

## НЕЦІЛЬВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ В УМОВАХ ВОЄННИХ ВИКЛИКІВ: ПРОБЛЕМАТИКА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

Хомутенко В. П., Хомутенко А. В.

**Постановка проблеми.** Військові події на території України спричинили трильйонні збитки, падіння національної економіки, збільшення державних заборгованостей, зростання дефіциту Державного бюджету України. Лише за попередніми експертними оцінками відновлення нашої країни коштуватиме мільярди доларів США. Подолання таких негативних наслідків війни та пошук додаткових резервів потребує оптимізації наявних фінансових ресурсів за рахунок підвищення законності та ефективності їх використання. Водночас, окремі вітчизняні недобропорядні управлінці, навіть у такий складний для нашої держави час, здійснюють державні закупівлі за завищеними цінами<sup>1</sup>, нараховують собі мільйонні премії<sup>2</sup> та проводять неправомірні видатки. Саме тому такі особи повинні понести відповідальність, в тому числі й кримінальну. У цьому контексті актуалізується необхідність вдосконалення нормативно-правових і організаційно-методичних засад проведення судово-економічних експертиз.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У наукових працях О.Г. Адлера, Р.С. Белкіна, Р.А. Волинець, О.П. Гетманець, П.П. Іщенко, В.А. Нечитайло, Ю.С. Назара, В.М. Махова, В.В. Черней, Ю.К. Орлової, В.П. Хоменко, О.Р. Шляхова та інших вчених досліджувались окремі питання судової експертизи, в тому числі й експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Однак, проблематика призначення й використання судово-економічної експертизи як одного з джерел доказів під час визначення обсягів скоєних злочинів у бюджетній сфері, вирішення завдань документального й нормативного підтвердження нецільового використання бюджетних коштів залишилась поза увагою вчених. До сьогодні ці питання мають дискусійний характер та остаточно не вирішені, про що свідчить експертна практика.

Актуальність з'ясування проблемних питань призначення та проведення судово-економічних експертиз нецільового використання бюджетних коштів обумовлена як специфікою об'єкту експертизи, так і завданнями, які постають перед судовими експертами-економістами.

**Метою** є аналіз проблемних питань щодо призначення та проведення судово-економічної експертизи з питань нецільового використання бюджетних коштів в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Центральною ланкою бюджетної системи та одним із найважливіших інститутів економічного суверенітету держави, як відомо, виступає державний бюджет. Його існування обумовлено необхідністю наявності загальнодержавного централізованого грошового фонду, який призначений для фінансування виконання державою оборонної, політичної, економічної та соціальної функцій. Визначаючи важливість державного бюджету варто зауважити, що через нього перерозподіляється досить суттєва частина вартості валового внутрішнього продукту, яка в 2021 р. становила 27,3% ВВП України<sup>3</sup>. При цьому бюджетний фонд держави, здебільшого, формується за рахунок стягнення коштів з доходів фізичних та юридичних осіб через механізм податків та обов'язкових платежів. Питома вага яких у доходах Державного бюджету України у 2021 р. становила – 85,37% від усіх надходжень<sup>4</sup>. Отже, з одного боку державний бюджет являє собою систему економічних відносин, що складаються в суспільстві в процесі формування, розподілу і використання централізованого грошового фонду країни, призначеного для задоволення суспільних потреб<sup>5</sup>. З іншого боку, бюджет є основним фінансовим планом формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються уповноваженими органами державної влади, протягом бюджетного періоду. Такий план, як відомо, затверджується Верховною Радою України у вигляді закону, внаслідок чого він сам стає законом. Саме двоїстий характер бюджету як економічної та правової категорії обумовлює проблематику в призначенні та в проведенні судово-економічних експертиз нецільового використання бюджетних коштів.

У п. 8 ст. 7 Бюджетного кодексу України закріплено принцип цільового використання бюджетних коштів, суть якого полягає у тому, кошти виділяються за бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), за напрямками, визначеними в паспорті бюджет-

<sup>1</sup> Справу про закупівлі дизпалива «Укрзалізницею» за завищеними цінами скеровано до суду. URL: <https://nabu.gov.ua/povnyu/spravu-pro-zakupivli-dyzpalyva-ukrzaliznyceyu-zavyshchenuyu-cinamy-skerovano-do-sudu>

<sup>2</sup> Бойко І. Керівництво ОПЗ виписало собі 7 мільйонів гривень під час воєнного стану – джерело. 22.04.2022 р. URL: [https://www.unian.ua/war/kerivnictvo-opz-vipisalo-sobi-7-milyoniv-griven-premiji-cherez-voennyi-stan-zmi-novini-vtorgnennya-rosiji-v-ukrajini-11797416.html?\\_ga=2.40049570.1679475998.1651134751-1540203608.1645696837](https://www.unian.ua/war/kerivnictvo-opz-vipisalo-sobi-7-milyoniv-griven-premiji-cherez-voennyi-stan-zmi-novini-vtorgnennya-rosiji-v-ukrajini-11797416.html?_ga=2.40049570.1679475998.1651134751-1540203608.1645696837)

<sup>3</sup> Індexи. Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/>

<sup>4</sup> Там само.

<sup>5</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>

ної програми або в порядку використання бюджетних коштів (включаючи порядок та умови надання субвенцій), а також відповідно до розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів<sup>6</sup>. Разом з тим, у останні роки спостерігається порушення цього принципу, про що свідчать дані звітів Рахункової палати України. Так, лише за останні два роки обсяг нецільового використання бюджетних коштів Державного бюджету України збільшився порівняно з 2019р. на 724,8 млн. грн. і становив 1031,9 млн. грн. у 2020 р.<sup>7</sup>

Відмітимо, що відповідно до ст. 119 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) «нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів (включаючи порядок та умови надання субвенцій); бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів)»<sup>8</sup>. Нецільове використання бюджетних коштів є порушенням бюджетного законодавства України та згідно з ч. 2 ст. 121 БКУ може бути підставою для притягнення відповідальних посадових осіб до кримінальної відповідальності<sup>9</sup>. Наприклад, у Звітах Генеральної прокуратури України про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності відмічається, що в 2019 р. за бюджетні правопорушення було порушено 2316 кримінальних справ, у 2020 р. та 2021 рр. – 3675 та 3237 кримінальних справ відповідно<sup>10</sup>.

У процесі кримінального провадження справ, які стосуються бюджетних правопорушень у бюджетній сфері, виникають ситуації, коли для встановлення певних обставин справи або фактів, необхідним є отримання інформації, яка стосується спеціальних знань, і не може бути отримана інакше як шляхом звернення з переліком питань до експертної установи або експерта.

Підставою для проведення судової експертизи відповідно до чинного законодавства є процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), або договір з експертом чи експертною установою, укладений за пись-

мовим зверненням особи у випадках, передбачених законом, в якому обов'язково зазначаються її реквізити, номер справи або кримінального провадження або посилання на статтю закону, якою передбачено надання висновку експерта, перелік питань, що підлягають вирішенню, а також об'єкти, що підлягають дослідженню<sup>11</sup>.

З урахуванням вимог Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень на вирішення експертів-економістів в разі призначення експертизи у зв'язку з встановленими бюджетними правопорушеннями, можуть ставитися питання, наприклад: «Чи підтверджується документально висновки акту перевірки окремих питань щодо цільового використання бюджетних коштів, отриманих бюджетною організацією (найменування) за бюджетною програмою (назва) у сумі (зазначається сума)? Чи використані грошові кошти в сумі (зазначається сума), перераховані отримувачу бюджетних коштів (найменування) в сумі (зазначається сума) за цільовим призначенням?».

Однак, як свідчить експертна практика, нерідко процесуальні документи про призначення експертизи містять питання, які носять правовий характер, наприклад: «Чи підтверджується документально заповідання державному бюджету збитків на суму (зазначається сума), спричинених в результаті нецільового використання бюджетних коштів уповноваженими особами організацією (найменування) за бюджетною програмою (назва), наведених у Акті ревізії (найменування офісу Держаудитслужби)? Якщо ні, то в якій частині підтверджується? Чи завдано внаслідок допущених порушень діями посадових осіб організації (найменування) збитки державному бюджету в сумі ...?».

На нашу думку, завдання в такій редакції не підлягає виконанню судовим експертом-економістом, оскільки вони не відповідають імперативним приписам ст. 8 Конституції України<sup>12</sup>, ч. 1 ст. 242 Кримінально-процесуального кодексу України<sup>13</sup> та ст. 3 Закону про судову експертизу<sup>14</sup>. Відповіді на ці питання потребує надання оцінки дій (бездіяльності) посадових осіб, і питання, викладені в такій редакції, є правовими питаннями, які повинні вирішуватися слідством або судом на підставі аналізу фактичних обставин справи та нормативно-правових актів. Тобто, вони знаходяться поза межами компетенції експерта-економіста.

<sup>6</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>

<sup>7</sup> Звіт Рахункової палати за 2020 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083>; Звіт Рахункової палати за 2019 рік. URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/?id=150>

<sup>8</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>

<sup>9</sup> Там само.

<sup>10</sup> Звіт про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності. *Статистична інформація Генеральної прокуратури*. URL: [https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir\\_id=113899&libid=100820&c=edit&\\_c=fo#](https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=113899&libid=100820&c=edit&_c=fo#)

<sup>11</sup> Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.98 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>, п. 1.8

<sup>12</sup> Конституція України: Закон України від 26.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>

<sup>13</sup> Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n935>

<sup>14</sup> Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>

Відмітимо, що ч. 4 ст. 101 Кримінально-процесуального кодексу України передбачено, що «запитання, які ставляться експертові, та його висновок щодо них не можуть виходити за межі спеціальних знань експерта»<sup>15</sup>. Згідно з Методикою вирішення судово-економічної експертизою питань спричинення матеріальних збитків (реєстр. № 11.0.22) «до компетенції судового експерт-економіста, при вирішенні питань щодо обґрунтування розміру збитків у відповідному процесі, належить лише економічна складова, а саме: дослідження операцій з вибуття майна (активів) та/або недоотриманих доходів (упущеної вигоди)», «питання щодо встановлення збитків у їх юридичному розумінні виходять за встановлені межі використання спеціальних знань судовим експертом»<sup>16</sup>. Крім того, збитки не можуть бути завданими бюджету, оскільки «потерпілим у кримінальному провадженні може бути фізична або юридична особа, якій завдано майнової шкоди»<sup>17</sup>, в той час як «бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду»<sup>18</sup>.

Основним завданням судово-економічної експертизи при дослідженні обґрунтованості використання бюджетних коштів є встановлення відповідності використання бюджетних коштів тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями. Як відомо, бюджетне призначення (цільове призначення) – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане БКУ, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування<sup>19</sup>. Загалом, бюджетні призначення є складовою бюджетного механізму<sup>20</sup>, застосовуваного в державі з метою реалізації бюджетної політики, який відображає певну спрямованість бюджетних відносинах на певному етапі соціально-економічного розвитку. Відмітимо, що документом, який містить затверджені бюджетні призначення, встановлені бюджетні асигнування та їх помісячний

розподіл, а також інші показники, які згідно з законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, є лімітна довідка про бюджетні асигнування та кредитування (далі – лімітна довідка)<sup>21</sup>.

Показники лімітної довідки використовуються, зокрема, для складання таких об'єктів експертизи як кошторис розпорядників бюджетних коштів та План асигнувань загального та спеціального фонду. Особливістю кошторису як фінансового плану є його своєрідна структура: в кошторисі одночасно відображено доходи і видатки загального фонду доходи і видатки спеціальний фонд. Разом з тим, доходи, які закладені в загальному фонді, не можна витратити на потреби, закладені у видатковій частині спеціального фонду й навпаки<sup>22</sup>. Разом з кошторисом складають План асигнувань загального та спеціального фонду, який є помісячним розподілом коштів, але з меншою деталізацією статей витрат згідно з кодом економічної класифікації видатків бюджету (далі – КЕКВ)<sup>23</sup>.

Ще однією стадією використання бюджетних коштів, документальне оформлення за якою підлягає експертному дослідженню, є взяття на облік бюджетних зобов'язань, яке являє собою будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому<sup>24</sup>.

До об'єктів судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів належить Паспорт бюджетної програми є документом, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів відповідно до цільових бюджетних призначень.

При проведенні дослідження експерту необхідно враховувати, що стадіями використання бюджетних коштів є: встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету; затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм, а також порядків використання бюджетних коштів; взяття бюджетних зобов'язань; отримання товарів, робіт і послуг; здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань; використання товарів, робіт і послуг для виконання завдань бюджетних програм. Це важливо тому, що на думку Хоменка В.П. «нецільове використання може бути допущене на кожній зі стадій. Зокрема, у процесі формування кошторисної докумен-

<sup>15</sup> Кримінально-процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n935>

<sup>16</sup> Методика вирішення судово-економічної експертизою питань спричинення матеріальних збитків (реєстраційний № 11.0.22). URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11>

<sup>17</sup> Кримінально-процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n935>, ч. 1, ст. 55

<sup>18</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>, ч. 1 ст. 2

<sup>19</sup> Там само, ч. 8 ст. 2.

<sup>20</sup> Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України. Станом на 20 травня 2020 року. / За заг. ред. Мацюка В. Я. Київ : Видавничий дім «Професіонал», 2020. 312 с. URL: <https://duan.edu.ua/images/staff/departments/law/Files/BKU.pdf>

<sup>21</sup> Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

<sup>22</sup> Там само.

<sup>23</sup> Про бюджетну класифікацію: Наказ МФУ від 14.01.2011 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>

<sup>24</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>, ч. 7, ч. 6 ст. 2

тації обсяги фінансування можуть бути або завищені, або занижені. Завищення може призводити до спрямування коштів на потреби, що не є терміновими, зниження стає причиною появи небюджетних зобов'язань, хоча відповідно до потреб установи обсяги споживання певних ресурсів можуть бути цілком обґрунтовані»<sup>25</sup>. Окремі уточнення в своїй науковій роботі робить Волинець Р.А., який наводить ознаки нецільового використання бюджетних коштів: а) здійснення видатків: без бюджетного призначення або з його перевищенням; б) нецільового використання: з метою, що не відповідає бюджетним призначенням; в) невідповідність напрямом використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми, або бюджетним асигнуванням<sup>26</sup>.

Доцільно зауважити, що роз'яснення щодо поняття «нецільове використання бюджетних коштів» надано Міністерством фінансів України у зв'язку з тим, що «на практиці мають місце факти кваліфікації нецільового використання бюджетних коштів розпорядниками бюджетних коштів та фінансовими і контролюючими органами лише як використання бюджетних коштів у невідповідності до кошторису в частині недотримання вимог економічної класифікації видатків. Зазначене призводить до уникнення учасниками бюджетного процесу відповідальності за використання бюджетних коштів у невідповідності до встановлених бюджетних призначень чи виділених бюджетних асигнувань»<sup>27</sup>. Отже, при проведенні судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів, згідно з поставленим перед експертом завданням, слід урахувати можливості нецільового використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

При виконанні завдання щодо документальної обґрунтованості використання бюджетних коштів доцільно застосовувати наступні методи дослідження: методи абстрагування та конкретизації при вивченні змісту актів перевірки уповноваженого органу щодо нецільового використання бюджетних коштів; метод документальної перевірки та зіставлення для встановлення правильності і обґрунтованості складання документів та відповідності бюджетних видатків паспорта бюджетної програми, кошторису, бюджетним призначенням та бюджетним асигнуванням; метод економіч-

ного аналізу (аналіз планових документів, кошторисної документації, розрахунків відносно планування витрат); метод узагальнення при складанні висновку за результатами дослідження нецільового використання бюджетних коштів та інші методи, передбачені діючою методикою «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз» за реєстраційним кодом 11.0.08<sup>28</sup>.

Нормативно-правовим обґрунтуванням поставлених на вирішення судово-економічної експертизи завдань щодо дослідження нецільового використання бюджетних коштів є: Конституція України; Бюджетний Кодекс України; Закон України «Про Державний бюджет України»; інші закони (що регулюють бюджетні відносини), передбачені ст. 1 БКУ; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади; рішення про місцевий бюджет; рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, які регламентують бюджетні відношення в Україні.

Узагальнення об'єктів досліджень при проведенні судово-економічних експертиз з нецільового використання бюджетних коштів наведено в табл. 1.

При проведенні експертного дослідження використання бюджетних коштів слід враховувати, що:

- цільове використання коштів є аксіома бюджетного фінансування, тому бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями відповідно до затвердженого кошторису за кожним кодом економічної класифікації видатків бюджету<sup>29</sup>;

- бюджетні асигнування, отримані за загальним фондом, можна витратити тільки на цілі, передбачені кошторисом загального фонду, а власні надходження установи (кошти спеціального фонду) можна витратити тільки на цілі, передбачені кошторисом спеціального фонду<sup>30</sup>;

- видатки бюджетних установ мають подвійний характер і поділяються на фактичні та касові. Зокрема, фактичні видатки – це дійсні витрати бюджетної установи, оформлені відповідними документами (актами виконання підрядних робіт (ф.КБ-2-в), видатковими накладними, товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами та іншими первинними документами). Постачання товарів, робіт та послуг бюджетним установам, здійснюється в межах укладених нами договорів (контрактів, угод), які відповідно до наказу

<sup>25</sup> Хоменко В.П. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. № 1 (2016). с. 120-131

<sup>26</sup> Волинець Р.А. Порухення бюджетного законодавства України: особливості системного узгодження норм адміністративного та кримінального законодавства. URL: <http://lclaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/2-3-2013/item/113-porushennia-biudzhethnoho-zakonodavstva-u>

<sup>27</sup> Про надання роз'яснення щодо поняття «нецільове використання бюджетних коштів»: Лист Міністерства фінансів України від 15.06.2009 р. № 31-09030-07-5/15920. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1592201-09>

<sup>28</sup> Методика «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз» (реєстраційний № 11.0.08). URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11>

<sup>29</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. № 2456-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>

<sup>30</sup> Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

## Об'єкти судово-економічної експертизи

Вид	Назва
первинні та зведені документи бухгалтерського обліку розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів	меморіальні ордера, карточки аналітичного обліку касових видатки; карточки аналітичного обліку фактичних видатків; оборотна відомість бухгалтерська довідка, книга «Журнал-головна»
звітність	фінансова звітність (Баланс (ф. 1-дс); Звіт про фінансові результати (ф. 2-дс); Звіт про рух грошових коштів ф. № 3-дс); Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс); Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс). Бюджетна звітність розпорядників бюджетних коштів: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (ф. № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (ф. № 4-4д); Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7д, № 7м); Звіт про заборгованість за окремими програмами (ф. № 7д.1, № 7м.1); Звіти про виконання паспорта бюджетної програми
планові документи	бюджетний запит; кошторис; розрахунки до загального та спеціального фондів кошторису; паспорт бюджетної програми; плани асигнувань загального фонду та спеціального фонду бюджету; лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань; розподіл виділених бюджетних асигнувань та реєстри змін розподілу показників зведеного кошторису; плани використання бюджетних коштів та довідки про зміни до плану використання бюджетних коштів; довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань
інші матеріали кримінального провадження	акти документальних перевірок, довідки, допити свідків

*Джерело: складено автором*

Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372, підлягають реєстрації в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань<sup>31</sup>.

Доцільно зазначити, що договори (контракти, угоди) можуть укладатися розпорядниками бюджетних коштів (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Фактичні витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень бюджетної установи, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і здійснюватися не можуть. Однак, експертна практика доводить, що такі випадки є непоодинокими. В такому разі завданням експерта-економіста є документальне підтвердження збитків бюджетної установи, внаслідок необгрунтованого завищення її зобов'язань згідно зі ст. 224 Господарського кодексу України, а не питання з нецільового використання бюджетних коштів бюджетною установою.

Відмітимо, при дослідженні документів бухгалтерського обліку фактичних видатків бюджетної установи перевіряють рахунки класу 8 «Витрати»: 80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду», 82 «Виробничі витрати», 83 «Інші витрати»<sup>32</sup>. Крім того,

враховують, що аналітичний облік фактичних видатків ведеться в Картці аналітичного обліку фактичних видатків, яка містить інформацію про видатки в розрізі кодів економічної класифікації видатків, занесену на підставі даних меморіальних ордерів. Узагальнені дані фактичних видатків Картки аналітичного обліку фактичних витрат порівнюють з даними в зведеній відомості та в бюджетній звітності бюджетної установи<sup>33</sup>.

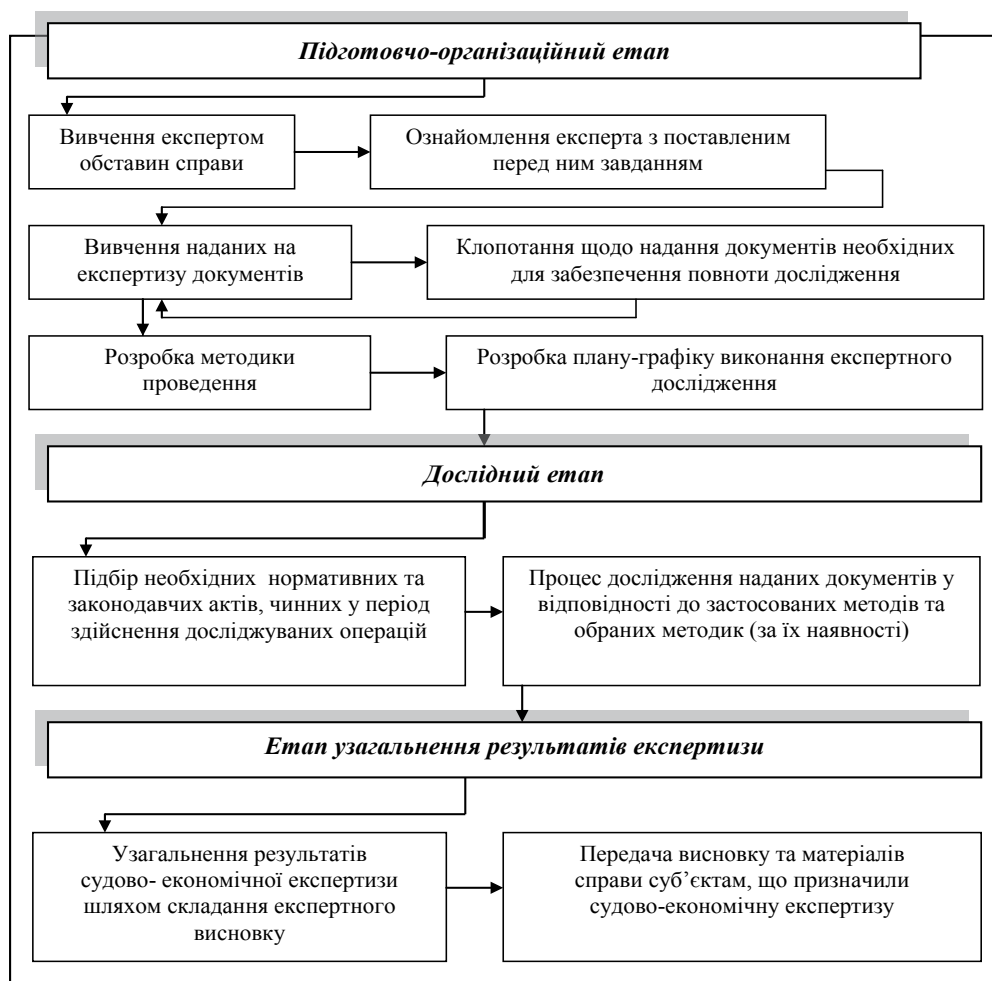
Експертному дослідженню повинні підлягати не лише фактичні видатки, а й касові, які представляють собою суми бюджетних коштів, перерахованих органом Казначейства або установою банку з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків, за всіма операціями<sup>34</sup>. У бухгалтерському обліку розпорядників бюджетних коштів немає окремо рахунків або субрахунків для обліку цих видатків. Разом з тим, для їх обліку передбачені два синтетичних рахунки з відповідними субрахунками: 31 «Рахунки в банках» і 32 «Рахунки в казначействі». Дослідженню підлягає також аналітичний облік касових видатків, який ведуть у Картці аналітичного обліку касових видатків в розрізі кодів економічної класифікації видатків, та узагальнені

<sup>31</sup> Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>

<sup>32</sup> Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

<sup>33</sup> Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>

<sup>34</sup> Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>



**Рис. 1. Алгоритм проведення економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів**

дані касових видатків, які наводяться в бюджетній звітності бюджетної установи відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44<sup>35</sup>.

Доцільно зазначити, що дослідженню підлягає також господарська операція з перерахування бюджетних коштів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків, яке здійснюється на підставі платіжних доручень розпорядників бюджетними коштами, в якому повинні бути заповнені всі реквізити. Підтвердженням перерахування бюджетних коштів є виписки з рахунків, які також містять інформацію про платіж і документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів отримувачу (код програмної класифікації видатків (КПКВК), код економічної класифікації видатків бюджету (КЕКВ)).

Підсумовуючи зазначимо, що проведення судово-економічної експертизи з використання бюджетних коштів виконується за алгоритмом, який являє собою точний і зрозумілий опис послідовності дій щодо нада-

них на дослідження об'єктів. За результатами їх виконання експерт-економіст повинен скласти висновок, який має відповідати критеріям: належності, допустимості, достовірності і мати взаємозв'язок з іншими доказами в кримінальному провадженні (рис. 1).

Оскільки з підготовчо-організаційним етапом судові експерти добре ознайомлені, то доречним є більш детально розглянути етап дослідницької частини судової економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Так, процес дослідження наданих документів проводиться відповідно до застосованих методів та з урахуванням Методики дослідження судово-економічною експертизою питань нецільового використання бюджетних коштів (реєст. код 11.0.12). При цьому, судовим експертом-економістом здійснюються наступні дії:

по-перше, проводиться аналіз інформації, що міститься в планових документах (витяг із розпису фінансування загального і спеціального фондів державного (місцевого) бюджету, лімітна довідка про бюджетні асигнування, паспорт бюджетної програми, кошторис надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним кодом КЕКВ і розрахунків до нього й їх обґрунтування) з метою співставлення наведених у них даних;

<sup>35</sup> Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

Оскільки з підготовчо-організаційним етапом судові експерти добре ознайомлені, то доречним є більш детально розглянути етап дослідницької частини судової економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Так, процес дослідження наданих документів проводиться відповідно до застосованих методів та з урахуванням Методики дослідження судово-економічною експертизою питань нецільового використання бюджетних коштів (реєст. код 11.0.12). При цьому, судовим експертом-економістом здійснюються наступні дії:

по-перше, проводиться аналіз інформації, що міститься в планових документах (витяг із розпису фінансування загального і спеціального фондів державного (місцевого) бюджету, лімітна довідка про бюджетні асигнування, паспорт бюджетної програми, кошторис надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним кодом КЕКВ і розрахунків до нього й їх обґрунтування) з метою співставлення наведених у них даних;

по-друге, здійснюється порівняльний аналіз даних облікових реєстрів (меморіальних ордерів, карток аналітичного обліку касових витрат, карток аналітичного обліку фактичних витрат, зведених відомостей, книги «Журнал-головна») з даними первинних документів (виписок із спеціальних реєстраційних рахунках та/або із рахунків в установах банків бюджетної установи, платіжних доручень, актів виконаних робіт (наданих послуг), видаткових накладних та інших). Досліджується відповідність відображення господарської операцій в облікових реєстрах розпорядників бюджетних коштів, вимогам методології і практики бухгалтерського обліку та нормативним документам;

по-третє, виконується порівняльний аналіз даних облікових реєстрів з даними фінансової та бюджетної звітності розпорядників (одержувачів) бюджетних

коштів. Зокрема, досліджується на відповідність дані Звіту про надходження та використання коштів загального та спеціального фонду щодо касових видатків в розрізі КЕКВ, даним карток аналітичного обліку касових видатків та даним карток аналітичного обліку фактичних видатків, які ведуться в розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним і спеціальним фондами з метою встановлення відповідності даних, наведених в них та визначення їх цільового використання в розрізі КЕКВ;

в-четверте, досліджується відповідність даних затвердженого кошторису надходження та асигнування в загальній сумі та в розрізі КЕКВ даним про касові видатки за відповідним КЕКВ, наведеним у звітах про надходження та використання коштів загального та спеціального фонду в розрізі складових витрат та джерел їх фінансування;

в-п'яте, за результатами проведеного аналізу судовим експертом-економістом формується висновок експерта, який є одним із джерел доказів у судовому процесі.

#### **Висновок**

Проведене дослідження теоретичних і практичних аспектів призначення та проведення судово-економічної експертизи з питань нецільового використання бюджетних коштів в Україні дозволило визначити недоліки організаційного і методичного характеру. Їх усунення дасть змогу уникнути помилок при проведенні експертного дослідження та покращить їх якість як одного із доказів для прийняття судами рішень про повернення коштів до державного та місцевих бюджетів. Це, в свою чергу, сприятиме оптимізації фінансових ресурсів, які ефективно використовуватимуться на пріоритетні потреби оборонної галузі та відновлення України в повоєнний період.

#### **Інформація про авторів:**

**Хомутенко Віра Петрівна,**

кандидат економічних наук, професор,  
незалежний експерт

**Хомутенко Алла Віталіївна,**

доктор економічних наук, професор,

професор кафедри фінансів

Одеський національний економічний університет

8, вул. Преображенська, м. Одеса, 65000, Україна

#### **Information about the authors:**

**Khomutenko Vira Petrivna,**

PhD, Professor,

Judicial Expert

**Khomutenko Alla Vitaliivna,**

Doctor of Economic Sciences, Professor,

Professor at the Finance Department

Odessa National University of Economics

8, Preobrazhenska str., Odessa, 65000, Ukraine