

УДК 347.73:336.146](477)

**Яна Дегтяр,**аспірант кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

У статті досліджено поняття «програмно-цільовий метод», стан його правового закріплення. Розкрито взаємозв'язок посилення інтересу держави до управління бюджетними коштами та їх цільового використання з уведенням в Україні моделі здійснення бюджетних видатків за програмно-цільовим методом. Висвітлено проблеми визначення поняття «нецільове використання бюджетних коштів». Досліджена теорія і практика нецільового використання бюджетних коштів.

**Ключові слова:** нецільове використання бюджетних коштів, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі, управління бюджетними коштами, паспорт бюджетної програми, цільове використання бюджетних коштів.

**Постановка проблеми.** В умовах ринкових і демократичних перетворень в Україні, розбудови правової держави і громадянського суспільства державний бюджет залишається дієвим інструментом регулювання соціально-економічних процесів, вирішення проблем зайнятості, стабільності цін, економічного зростання, засобом реалізації внутрішніх макроекономічних і зовнішніх геополітичних цілей України. На сучасному етапі розмір Державного бюджету України та можливості основних джерел його наповнення не гарантують своєчасне виконання основних функцій держави. Саме тому в низці ринкових перетворень, що відбуваються в Україні, важлива роль належить пошукам такої функціонально-організаційної системи виконання бюджетів, яка б забезпечувала ефективне управління державним і місцевими бюджетами, прозорість фінансових операцій, аналіз і надання інформації про стан бюджетів, а також запобігала нецільовому використанню бюджетних коштів.

Актуальність нецільового використання бюджетних коштів (ст. 119 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ України) [1, Ст. 119] та ст. 210 Кримінального кодексу України (далі – ККУ України) [2, Ст. 210].) полягає в тому, що даний бюджетний злочин є досить поширеним у багатьох галузях національної економіки, та його дуже складно довести. Прогалини в бюджетному законодавстві щодо методології, процедури й організації бюджетного контролю, відповідальності за бюджетні правопорушення призводять до порушень і злочинів у бюджетному процесі. Неврегульованість законодавства на прак-

тиці може привести до уникнення відповідальності, або до застосування подвійного покарання, або до покарання разом із винними і невинними осіб. До того ж нецільове використання бюджетних коштів посилює негативний економічний ефект розбалансованості економіки, девальвації гривні, спаду виробництва тощо.

Наявність широкого спектру проблем у сфері управління фінансуванням охорони здоров'я потребує найскорішого пошуку шляхів їх подолання. Це зумовлено тим, що охорона здоров'я є невід'ємним складником рівня і якості життя та відіграє важливу роль в економічному розвитку держави, забезпечуючи відтворення і якість трудових ресурсів та створюючи базу для соціально-економічного зростання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі питання правового регулювання програмно-цільового методу (далі – ПЦМ) в бюджетному процесі та цільового використання бюджетних коштів досліджувалися у працях Л. К. Воронової, О. І. Деревчука, О. С. Матненка, О. П. Орлюк, З. І. Перощук, Н. Ю. Пришви, О. В. Солдатенко, А. Г. Чубенка, Н. Я. Якимчук та інших учених, але зміни, які відбулися у бюджетному законодавстві, зумовлюють актуальність дослідження цієї сфери.

|| **Мета статті** полягає в дослідженні теорії та практики нецільового використання бюджетних коштів за ПЦМ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Питання цільового використання бюджетних коштів завжди було актуальним як

для розпорядників бюджетних коштів, так і для контролюючих органів. І це зрозуміло, адже висновок про нецільове використання бюджетних коштів суттєво впливає як на подальшу діяльність бюджетної установи (у зв'язку із заходами впливу за порушення бюджетного законодавства), так і на долю посадових осіб, з вини яких воно допущене. Тож у цій статті ми детально розглянемо вимоги бюджетного законодавства із зазначеного питання.

Виходячи зі складності та специфіки цього питання, слід згадати його витоки, які нерозривно пов'язані із запровадженням у бюджетному процесі України ПЦМ. Згідно з «Концепцією застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі України», схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538, суть цього методу – установа безпосереднього зв'язку між метою, для досягнення якої виділено бюджетні кошти, та результатами їх використання, а центральним його елементом є бюджетні програми [3].

Натепер Національна дитяча спеціалізована лікарня (далі – НДСЛ) «ОХМАТДИТ» (охорона материнства і дитинства) МОЗ України є багатопрофільним лікувально-діагностичним медичним закладом, який надає спеціалізовану, виключно висококваліфіковану медичну допомогу дітям нашої країни. Щорічно в практику роботи лікувального закладу впроваджуються десятки нових технологій, методів обстеження і лікування, застосування нових лікарських засобів, ведеться наукова та дослідницька робота. Постійна увага приділяється підвищенню фахового рівня медичних працівників. Лікарі мають змогу не тільки навчатися на провідних кафедрах України, а й стажуватися в кращих клініках зарубіжжя. Протягом останніх п'яти років співробітники лікарні навчалися у Білорусі, Росії, ФРН, Японії, Австрії. Брالی участь у медичних конгресах у Данії, Нідерландах, Англії, США та виступали із доповідями.

Поширеність захворювань серед дітей є актуальною проблемою сучасності. Як відомо, «Дитяча лікарня майбутнього» має стати унікальним лікувальним закладом для важкохворих дітей. У новому корпусі планується створити сучасне відділення онкогематології, де будуть проводитися операції з пересаджування кісткового мозку для 300 маленьких пацієнтів зі складними захворюваннями, ще 7000 пацієнтів отримуватимуть лікування. Будівництво сучасного лікувально-діагностичного комплексу НДСЛ «Охматдит» було розпочато в 2011 р. За період з 2011 р. по 2014 р. у державному підпри-

ємстві виникла кредиторська заборгованість у розмірі біля вісімдесяти млн грн, та будівництво було заблоковано. У 2015 році стало можливим розблокування будівництва нового корпусу НДСЛ «Охматдит», на добудову якого з державного бюджету 2015 року було виділено 500 млн грн (Додаток 3 Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік») [4].

Відповідно до чинного законодавства кошторис проекту охоплює як оплату за надані послуги новим підрядником, так і зобов'язання відшкодувати боргові зобов'язання, які мають бути включені в кошторис проекту. Згідно з умовами договорів оплата за виконані послуги мала відбутися ще у 2011–2014 роках, проте здійснена не була. Жодних документів від компетентних органів щодо неправомірних дій компанії або щодо заборони відшкодувати боргові зобов'язання немає. Також борг міг призвести до блокування будівництва нового корпусу у майбутньому за умови подання до суду компанією. З початку січня 2016 року компетентні органи ведуть розслідування у справі щодо наявності ознак нецільового використання бюджетних коштів, передбачених ст. 119 БК України [1, Ст. 119] та ст. 210 КК України [2, Ст. 210].

Згідно зі ст. 2 БК України ПЦМ у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів із застосуванням оцінки ефективності їх використання на всіх стадіях бюджетного процесу [1, Ст. 2]. БК України передбачено обов'язковість застосування ПЦМ на державному та місцевому рівнях із проведенням оцінки ефективності бюджетних програм [1, Ст. 20]. Згідно з ч. 18 Розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» БК України ПЦМ у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, які мають зв'язок із державним бюджетом, застосовується починаючи зі складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік [1].

БК України також передбачається складання головними розпорядниками бюджетних коштів прогнозу бюджетних показників на наступні за плановим два бюджетних періоди [1, Ст. 21] з урахуванням завдань та пріоритетів соціально-економічного розвитку країни як підґрунтя для переходу в перспективі до формування середньострокового бюджету.

Згідно зі ст. 2 БК України, процес управління бюджетними коштами – це сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням

бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів [1, Ст. 2].

Виходячи із цього визначення, саме заради виконання всіх перелічених у ньому дій у комплексі головна увага при ПЦМ зосереджується на: 1) досягненні запланованих результатів бюджетної програми в цілому, а не на фінансуванні установи за кодами економічної класифікації; 2) моніторингу, аналізі результативних показників (витрат, продукту, ефективності, якості) замість контролю за окремими операціями та сумарними обсягами видатків.

Для унормування ПЦМ в бюджетному процесі було прийнято нормативно-правові акти, які, зокрема, регулюють питання щодо: 1) порядку складання, розгляду, затвердження та визначення основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ; 2) статусу відповідальних виконавців бюджетних програм та особливостей їх участі в бюджетному процесі; 3) правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання; 4) результативних показників, які характеризують виконання бюджетних програм.

Для організації відповідної діяльності розпорядника бюджетних коштів із застосуванням цього методу з метою досягнення ним позитивних показників, з одного боку, а з іншого – правомірного встановлення факту нецільового використання бюджетних коштів зовнішніми контролюючими органами та/або внутрішніми аудитором нагадаємо низку вимог нормативно-правових актів, керуючись якими можна зробити правильні висновки.

1) У п. 4 наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 «Про паспортні бюджетних програм» (далі – Наказ № 1098) встановлено таке [13]: інформація про виконання паспортів бюджетних програм, подана відповідно до пп. 2.2 цього наказу, разом зі статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю за відповідний бюджетний період є підставою для визначення фактичних результативних показників та аналізу ефективності виконання кожної бюджетної програми, що підлягають урахуванню під час прийняття рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту державного бюджету на наступні бюджетні періоди.

2) Визначення терміна «паспорт бюджетної програми», фінансування якої здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, наведено в п. 1 розд. 1 «Загальні положення» Правил складання паспортів

бюджетних програм та звітів про їх виконання, затверджених Наказом № 1098 (далі – Правила № 1098) [13] та в ст. 2 БК України, де паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) [1, Ст. 2].

Тобто працівникам контролюючих органів та внутрішнім аудиторам для встановлення факту нецільового використання бюджетних коштів слід дуже детально проаналізувати весь ланцюг дій розпорядника бюджетних коштів за стадіями бюджетного процесу, передбаченими законодавством, аналізуючи всі його кроки починаючи від складання бюджетного запиту, в якому конкретизовано напрями використання коштів відповідно до цілей, які планується досягти, та завершуючи інформацією про виконання паспорта бюджетної програми головного розпорядника бюджетних коштів.

3) Вивчаючи це питання, не можна оминути вимоги наказів Міністерства фінансів України, що стосуються результативних показників бюджетної програми та оцінки ефективності бюджетних програм. Так, наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 затверджено Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми [14], а наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608 – Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм [15], у п. 6 яких встановлено, що головні розпорядники можуть застосовувати ці нормативні документи під час організації оцінки ефективності бюджетних програм розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня. Отже, якщо для розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня не затверджено головним розпорядником бюджетних коштів (відповідальним розпорядником бюджетних коштів) результативних показників виконання бюджетної програми відповідно до отриманих ним бюджетних асигнувань, то висновку щодо цільового або нецільового використання бюджетних коштів зробити не можна, оскільки для цього немає законних підстав.

За цих умов для встановлення відповідальних за виконання конкретної бюджетної програми доречно звернутися до вимог ст. 20 та 22 БК України і визначитися, кому ж делеговано повноваження на її виконання [1]. Більш детально про особливості бюджетних

програм, завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів) можна дізнатися з порядків використання бюджетних коштів, які розробляються відповідно до вимог ч. 7 ст. 20 БК України та/або внутрішніх розпорядчих документів [1, Ст. 20].

Найбільш поширеною помилкою у визначенні нецільового використання бюджетних коштів є посилення працівників контролюючих органів і внутрішніх аудиторів на порушення розпорядниками бюджетних коштів Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [16]. При цьому вони не враховують сучасних вимог бюджетного процесу та ігнорують відповідні норми законодавства, а саме таке:

- бюджетна класифікація – це єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів (ст. 2 БК України) [1, Ст. 2];

- бюджетна класифікація використовується для складання й виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів АР Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування й боргу, а також для забезпечення загальнодержавної й міжнародної порівнянності бюджетних показників (ст. 8 БК України) [1, Ст. 8];

- видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація) (ст. 10 БК України) [1, Ст. 10];

- визначаючи напрями використання бюджетних коштів та розподіляючи видатки за кодами економічної класифікації видатків бюджету, необхідно враховувати, що економічна класифікація видатків бюджету впорядковує витрати за економічними характеристиками операцій, а напрями використання бюджетних коштів передбачають конкретні дії (заходи), спрямовані на досягнення певного результату, і можуть містити декілька таких операцій (п. 47 наказу Міністерства фінансів України від 06.06.2012 № 687 «Інструкції з підготовки бюджетних звітів») [17].

Тобто очевидно, що бюджетна класифікація не застосовується з метою підготовки

висновків щодо цільового (або нецільового) використання бюджетних коштів. Тому неточності у виборі КЕКВ не можна вважати підставою для визнання таких дій фактом нецільового використання коштів.

Здійснюючи контроль цільового використання бюджетних коштів, також не слід забувати норми:

- ч. 5 ст. 48 БК України, а саме про відповідальність Державної казначейської служби, яка у процесі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснює перевірку відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми [1, Ст. 48];

- ст. 49 БК України щодо умов здійснення платежів за дорученнями розпорядників бюджетних коштів [1, Ст. 49]. Виникає запитання: чому розпорядник бюджетних коштів за таких умов залишається єдиною винною особою при здійсненні контрольних заходів, навіть якщо і буде доведено в законний спосіб нецільове використання бюджетних коштів за одним кодом економічної класифікації?

Доречно згадати і п. 7.6 Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції, затверджених наказом Державної фінансової інспекції від 14.12.2011 № 90 (далі – Методичні рекомендації № 90) [18], де прописано таке: «Під час проведення ревізії цільового спрямування коштів необхідно відповідно до суті здійснених платежів перевірити правильність їх віднесення на видатки за КЕКВ. Для цього необхідно перевірити правильність відображення даних за відповідними КЕКВ у картці аналітичного обліку касових видатків щодо кожної операції з витрачання коштів згідно з казначейською (банківською) випискою». Тобто в цьому розділі внутрішнього розпорядчого документа Державної фінансової інспекції використання КЕКВ не пов'язується із цільовим або нецільовим використанням бюджетних коштів – ідеться про дотримання законодавства під час здійснення операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків.

А в розділі II «Складання паспортів бюджетних програм, обґрунтованість затверджених у них показників та стан їх виконання. Складання звітів про виконання паспортів бюджетних програм» Методичних рекомендацій № 90 ідеться, зокрема, про контроль досягнення установою визначених у паспорті бюджетної програми мети, завдань, напрямів використання бюджетних коштів, результативних показників та інших характеристик бюджетної програми [18].

Інший приклад так званого нецільового використання бюджетних коштів стосується придбання за рахунок кошторисних призначень на поточні видатки предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, які в подальшому збираються бюджетною установою, у результаті чого створюється об'єкт основних засобів. Здебільшого такі дії розпорядника бюджетних коштів пояснюються відсутністю можливості запланувати капітальні видатки в кошторисі бюджетної установи через обмеженість бюджетних коштів у державному та місцевих бюджетах і великою потребою в них. Проте, якщо такий основний засіб застосовується для виконання установою своїх статутних завдань та цілей, говорити про нецільове використання коштів немає підстав.

У такому разі слід звернутися до Положення (стандарту) з бухгалтерського обліку необоротних активів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [19], а також Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 (далі – Положення № 611) [20]. У розділі «Бухгалтерський облік основних засобів» йдеться про таке:

- придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю;
- первісною вартістю об'єкта основних засобів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.

Аналогічну норму прописано і в розділі «Бухгалтерський облік нематеріальних активів» Положення № 611 [20].

Тобто, якщо розпорядник бюджетних коштів для виконання своїх основних завдань правильно здійснив усі передбачені законодавством заходи, починаючи із розрахунків до кошторисів та закінчуючи фінансовою та бюджетною звітністю, у працівників контролюючих органів і внутрішніх аудиторів немає підстав робити висновок щодо нецільового використання бюджетних коштів. Але при цьому розпорядник повинен мати всі первинні і підтвердні документи (рішення комісії та/або розпорядчий документ щодо створення та оцінки об'єкта необоротних активів тощо) для відображення цієї операції в бухгалтерському обліку.

Бажано також, щоб була оформлена відповідним чином (розпорядчим документом, зокрема наказом про облікову політику тощо) позиція головного розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) із цього приводу, з єдиним алгоритмом законних дій для всіх підвідомчих установ.

Якщо розпорядник бюджетних коштів запланував на власні потреби більше, ніж йому потрібно, то цей факт також слід довести, а за відсутності норм для планування на більшість видатків щодо забезпечення діяльності органів виконавчої влади таке доведення зробити складно. Хіба що можна подивитися на минулорічні залишки на відповідних рахунках бухгалтерського обліку та в аналітичному обліку матеріально відповідальних осіб і довести лише безпідставне планування, а не нецільове використання бюджетних коштів. Крім того, з огляду на ст. 85 БК України, є можливість здійснення таких видатків за рішенням відповідної місцевої влади за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату [1, Ст. 85].

Також трапляються випадки, коли посадові особи, експерти наводять як приклад нецільового використання бюджетних коштів здійснення господарських операцій понад бюджетні асигнування. При цьому вони забувають про те, що розпорядники бюджетних коштів обслуговуються в органах Державної казначейської служби, програмне забезпечення якої не дає такої можливості. Перевищення асигнувань може мати місце в разі здійснення розрахунків за господарськими операціями поза казначейською системою, таких як взаємозаліки або отримання благодійної допомоги тощо, і невнесення при цьому змін до планових показників кошторису. Але за цих обставин ст. 116 БК України «пропонує вибір» із 40 пунктів можливих порушень бюджетного законодавства. Зокрема, у такій ситуації можливе трактування як взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, установлених БК України чи законом про Державний бюджет України (ст. 116 БК України), або здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи у разі включення до платіжних документів недостовірної інформації (ч. 1 ст. 116 БК України) з відповідними наслідками, визначеними ст. 117 БК України [1, Ст. 116 – 117].

Висновки дослідження і перспективи подальшої роботи у цьому напрямі. Чинне бюджетне законодавство України є недосконалим та потребує подальшого вдосконалення особливо щодо встановлення фактів нецільового використання бюджетних коштів під час застосування ПЦМ. Пріоритетність вирішення даної проблеми підтверджується

негативним прикладом будівництва дитячої лікарні, коли ніби наявні всі ознаки нецільового використання бюджетних коштів, передбачених ст. 119 БК України та ст. 210 КК України, але проаналізувавши паспорт цієї бюджетної програми, кошторис, план асигнувань та інші документи, можна зробити висновок, що використання бюджетних коштів здійснювалося згідно з напрямками, передбаченими паспортом бюджетної програми, і зворотне довести дуже складно.

Прийняття рішення про встановлення факту нецільового використання бюджетних коштів потребує детального аналізу всіх стадій бюджетного процесу на предмет дотримання розпорядником бюджетних коштів бюджетного законодавства починаючи від планування кошторису та завершуючи звітом про виконання паспорта бюджетної програми (або програм і заходів з виконання повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування).

#### Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/T102456.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/T102456.html)
2. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page7>
3. Про Концепцію використання програмно – цільового методу у бюджетному процесі : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80>
4. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України від 28.12.2014 № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page3>
5. <http://ohmatdyt.com.ua/pro-likarnyu>
6. [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=249248138&cat\\_id=244277212](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249248138&cat_id=244277212)
7. <http://protectedmedicine.org/ua/news/minzdravsredstva-na-stroitelstvo-okhmadeta/>

*В статтє исследовано поняття «програмно-цєлевой метод», состояние его правового закрепления. Раскрыта взаимосвязь усиления интереса государства к управлению бюджетными средствами и их целевому использованию с внедрением в Украине модели осуществления бюджетных расходов программно-целевым методом. Освещены проблемы определения понятия «нецелевое использование бюджетных средств». Исследована теория и практика нецелевого использования бюджетных средств.*

**Ключевые слова:** нецелевое использование бюджетных средств, программно-целевой метод в бюджетном процессе, управление бюджетными средствами, паспорт бюджетной программы, целевое использование бюджетных средств.

*The article examines the concept of «management by objectives», the state of his legal status. Interaction between the increased interest of the state to the management of budget funds and their use with the introduction of a model of the implementation of budget expenditures of program – target method. The problems of the definition of «misuse of budget funds». Studied theory and practice of misuse of budget funds.*

**Key words:** misuse of budget funds, program-target method in the budget process, budget management, passport of the budget program, target use of budgetary funds.

8. [http://ukrop.depo.ua/ukr/molodoy\\_ukrop/dobudova-ohmatditu-podorozhchala-na-13-mln-18082016144500](http://ukrop.depo.ua/ukr/molodoy_ukrop/dobudova-ohmatditu-podorozhchala-na-13-mln-18082016144500)

9. <http://zik.ua/tag/ohmatdyt>

10. <http://uacost.org/wp-content/uploads/2015/12.pdf>

11. [http://moz.gov.ua/docfiles/pre\\_20160128\\_0\\_vmf.pdf](http://moz.gov.ua/docfiles/pre_20160128_0_vmf.pdf)

12. <http://promedicine.ua/podiyi/pozytsiyamoz-ukrajiny-schodo-sytuatsiji-z-finansuvannyambudivnytstva-novoho-korpusu-ndsl-ohmatdyt/>

13. Про паспорти бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>

14. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетної програми : Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10>

15. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/MF11037.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF11037.html)

16. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>

17. Інструкція з підготовки бюджетних запитів : Наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2012 р. № 687 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

18. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції : затвержені Наказом Державної фінансової інспекції від 14.12.2011 р. № 90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/FIN72011.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN72011.html)

19. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція – Х.: Курсор, 2010. – 293 с.

20. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>