органів місцевого самоврядування. Не всі платежі, які сплачуються до відповідних фондів, на нашу думку, мають нефіскальний характер. Ознака нефіскальності вказаних платежів впливає з їх суті, що полягає в перекладенні тягаря витрат на утримання визначеної бюджетної установи зі складу загальних доходів загального та/або спеціального фондів бюджетів місцевого самоврядування на відповідні платежі, які спрямовуються до таких фондів.

Висновки. Підсумовуючи все вищевикладене, можна зазначити, що неподаткові доходи бюджетів нефіскального характеру мають особливий фінансово-правовий режим, який відрізняє їх від іншого складу доходів. Останні встановлюються з метою диверсифікації надходжень бюджетів за допомогою альтернативних джерел.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. The system of non-tax and para-fiscal charges in Serbia. Inventory, analysis of effects, recommendations for reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naled-serbia.org/documents/para-fiscal/Study%20on%20para-fiscal%20charges%20to%20businesses.pdf>.
2. Про адміністративні послуги : Закон України від 06.09.2012 № 5203-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2013. – № 32. – Ст. 409.
3. Якимчук Н.Я. Фіскальні неподаткові платежі до бюджетів: проблеми правового змісту та правового регулювання / Н.Я. Якимчук // Публічне право. – 2014. – № 1. – С. 68–76.
4. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
5. Про затвердження переліку квазіфіскальних операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2012 № 692-р // Офіційний вісник України. – 2012. – № 71. – Ст. 204.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
7. Висновок Комітету ВРУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=48042&pf35401=279093>.
8. Свірко С.В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / С.В. Свірко // Вчені записки : науковий збірник. – Вип. 11. – К. : КНЕУ, 2009. – С. 89–95.
9. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
10. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні : Закон України від 21.03.1991 № 875-XII // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1991. – № 21. – Ст. 252.