

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХЕРСОНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ І ПРАВА  
КАФЕДРА ГАЛУЗЕВОГО ПРАВА**

**ОСОБЛИВОСТІ ПІДГОТОВКИ ТА ВИДИ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ  
ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОРУШЕННЯ БЮДЖЕТНОГО  
ЗАКОНОДАВСТВА**

Кваліфікаційна робота (проект)  
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

Виконав: студент IV курсу 12-482 групи  
Спеціальності 081 Право  
Освітньо-професійної програми «Право»

Остропольський Євген Валентинович  
Керівник: д.ю.н., професор Саїнчин О.С.  
Рецензент: підполковник поліції Іванюк Н.Р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретико-правова характеристика судово-економічної експертизи як найбільш значимої категорії при розслідуванні порушень бюджетного законодавства.....</b>	<b>7</b>
1.1. Поняття, зміст судово-економічної експертизи.....	7
1.2. Підготовка та проведення судово-економічних експертиз: проблемні питання.....	15
<b>РОЗДІЛ 2. Особливості підготовки та проведення окремих видів судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство.....</b>	<b>21</b>
2.1. Судові експертизи при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель.....	21
2.2. Проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів.....	27
2.3. Особливості використання судових експертиз при розслідуванні розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості.....	34
2.4. Зміст судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я.....	42
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>47</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>53</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Реалії сучасної України обумовлюють необхідність приділення більш прискіпливої уваги питанню безпеки (в тому числі економічної), вплив на яку залежить від низки факторів законодавчого, правового та організаційного спрямування, а також від дієвості функціонування контролюючих і правоохоронних органів. Найбільша загроза економіки представлена у вигляді неефективного використання бюджетних коштів на усіх рівнях. Наведене прямо свідчить про існування порушень (злочинів) у сфері бюджетного законодавства, протидія яким відмічається достатньо скоординованою державною політикою (про що говорить навіть недавнє підписання президентом Зеленським 22 березня 2021 року Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» як нового (єдиного) органу державної влади, відповідального за боротьбу з економічними злочинами). Однак, рівень таких злочинних діянь по сей день не перестає залишатися високим в багатьох галузях.

Разом з тим, протидія порушенням бюджетного законодавства є однією із стратегічних задач як для держави, так і для правоохоронних органів. Проте, враховуючи моменти складності при виявленні та розслідуванні порушень бюджетного законодавства, а також відсутності ефективної методики їх розслідування – результати діяльності системи правоохоронних органів також залишають бажати кращого. Аби вирішити цю достатньо складну ситуацію, одним із актуальних є питання судово-експертної практики, яка в умовах сьогодення стає ще більш затребувана під час досудового розслідування та судового розгляду кримінальних проваджень, щоб виявляти та вирішувати проблемні аспекти. Між тим, в межах розглядуваного питання, реалізація принципу невідворотності покарання передбачає в максимальному об'ємі використовувати у судовому процесі результати

фахівців (експертів), які мають належний рівень володіння спеціальними знаннями і навичками, що дозволяють призначати і проводити судові експертизи.

Сучасна практика проведення судових експертиз в частині порушень бюджетного законодавства свідчить про існування широкого спектру проблем, які обумовлені недосконалим формулюванням положень законодавчих актів; існуванням колізій та прогалин за правовим регулюванням окремих сфер господарської діяльності, тощо. Окреслені чинники призводять до масових помилок в процесі призначення судових експертиз, тим самим, зтягаються строки при розслідуванні порушень бюджетного законодавства, як наслідок – отримується негативний результат експертизи.

У зв'язку з наведеним, важливим є здійснення теоретичного аналізу щодо виявлення різноманітності видів судових експертиз, а також з'ясування особливостей їх підготовки та проведення при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство.

Теоретичним підґрунтям кваліфікаційної роботи послуговували напрацювання низки науковців-криміналістів в частині судово-експертних досліджень, зокрема: П.П. Андрушка, Ю.І. Азарова, Ю.П. Аленіна, Л.І. Аркуші, І.В. Басисти, В.П. Бахіна, Т.М. Беляка, Ю.М. Боярова, В.І. Василичука, А.Ф. Волобуєва, А.І. Вінберга, Л.М. Головченка, О.М. Гуміна, Л.Ф. Гули, Ю.А. Дорохіна, О.О. Дудорова, Н.І. Клименко, З.О. Ковальчука, В.О. Коновалова, Ю.Г. Корухова, В.В. Лисенка, В.К. Лисиченка, Н.М. Лузгіна, Ю.Г. Маслака, Г.А. Матусовського, М.А. Погорецького, І.В. Пиріга, Є.В. Пряхіна, В.М. Стратонова, Р.Л. Степанюка, В.В. Тіщенко, Н.М. Ткаченка, В.Ю. Шепітька, О.Р. Шляхова, Ю.М. Черноуса, Ю.Ю. Ярослава та інших.

Проте комплексних напрацювань саме в питанні проведення судових експертиз при розслідуванні порушень бюджетного законодавства наразі не проводилося.

Виходячи із усього наведеного вище – засвідчується актуальність та значимість теми кваліфікаційної роботи.

**Мета та завдання дослідження.** Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на підставі теоретичних доробок з криміналістики та діючого законодавства дослідити характерні особливості підготовки та проведення окремих видів судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство.

Для реалізації окресленої мети поставлено вирішення наступних основоположних **завдань**;

- визначити поняття та розглянути зміст судово-економічної експертизи;
- виявити підготовку та проведення судово-економічних експертиз з врахуванням проблемних питань;
- розглянути судові експертизи при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель;
- проаналізувати проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів;
- з'ясувати особливості використання судових експертиз при розслідуванні розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості;
- розкрити зміст судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я.

**Об'єкт дослідження** – суспільні відносини, що виникають у процесі підготовки та проведення судових експертиз при розслідуванні порушень бюджетного законодавства.

**Предмет дослідження** – особливості підготовки та проведення окремих видів судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство.

**Методи дослідження.** Під час написання кваліфікаційної роботи було використано синтез загальнонаукових та спеціальних методів. Діалектичний метод дозволив надати комплексне уявлення щодо судових експертиз в прив'язці до порушень бюджетного законодавства; метод юридичного аналізу використано під час аналізу положень криміналістики та норм законодавства в межах розглядуваного питання; метод класифікації дав можливість виявити різносторонність видів судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство; системно-структурний та формально-юридичний методи дали змогу виявити особливості підготовки та проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що сформульовані в дослідженні висновки та пропозиції можна використовувати в подальших дослідженнях поставленого питання, на практиці, а деякі положення та висновки роботи – в процесі підготовки і проведення практичних занять з курсу «Криміналістика», «Кримінальний процес», «Судова експертиза».

**Структура роботи.** Кваліфікаційна робота (проект) містить вступ, два розділи, висновки та список використаних джерел.

Повний обсяг роботи становить 58 сторінок: основний текст – 52 сторінки, обсяг, що займає список використаних джерел і літератури (46 найменувань) – 6 сторінок.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК НАЙБІЛЬШ ЗНАЧИМОЇ КАТЕГОРІЇ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОРУШЕНЬ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

### 1.1. Поняття, зміст судово-економічної експертизи

Дієвий розвиток будь-якої країни неможливо проводити без чітко визначеної системи заходів економічного спрямування, які б могли забезпечити додержання законодавства за усіма господарюючими суб'єктами. При такій ситуації, аби повноцінно зрозуміти предмет нашого дослідження, насамперед вбачаємо за необхідне з'ясувати сутнісну площину судово-економічної експертизи як найбільш значимої категорії при розслідуванні порушень бюджетного законодавства.

Як зазначає Л.Г. Олійник: «експертиза як спосіб використання спеціальних бухгалтерських знань організовується правоохоронними органами, а проводиться експертом (комісією експертів)» [1, с. 236]. Принагідно додати, що реалізація економічних знань відповідно до поставлених слідством задач, а також потребами правоохоронних органів вимагає від експерта (економіста) скоординованих дій.

Загалом, судово-економічна експертиза, будучи способом, при якому застосовують спеціальні знання експерта (економіста) за сферою обліку та економічного аналізу (що не властиво для слідчого чи суду), дає змогу правоохоронним і судовим органам значно повніше використовувати економічно-бухгалтерську інформацію, яка була опрацьована, щоб в подальшому справедливо вирішувати господарські справи.

Висвітлюючи поняття судово-економічної експертизи, слід вказати, що серед правової доктрини по сей день немає єдиної думки

стосовно тлумачення цієї категорії. Здійснивши власний аналіз, нами було прослідковано, що даний вид судової експертизи трактують за трьома ракурсами:

- 1) як процесуальний напрям;
- 2) як процесуальний спосіб;
- 3) як процес збирання інформації.

Перед тим, як навести конкретні позиції вчених, які становлять інтерес в межах нашого дослідження, слід зазначити, що за чинним законодавством поняття судово-економічної експертизи не надається, що на нашу думку, демонструє ще більше ускладнення для її осмислення. Зокрема, відповідно до Закону України «Про судову експертизу» вказується тільки визначення судової експертизи як «дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду» [2].

Також не можемо не вказати, що не так давно Міністерством юстиції України було оприлюднено законопроект «Про судово-експертну діяльність» [3], який в найближчому майбутньому повинен замінити нині діючий Закон [2]. Даний документ розроблявся на виконання Указу Президента від 8 листопада 2019 року № 837 «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави», де закріплено потребу врегулювати питання стосовно самоврядування судових експертів, рецензії їх висновків та встановлення граничних меж для проведення судових експертиз [4]. Тож, цим законопроектом пропонується трохи розширений варіант поняття судової експертизи, а саме: «дослідження суб'єктом проведення судової експертизи на основі спеціальних знань відповідно до законодавства України матеріальних (матеріалізованих) об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про фактичні дані та обставини, що мають значення для досудового,



судового чи виконавчого провадження, або становлять інтерес для юридичних чи фізичних осіб» [3].

В контексті наведеного слушною є думка С.Р. Романіва та І.Д. Голяша, які вказували, що «відсутність єдиного підходу у чинних законодавчо-нормативних, процесуальних та інструктивних документах до змісту економічної експертизи призвело до хаотичності трактування її сутності за назвами у різних наукових джерелах підміни одних форм економічного контролю іншими (в окремих випадках не судово-економічна експертиза, а аудит трактується як засіб доведення істини), невизначеності рівня фахових спеціальних знань, якими слід обов'язково володіти експерту-економісту» [5, с. 796-797].

Отже, переходячи безпосередньо до висвітлення позицій вчених з приводу розглядуваної категорії, слід відмітити, що Л.В. Дикань, В.Д. Понікаров та О.В. Кожушко під судово-економічною експертизою розуміють «процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських та податкових реєстрів та фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою вирішення широкого кола питань, що виникають під час розслідування економічних злочинів та судового розгляду господарських суперечок» [6, с. 250]. В свою чергу В.А. Єрмоленко говорить, що «сутністю судово-економічної експертизи є дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яка в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі економіки, для надання висновку щодо кола питань, що були поставлені органами дізнання, досудового слідства чи суду» [7, с. 43].

Т.О. Кривцова судово-економічну експертизу осмислює як «процесуальне дослідження, яке здійснюється через застосування спеціальних знань, навичок та вмінь судового експерта та дає змогу

вирішувати питання, що ставляться перед ним органами дізнання, досудового слідства чи суду для вирішення кримінальної, цивільної, адміністративної справи чи господарських суперечок» [8, с. 49].

Достатньо зрозумілим визначенням судово-економічної експертизи є сформульоване В.В. Федчишиною як «процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, вирішує широке коло питань, що виникає під час розслідування економічних злочинів і судового розгляду таких правопорушень» [9, с. 139]. О.В. Хомутенко наводить таке: «судово-економічна експертиза – процес збирання інформації про об'єкт дослідження шляхом заявлення експертом-економістом клопотання, її оброблення й синтезу (трансформації) в інформацію, що цікавить орган, який призначив експертизу, і має силу доказу» [9, с. 146].

Таким чином, взявши до уваги представлені трактування, що надаються правовою доктриною до визначення судово-економічної експертизи, можемо сформулювати власне в межах розглядуваного нами питання. Під судово-економічною експертизою потрібно розуміти процесуальний аналіз економічних об'єктів, явищ та процесів, що містять інформацію стосовно фактичних даних та обставин тієї чи іншої судової справи щодо злочинів, які порушують бюджетне законодавство через застосування спеціальних знань і навичок експерта (економіста).

Продовжуючи розглядати змістовне наповнення судово-економічної експертизи, не можемо оминати увагою достатньо важливий нормативно-правовий акт, а саме Наказ Міністерства юстиції України від 8 жовтня 1998 року № 53/5 (в останній редакції від 2.02.2021 р.) «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [10] (далі – Інструкція).

Інструкція передбачає існування підвидів судово-економічної експертизи, серед яких: «бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій» [10] (п. 1.2., ч. 1.2.3 Інструкції). Виокремимо основні завдання кожної з експертиз, які стосуються порушень бюджетного законодавства (оперуючи знову ж таки Інструкцією).

1. «Основними завданнями експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є визначення: документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення; документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг; документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів; документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат; відповідності нормативно-правовим актам відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток; відповідності нормативно-правовим актам відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість» [10] (п. 1.1 глави III Інструкції).

2. До завдань фінансово-господарської діяльності відноситься: «1) проведення аналізу: показників фінансово-економічного стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо) підприємства/організації; структури майна та джерел його придбання; 2) визначення: документальної обґрунтованості розрахунків з дебіторами і кредиторами; документальної обґрунтованості аналізу складу витрат; документальної обґрунтованості розрахунків у разі приватизації й оренди майна, що приватизується; документальної

обґрунтованості розрахунків частки майна у разі виходу учасника зі складу засновників; документальної обґрунтованості розрахунків втраченого заробітку (від несвоєчасної виплати компенсації заподіяної шкоди у разі втрати працездатності та в інших випадках); документальної обґрунтованості цільового витрачання бюджетних коштів; документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди» [10] (п. 2.1 глави III Інструкції).

3. «Основними завданнями експертизи документів фінансово-кредитних операцій є визначення: документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках; документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів; документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності; відповідності відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності; документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банками податків та їх відповідності даним обліку та звітності, чинному законодавству; документальної обґрунтованості проведення операцій за депозитними вкладками у банківських та інших фінансових установах» [10] (п. 3.1 глави III Інструкції).

Наостанок пропонуємо зробити акцент щодо встановлення правового статусу суб'єктів судово-економічної експертизи.

Загальновідомо, що «судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, їх територіальні філії, експертні установи комунальної форми власності, а також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань» [2] (ст. 7 Закону України «Про судову експертизу»).

Розділяємо думку А.І. Лозового, який відмічав, що «судовий експерт-економіст незалежно від сфери здійснення експертизи, від напряму судового процесу чи справи є активним процесуальним суб'єктом судочинства і несе кримінальну відповідальність у зв'язку з процесуальною діяльністю» [11, с. 50].

Здійснивши власний аналіз, слід зауважити, що гарантії незалежності приватного судового експерта, а також інші його складові, як-то (права, обов'язки, об'єктивність висновку, тощо) є ідентичними до тих, що мають працівники державних експертних установ. Додамо, що процес підготовки та атестації, яку проходять експерти – здійснюється по єдиній процедурі. Окрім цього, висновок експерта (економіста) суд оцінює не підсвідомо, а за внутрішнім переконанням, оперуючи всебічним, повним та об'єктивним дослідженням. В той же час, висновок експерта (економіста) будь-то державної установи або приватної не має наперед визначеної законної сили для суду. Доказова суть експертного висновку відмічається об'єктивністю, яка встановлювалась незалежно від того, яке посадове положення у експерта або його професійний авторитет.

Відштовхуючись від наведеного, підтримаємо думку С.В. Євдокіменко, який зазначав: «єдині підходи до належного добору кадрів забезпечують належний рівень кваліфікації таких спеціалістів і, як наслідок, якість, високий рівень та обґрунтованість висновків експертів» [12, с. 201].

Важливо вказати, що на сьогодні ринок праці України відчуває суттєву нестачу висококваліфікованих експертів (економістів), маючих вищу освіту по відповідній спеціалізації. Додаючи, слід також відмітити, що наразі вагома проблема за галуззю судової експертизи представлена низкою експертних помилок, а відтак, експерт (економіст) повинен мати якісну підготовку, поєднуючи фундаментальну наукову підготовку, практичні навички та професійні знання.

В контексті наведеного Н.Є. Стельмах свого часу стверджував, що «нині в підготовці експертів-економістів є очевидні прогалини, а саме: неграмотне застосування методик документальної перевірки, невикористання автоматизації обліку як ефективного засобу контролю, неволодіння експертними методиками як засобом оптимізації правових і управлінських рішень» [13, с. 86]. Саме тому, з-поміж відомостей про бухгалтерський облік, експерти (економісти) повинні бути обізнаними в тонкощах відбиття та виявлення фактів з приводу порушень бюджетного законодавства.

Отже, роблячи висновок з викладеного та підсумовуючи даний підрозділ, вкажемо наступне. З'ясовано, що на законодавчому рівні тлумачення «судово-економічна експертиза» відсутнє, а відтак, на підставі опрацювання позицій правової доктрини, було сформульовано власне визначення.

Під судово-економічною експертизою потрібно розуміти процесуальний аналіз економічних об'єктів, явищ та процесів, що містять інформацію стосовно фактичних даних та обставин тієї чи іншої судової справи щодо злочинів, які порушують бюджетне законодавство через застосування спеціальних знань і навичок експерта (економіста).

Виявлено, що згідно до чинного законодавства, судово-економічна експертиза має відповідні підвиди, серед яких: бухгалтерський та податковий облік; фінансово-господарська діяльність; фінансово-кредитні операції. Дані підвиди передбачають перелік основних завдань, які відносяться до порушень бюджетного законодавства.

Поверхнево встановлено правовий статус суб'єктів судово-економічної експертизи.

## **1.2. Підготовка та проведення судово-економічних експертиз: проблемні питання**

Вагома роль в процесі доказування обставин щодо виявлення порушень бюджетного законодавства – покладається на судово-економічні експертизи. Адже під час підготовки та в результаті їх проведення, експертами може бути встановлено та оцінено сутнісні ознаки викривлень економічної (бухгалтерської) інформації, а також визначено економічні наслідки по даним фактам. В тому числі, можливо виявляти ступінь того, як вони впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Наведене вказує на необхідність більш детального аналізу щодо підготовки та проведення судово-економічних експертиз в межах розглядуваного нами питання.

Насамперед принагідно відзначити, що практика розслідування економічних порушень доволі часто вказує на потребу проведення документальних перевірок в частині діяльності суб'єктів господарювання. Додамо, що така перевірка передбачає дослідження господарських зв'язків підприємств, установ та організацій з різними юридичними особами. Безумовно, що не всі господарські структури є причетними до злочинних діянь. Однак, якщо уявити собі повну відмову від проведення відповідних перевірок (після того як порушено кримінальну справу), то слідчому доведеться призначати судово-економічні експертизи нечисленну кількість разів, по результатам яких, так чи інакше, але все одно не буде викрито усіх суб'єктів, які є причетними до злочину.

Беручи до уваги вказане, можна стверджувати, що навіть при найменших сумнівах у слідчого щодо наявності правдивості висновків чи обґрунтованих зауважень до результатів перевірки – потрібно призначати відповідну судово-економічну експертизу.

Далі зазначимо, що глибинна реформа економічної системи та еволюція злочинності як такої, зумовили актуальність подальших теоретичних напрацювань в частині призначення судово-економічних експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство. В даному контексті доцільно відмітити позицію Г.А. Матусовського, який свого часу зазначав таке: «формування самостійного класу судово-економічних експертиз, предметом яких є стан і результати економічної діяльності суб'єктів економічних відносин, а об'єктом – показники, що характеризують вказану діяльність, диктується потребами слідчої та судової практики» [14, с. 263].

Зауважимо, що низка проблемних питань щодо судово-економічних експертиз по сей день не вирішено. Основоположними причинами такого є те, що за сучасною практикою вказується на недосконалість формулювань положень законодавчих актів; існування колізій за правовим регулюванням деяких сфер господарської діяльності, тим самим, відбувається неоднакове тлумачення та застосування норм законодавчих актів. Окреслені чинники обумовлюють численні помилки за практикою призначення судово-економічних експертиз, а також є причиною, через яку затягуються строки розслідування кримінальних проваджень.

Серед іншого, разом із трансформованою економічною системою нашої країни, суттєвими модернізаціями за економічною та політичною сферах, появою оновлених та зміною діючих раніше засобів вчинення економічних злочинів, перед судово-економічними експертизами відкриваються нові задачі, вирішення яких обумовлене нагальними потребами сьогоденних умов. Як приклад, перепорою під час розгляду питань призначення судово-економічних експертиз при розслідуванні порушень бюджетного законодавства є відсутність загальноприйнятої класифікації таких експертиз. Мається на увазі, що конкретизованих



відокремлень основних задач різних видів судово-економічних експертиз за практичною діяльністю правоохоронних органів до сих пір не проводилось. Саме тому, протягом останніх років, при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство, слідчими, як правило, призначаються судово-економічні експертизи, на вирішення яких ставляться питання, предметом розгляду яких є два види експертиз (судово-бухгалтерська та фінансово-кредитна).

Як відзначає В.К. Степутенкова: «судово-бухгалтерська експертиза досліджує господарські та фінансові операції лише з точки зору відповідності їхнього складання та ведення встановленому нормативними актами порядку, а також виявляє порушення облікового процесу. Вирішення ж завдань, які пов'язані з фінансовою діяльністю установи, досягається фінансово-економічним дослідженням змісту документів. Це, в свою чергу, потребує наявності у експерта не загальних економічних, а спеціальних фінансових пізнань» [15, с. 46].

Оглядаючи питання стосовно відмінностей між предметами судово-бухгалтерської та економічних експертиз, Є.Г. Коваленко вказував, що «бухгалтерська експертиза досліджує господарські операції, які були відображені в документах бухгалтерського обліку, а економічна експертиза досліджує планову, економічну і господарсько-управлінську діяльність підприємств і організацій, ґрунтуючись на даних бухгалтерського обліку» [16, с. 66].

На думку Г.А. Матусовського: «фінансово-економічна експертиза проводиться для з'ясування питань у галузі фінансування та кредитування: чи витрачались за призначенням кошти, отримані в порядку фінансування; чи дотримувались правила обчислення податків, зборів, відрахувань від прибутку та інших платежів; чи мали місце порушення у галузі кредитування та фінансування тощо» [14, с. 270].

Питання, які стосуються встановлення цільового використання коштів, до предмета фінансово-економічної експертизи прив'язує і

Є.Р. Росинська [16, с. 72]. Тобто, фінансово-економічне дослідження є найбільш суттєвим щодо виявлення обставин, які мають значення для справ у сфері порушень бюджетного законодавства. До предмету такої експертизи відносять: 1) фактичні дані, що відносяться до формування, розподілу та використання доходів (грошових фондів) підприємств (організацій); 2) негативні відхилення за фінансовим плануванням, які вплинули на показники фінансового спрямування та пов'язану з ними результативність господарської діяльності; 3) обставини, що вплинули на скоєння бюджетних порушень у зв'язку з недодержанням фінансової дисципліни [13, с. 50]. Відмітимо, що при такому дослідженні експерт (економіст), який спеціалізується фінансовими операціями – здійснює розрахунки грошових платежів у бюджет, а також матеріалів фінансування (кредитування) стосовно використання грошових коштів, що в свою чергу, сполучаються з потребою виявляти в окреслених процесах несприятливі явища, які прямо впливали на фінансові результати та стан підприємств (організацій) у зв'язку з недодержанням фінансової дисципліни.

Продовжуючи міркування, зазначимо, що передуманням проведення судово-економічних експертиз при розслідуванні порушень бюджетного законодавства є детальне опрацювання матеріалів документальної ревізії, вивчення відповідних документів, допити службових осіб, що є відповідальними за фінансово-господарські операції та інші слідчі дії. Адже при передчасному призначенні експертизи, можливо невірно встановити коло об'єктів експертного дослідження, що тягне за собою здійснення запитів експертів для затребування додаткових матеріалів. Тому підготовка таких експертиз повинна проводитись при наявності відповідного спеціаліста.

В контексті наведеного, нагадаємо що сучасна судово-економічна експертиза містить відповідні підвиди (про які мова велась в попередньому підрозділі), тож в межах цього підрозділу додамо, що

кожен підвид має власний предмет та об'єкт експертного дослідження. Загальноприйнято предметом експертизи встановлювати граничні межі повноважень експерта та спектр питань, які ним вирішуються. Об'єкт містить первинні документи (в яких знаходиться інформація про фінансово-господарську діяльність, її матеріальні та фінансові ресурси, а також звітність різного спрямування). В контексті наведеного доречним буде також вказати, що у справах про злочини, які порушують бюджетне законодавства, прийнято надавати:

1) первинні та зведені документи бухгалтерського обліку і звітності, в яких містяться фактичні дані, щоб вирішити ключові питання (журнали, виписки банків, трудові договори, тощо);

2) документи, які встановлюють обсяг, розподіл та цільове призначення бюджетних коштів, які є предметом порушення (кошториси, план використання бюджетних коштів та ін.);

3) документи, які визначають спектр компетенції службових осіб;

4) протоколи огляду документів [17, с. 474].

Після того, як судово-економічну експертизу проведено з дотриманням усіх правил, передбачених законодавством, надається експертний висновок. «Висновок експерта складається з обов'язковим зазначенням його реквізитів (найменування документа, дати та номера складання висновку, категорії експертизи (додаткова, повторна, комісійна, комплексна), виду експертизи (за галуззю знань) та трьох частин: вступної (Вступ), дослідницької (Дослідження) та заключної (Висновки)» [10] (ч. 4.12 Глави IV Інструкції). Зауважимо, що повнота і правильність такого висновку досягається за рахунок забезпечення проведення дослідження усіх існуючих облікових документів, оскільки специфіка особливостей слідів злочинів, що порушують бюджетне законодавство, вказує на те, що докази можливо одержати тільки з інформації, яка міститься в зазначених документах [17, с. 474].

Тож, проведення судово-економічної експертизи обумовлено необхідністю у спеціальних економічних знаннях, властивих бухгалтерському обліку, оподаткуванню, контролю та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності, аби забезпечити повноту, всебічність та об'єктивність при дослідженні фактичних обставин стосовно порушень бюджетного законодавства.

Насамкінець відзначимо, що судово-економічні експертизи є провідними при розслідуванні порушень бюджетного законодавства. Саме за їх рахунок розв'язуються важливі питання (перелік яких надається Інструкцією), які неминуче виникають в даній категорії порушень та які потребують спеціальні знання фахівців (експертів).

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ ПІДГОТОВКИ ТА ПРОВЕДЕННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ЗЛОЧИНІВ, ЩО ПОРУШУЮТЬ БЮДЖЕТНЕ ЗАКОНОДАВСТВО

#### 2.1. Судові експертизи при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель

Даний розділ дослідження буде присвячено окремим видам судових експертиз, які використовуються при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство. Нами буде представлено певні сфери, які прямо відносяться до розглядуваного питання. Важливим є і те, що проаналізовані судово-економічні експертизи також будуть прив'язуватися.

Розпочинаючи аналіз окресленого підрозділу, зазначимо, що він характеризує сферу державних закупівель. Державні закупівлі – це специфічна сфера, в якій щодо державних коштів можуть вчинятися різні кримінальні правопорушення, що кваліфікуються по різних статтях кримінального кодексу України. Мова йде про сукупність взаємопов'язаних між собою злочинних діянь (наприклад ст. 210 та 211 КК України) [18, с. 38]. Відмітимо, що для сфери державних закупівель, характерною особливістю є вчинення кримінальних правопорушень, які безпосередньо стосуються заволодіння державними коштами.

Здійснивши власний аналіз, слід вказати, що такі злочини є неявними і щоб виявити їх сутнісні ознаки та в результаті одержати доказову базу, необхідно використовувати спеціальні прийоми та методи економічного аналізу. Наведене вказує на аналіз та оцінку показників господарської діяльності учасників, якими проводяться конкурсні торги. Тож, такий аналіз та оцінка спрямовується на те, щоб

виявляти порушення вимог чинного законодавства. Подібного роду інформація знаходиться в документах засновницького, бухгалтерського та фінансового спрямування, які вилучаються під час проведення відповідних перевірок. Такі документи можуть містити як дійсні операції, так і фіктивні (йдеться про підроблені документи). У зв'язку з наведеним і потребується проведення різних судових експертиз.

Виходячи з положень ст. 242 Кримінально-процесуального кодексу України (далі – КПК України) вказується, що «експертиза проводиться експертною установою, експертом або експертами, яких залучають сторони кримінального провадження або слідчий суддя за клопотанням сторони захисту, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання» [19].

При розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель ключовою задачею є встановлення способу, за яким вчиняється кримінальне правопорушення. Зокрема, замовники конкурентних торгів, як правило, використовують своє службове становище та вчиняють такі злочини за допомогою таких способів:

- закупка товарів, робіт чи послуг по завищеним цінам;
- закупка устаткування, яке є непридатним до експлуатації чи матеріально-товарних цінностей, непридатних до використання;
- оплата фактично не виконаних робіт чи послуг (йдеться про фіктивні акти);
- здійснення державної закупівлі, не проводячи процедури, що передбачають законом;
- витрата бюджетних коштів з ціллю придбання товарів, робіт чи послуг в обсягах, що значно перевищують граничні межі витрат [20, с. 144-145].

Також за механізмом злочинів у сфері державних закупівель частою є ситуація, коли використовуються фіктивні підприємства, що

виступають посередниками для того, щоб штучно завищувати ціни на товари, роботи чи послуги, в тому числі для приховування злочину. Окрім цього, можуть використовуватися підроблені документи стосовно відповідності учасникам на кваліфікаційні критерії як учасника конкурсних торгів [17, с. 187].

З врахуванням наведеного, слід вказати, аби отримати докази вчинення злочину окресленими способами, необхідним є проведення різних видів судових експертиз, до яких в сфері державних закупівель відносять (бухгалтерську; фінансово-економічну; товарознавчу; криміналістичну) [17, с. 190]. Пропонуємо охарактеризувати кожен експертизу більш ґрунтовніше.

1. Бухгалтерська експертиза. При розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель, існує потреба здійснювати аналіз руху грошових коштів та матеріальних цінностей, які прив'язані за конкретною підприємницькою структурою. Інструмент подібного аналізу представлений документальною ревізією, проте вона здійснюється тільки як засіб, за яким можливо виявити ознаки злочину, а тому, її матеріали відмічаються обмеженим доказовим значенням. У зв'язку з цим, щоб перевірити факти, встановлені ревізією, необхідно проводити судово-бухгалтерську експертизу.

Оперуючи власним аналізом, доречно вказати, що одним із найпоширеніших способів маскуваня слідів «документації» таких злочинів є спотворення даних бухгалтерського обліку і звітності. Відтак, основна ціль досліджень, проведених в рамках судово-бухгалтерської експертизи вбачається у встановленні наявності/відсутності фактів таких спотворень за будь-якою стадією бухгалтерського обліку, механізму їх реалізації, їх кількісних та якісних ознак, а також ступенів впливу на фінансові показники суб'єкта господарювання.

Відштовхуючись від наведеного, до числа основних задач аналізованої експертизи відносять наступні:

- встановлення фактичних ознак, при яких спотворено облікові дані специфічними для бухгалтерського обліку прийомами, а також проведення діагностики, спрямованої на те, щоб виявляти спотворення та ступень їх впливу на показники господарської діяльності;

- визначення тотожності чи відмінності чорнових записів, в яких містяться дані по офіційному бухгалтерському обліку;

- встановлення питання, чи відповідають дані аналітичного та синтетичного обліку даним, відтворюваним первинні документи та облік;

- встановлення відповідності в частині здійснення фінансово-господарських операцій [12, с. 102-103].

2. Фінансово-економічна експертиза. Предмет даної експертизи – відомості щодо фінансових операцій та фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання, а також фактичні дані, які відображають утворення, розподіл і використання доходів на підприємстві [20, с. 95]. При розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель, наведену експертизу необхідно проводити у випадках виявлення фактів використання злочинцями фіктивних підприємств, які є учасниками торгів. Основними задачами цієї експертизи є:

- виявити статутну і фактичну ціль та предмет діяльності підприємства, яке є учасником торгів;

- встановити наявність і джерела, за якими формуються фінансові ресурси підприємства;

- виявити наявність у підприємства необхідної кількості працівників, при яких можливо здійснювати заявлену господарську діяльність;

- встановити, чи відбувається дотримання правил нарахування і строків, за якими вносяться податки та інші обов'язкові платежі;

- виявити, чи може підприємство виконувати покладені обов'язки за договорами, що укладаються [21, с. 301-302].



Важливо зауважити, що експерт вправі надати аргументовану відповідь, виключно при наданні йому конкретних документів, в яких фігурує та чи інша сторона, що виконувала господарсько-фінансову діяльність підприємства. Існують випадки, при яких відбувається типова помилка, допущена слідчими. Тобто, отримуючи від оперативних працівників матеріали перевірки, без належної підготовки, одразу направляється запит, щоб провести фінансово-економічну експертизу, як результат – через відсутність усіх необхідних документів, експерти не здатні надати аргументований висновок, який є дуже важливим в такого роду злочинах [22, с. 210].

3. Товарознавча експертиза. При розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель потреба провести дану експертизу виникає за умови виявлення ознак, при яких за рахунок державних коштів було придбано устаткування (непридатне до експлуатації) чи товарно-матеріальні цінності (непридатні до використання) [23, с. 556].

Ціль проведення такої експертизи – встановити споживну цінність, відповідність стандартам і технічним умовам товарів народного споживання (сировина, тара, спеціальні пристрої, обладнання, тощо).

Основними завданнями цієї експертизи є такі:

- встановити належність товарної продукції до класифікаційних категорій, які є прийнятними за виробничо-торговельною сферою (вид, сорт, марка, модель, розмір, тощо);
- визначити якісні зміни товарної продукції;
- з'ясувати причини якісних змін товарної продукції (йдеться про такі, що виникають в процесі транспортування, експлуатації);
- установити спосіб виробництва товарної продукції (промисловий, саморобний);
- визначити вартість товарної продукції, враховуючи часткову втрату її товарних якостей по причині експлуатаційного зносу і пошкодження від впливу зовнішніх факторів [24, с. 646-647].

В межах цієї експертизи, до переліку об'єктів, які можуть направлятись експерту для оцінки, є різноманітні вироби товарного походження (зразки, матеріали кримінальних справ, в яких детально викладено товарну характеристику по якомусь об'єкту, тощо). До таких об'єктів прямо відносять товари меблевого, текстильного, електропобутового типу, тощо. До них можуть відноситись й промислові товари народного споживання (харчові жири, м'ясні, рибні, молочні та інші продовольчі товари) [12, с. 105].

З-поміж іншого, окрім виробів, до експерта-товарознавця можуть направлятись документи, які характеризують стан товару та різноманітність процесу, який відбувався з ним. Подібне дозволяє одержати додатковий інформаційний потік про той чи інший товар [12, с. 106].

4. Криміналістична експертиза. При розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель необхідність призначити наведену експертизу виникає у разі дослідження різних документів, в яких зафіксовано як факти реєстрації підприємств, так і обставини, при яких укладались господарські угоди [22, с. 220].

Відмітимо, що в підприємницькій діяльності широко поширюється використання документів, виготовлення яких відбувалось за допомогою комп'ютерної та копіювально-розмножувальної техніки, а також кліше печаток і штампів, виготовлених по технології закордонних фірм.

За кримінальними провадженнями щодо діяльності підприємств, які є учасниками торгів, може виникати потреба досліджувати представлені ними документи стосовно такого:

1) встановити факт виготовлення документів з використанням комп'ютерної техніки або отримання копії за рахунок копіювально-розмножувальної техніки;

2) вирішувати діагностичні, а за окремими випадками й ідентифікаційні задачі за документами, виготовлених за допомогою цівкових, лазерних принтерів і копіювально-розмножувальної техніки;

3) ідентифікувати матричні принтери за виготовленими з їх допомогою документами [25, с. 46].

Визначаючи технічну експертизу документа (як підвиду криміналістичної), який виготовлено з використанням комп'ютерної чи копіювально-розмножувальної техніки, можливо вирішувати основні завдання, серед яких:

- визначити спосіб виготовлення документу;
- визначити вид і модель технічного засобу, за рахунок якого виготовлявся документ;
- підтвердити факт виготовлення декількох документів за допомогою технічного засобу [25, с. 47].

Охарактеризувавши окреслені види судових експертиз та підсумовуючи даний підрозділ, слід вказати, що підготовка та проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель характеризується специфічністю об'єктів досліджень, які представлені документами, що відображають обставини організації торгів та визначають їх переможців. Наведене свідчить про те, що ця специфіка є ключовою в процесі формування доказової бази таких злочинів.

## **2.2. Проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів**

Розслідування злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, враховуючи специфічність предмета злочинного посягання та способів, за якими вчиняється цей злочин – особливо потребує залучення спеціальних знань. Не остання роль в цьому питанні

відводиться судовим експертизам, які суттєво допомагають виявляти обставини по даному злочину, що порушує бюджетне законодавства, аби в подальшому досягти результативної доказової бази.

Насамперед слід вказати, що згідно до Стратегії національної безпеки України, затвердженої в останній редакції Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392 – «непослідовність та незавершеність реформ і корупція перешкоджають виведенню української економіки з депресивного стану, унеможливають її сталі і динамічне зростання, підвищують уразливість до загроз, підживлюють кримінальне середовище» [26] (ч. 24 глави III Стратегії). Наведене положення прямо свідчить й про те, що бюджетні кошти на усіх рівнях використовуються неефективно.

Не дивлячись на достатньо скоординовану державну політику, яка реалізована протягом останніх років щодо протидії порушень у бюджетній сфері, їх рівень по сей день значно суттєвий. Зокрема, численна кількість злочинних діянь відбувається в багатьох пріоритетних галузях (будівництво, модернізація державних об'єктів, ЖКХ, медична та соціальні сфери, освіта, тощо). Більш того, досить часто подібні злочини вчиняють організовані злочинні об'єднання, для яких нецільове використання бюджетних коштів – це основне джерело доходів [27, с. 31].

Беручи до уваги наведене та переходячи до аналізу основного питання, пропонуємо по традиції охарактеризувати судові експертизи, які призначаються та проводяться при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів.

1. Судово-бухгалтерська експертиза, яка дає змогу прослідкувати, що бюджетні кошти використовувались не за цільовим призначенням, а на «інші потреби» [28, с. 52].

Одним із головних завдань (про яке вже йшла мова) щодо дослідження документів, які відображають економічну діяльність

підприємств (організацій) є визначення документальної доцільності в частині цільового використання бюджетних коштів. Зокрема, в процесі дослідження операцій фінансово-кредитного спрямування видається за можливе встановити, чи підтверджується за допомогою бухгалтерських та первинних документів нецільове використання кредитних коштів за укладеною угодою. В контексті наведеного, разом з ухвалою про призначення експертизи, експерту зобов'язуються надати необхідні документи, що відображають бухгалтерський та податковий облік, а також які містять вихідні дані, аби вирішити поставлені питання [27, с. 34].

Якщо у слідчого або суду виникли складності під час визначення документів, необхідних для надання експертного висновку, їм потрібно попередньо проконсультуватись у спеціаліста, знаючого галузь економіки. Після цього, «для проведення дослідження необхідно надати оригінали документів або належним чином завірені їх якісні копії. Документи мають бути систематизованими в хронологічному порядку (за відповідними періодами), підшитими, прошнурованими та пронумерованими» [10] (п. 3.3 глави III Інструкції).

В процесі проведення судово-економічних експертиз, а також досліджень в частині використання небюджетними організаціями коштів, які виділено з державного бюджету (з ціллю – виконати цільові програми і замовлення), експерти займаються дослідженням документів фінансово-господарської діяльності, відображаючи відповідність операцій по виділеним коштам таким організаціям, а саме:

1) що стосується єдиних кошторисів доходів (видатків) та розрахунків до них із змінами, які вносились протягом періоду виконання кошторисів;

2) що стосується кошторисів та планів використання (йдеться про первинні бухгалтерські документи та реєстри бухгалтерського обліку, а також виписки з казначейського рахунку та банку) [29, с. 92].

Продовжуючи огляд судово-бухгалтерської експертизи в межах розглядуваного нами злочину, відмітимо, що її основними завданнями є наступні:

- встановити доцільність та повноту методів і прийомів, застосовуваних документальною ревізією задля оцінки даних бухгалтерського обліку в процесі вирішення задач, що перед нею ставляться;

- документально підтвердити факти одержання установою відповідної суми бюджетних коштів протягом певного періоду;

- документально підтвердити перерахування бюджетних коштів за певною грошовою сумою на фінансування відповідної статті класифікації видатків;

- документально підтвердити деякі господарські операції, профінансованих за бюджетні кошти;

- встановити, чи відповідають чинним нормативно-правовим актам з бухгалтерського обліку та звітності показники в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій і характеру порушень, які при цьому допускаються;

- виявити коло осіб, на яких покладено обов'язки в частині додержання вимог нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та звітності;

- встановити прогалини в організації бухгалтерського обліку та контролю, за сприянням яких вчиняються порушення бюджетного законодавства (нецільове використання бюджетних коштів) [28, с. 60-61].

2. В переважній більшості випадків при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів – призначають та проводять судово-почеркознавчу експертизу (підвид криміналістичної експертизи) [12, с. 145].

«Основним завданням почеркознавчої експертизи є ідентифікація виконавця рукописного тексту, обмежених за обсягом рукописних записів (літерних та цифрових) і підпису. Такою експертизою вирішуються і деякі неідентифікаційні завдання (установлення факту виконання рукописного тексту під впливом будь-яких факторів, що заважають (природних: хворобливий стан, хронічні захворювання, вікові зміни; тимчасових зовнішніх: незвичне тримання засобу для писання, незвична поза, обмеження зорового контролю тощо; тимчасових внутрішніх: алкогольне сп'яніння, фармакологічні, наркотичні засоби тощо; штучних: викривлення письма зміненими рухами); визначення статі виконавця, а також належності його до певної групи за віком тощо)» [10] (п. 1 Глави I Інструкції). В цьому ж пункті вказується, що «об'єктом почеркознавчої експертизи є почерковий матеріал, в якому відображені ознаки почерку певної особи у тому обсязі, в якому їх можна виявити для вирішення поставлених завдань» [10].

3. При розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів також виникає необхідність проводити будівельно-технічну експертизу (підвид інженерно-технічної експертизи) [12, с. 146].

«Основними завданнями будівельно-технічної експертизи є: визначення відповідності розробленої проектно-технічної та кошторисної документації вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва; визначення відповідності виконаних будівельних робіт та побудованих об'єктів нерухомого майна (будівель, споруд тощо) проектно-технічній документації та вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва; визначення відповідності виконаних будівельних робіт, окремих елементів об'єктів нерухомого майна, конструкцій, виробів та матеріалів проектно-технічній документації та вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва; визначення, перевірка обсягів і вартості виконаних будівельних робіт та складеної первинної

звітної документації з будівництва та їх відповідність проектно-кошторисній документації, вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва; визначення групи капітальності, категорії складності, ступеня вогнестійкості будівель і споруд та ступеня будівельної готовності незавершених будівництвом об'єктів; визначення технічного стану будівель, споруд та інженерних мереж, причин пошкоджень та руйнувань об'єктів та їх елементів; визначення вартості будівельних робіт, пов'язаних з переобладнанням, усуненням наслідків залиття, пожежі, стихійного лиха, механічного впливу тощо; визначення можливості та розробка варіантів розподілу (виділення частки; порядку користування) об'єктів нерухомого майна» [10] (п. 5.1 глави II Інструкції).

Наведемо декілька прикладів окресленої експертизи в межах нецільового використання бюджетних коштів. Так, висновком будівельно-технічної експертизи було визначено, що об'єми фактично виконаних робіт не відповідали поставленим обсягам за проектно-кошторисною документацією та актами приймання робіт, на основі яких проводились розрахунки між замовником в особі управління житлово-комунального господарства міськради м. Феодосії та підрядником в особі будівельної організації стосовно проведення останнього капітального ремонту житлового будинку, на загальну суму 196,5 тис. грн (взято з матеріалів МВС України) [13, с. 150].

Іншим висновком будівельно-технічної експертизи вказувалось, що представлені до огляду об'єми фактично виконаних робіт по ремонту відповідних конструкцій певних об'єктів, не мали прив'язки до адреси. В цьому випадку експертиза посприяла встановити, що наведені в документації роботи взагалі не мали відношення до об'єктів, тобто проводились в інших місцях (взято з матеріалів МВС України) [13, с. 151].



4. При розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів інколи раціонально призначати та проводити оціночно-будівельну експертизу (підвид інженерно-технічної експертизи) [12, с. 147].

З-поміж основних завдань цієї експертизи, передбачених пунктом 5.2 Інструкції [10] існує розширений перелік, який надається за правовою доктриною. Тож, до питань, які необхідно вирішити експерту, ставлять такі:

1) які будівельні роботи та за який проміжок часу вони повинні були виконатись;

2) який об'єм будівельних робіт та в який фактичний строк його виконано;

3) раціональність переносу будівельних ремонтних робіт;

4) специфіка розрахунків між замовником і підрядником стосовно виконання будівельних робіт;

5) порядок отримання та витрачання грошових коштів по цільовому призначенню відповідно до умов договору;

6) чи мало місце бути нецільове використання грошових коштів стосовно виконання будівельних робіт та на що конкретно витрачались кошти;

7) чи мало місце фактичне завищення об'єму ремонтних робіт;

8) чи повернуто грошові кошти, які не використовували до державного бюджету;

9) чи відповідає сума одержаних коштів підрядником з державного бюджету об'ємам будівельних робіт, які було виконано [12, с. 155-156].

5. Останнім видом судової експертизи, яка може проводитись при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів є комп'ютерно-технічна експертиза [12, с. 148].

Дана експертиза, виходячи з правової доктрини, містить наступні завдання: установити технічний стан комп'ютерно-технічних засобів;

виявити обставини, при яких використовувались комп'ютерно-технічні засоби; виявити інформацію та програмне забезпечення, яке містилось на комп'ютерних носіях; установити відповідність програмних продуктів деяких параметрам [12, с. 158].

Підсумовуючи наведене вище, робимо висновок про те, що розслідування злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, враховуючи специфічність предмета злочинного посягання та способів, за якими вчиняється цей злочин – особливо потребує залучення спеціальних знань. Не остання роль в цьому питанні відводиться судовим експертизам, які суттєво допомагають виявляти обставини по даному злочину, що порушує бюджетне законодавства, аби в подальшому досягти результативної доказової бази.

Виявлено, що серед судових експертиз, які можуть призначатись та проводитись при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів є наступні: 1) судово-бухгалтерська експертиза; 2) судово-почеркознавча експертиза; 3) будівельно-технічна експертиза та оціночно-будівельна експертиза (як підвиди інженерно-технічної експертизи); 4) комп'ютерно-технічна експертиза.

### **2.3. Особливості використання судових експертиз при розслідуванні розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості**

На сьогоднішній день при розслідуванні злочинів, які стосуються розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості також досить активно використовують спеціальні знання у вигляді судових експертиз. У зв'язку з цим, як і за попередніми підрозділами, пропонуємо зосередити увагу на їх види та характерні особливості в межах розглядуваного злочину.

Перш за все, висвітлюючи актуальність розслідування розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості, необхідно визнати переконливу позицію І.І. Присяжнюка: «проведення якісного розслідування без застосування спеціальних знань, зокрема у формі судової експертизи, є вельми складним завданням. Саме судова експертиза є найкваліфікованішою формою використання спеціальних знань у кримінальному судочинстві, яка постійно розвивається завдяки створенню нових та вдосконаленню наявних методик дослідження, і знаходить все більше застосування у судово-слідчій практиці» [30, с. 8].

Виходячи з наведеного, слід вказати, що через специфічність даного злочину, потрібність призначення та проведення деяких судових експертиз може значно відрізнятись. Пропонуємо виокремити види судових експертиз, які можуть призначатись залежно від способу учинення розкрадань (привласнення, розтрати і заволодіння через зловживання службового становища) бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості. Тож, під час вчинення:

– розкрадання фонду заробітної плати, йдеться про основну та додаткову заробітні плати робітників підприємства вугільної промисловості, що проявляється у незаконному нарахуванні та виплати заробітної плати, доплат та премій, які фактично не виконувались. За цим критерієм призначають (почеркознавчу експертизу; технічну експертизу документів; експертизу документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; експертизу документів про економічну діяльність підприємств і організацій; експертизу комп'ютерної техніки і програмних продуктів; будівельно-технічну експертизу; гірничотехнічну експертизу; інженерно-екологічну експертизу; біологічну експертизу);

– розкрадання коштів державної підтримки, виділення яких спрямовувалось, аби частково покрити витрати по собівартості вугільної продукції. За цим критерієм призначають (почеркознавчу експертизу; технічну експертизу документів; експертизу документів

бухгалтерського, податкового обліку і звітності; експертизу документів про економічну діяльність підприємств і організацій);

– розкрадання коштів, виділення яких спрямовувалось, аби закупити необхідні товари, роботи та послуги (для технічного переоснащення шахт і потреб виробничого характеру, як-то ремонт, проведення екологічних заходів, тощо). За цим критерієм призначають (почеркознавчу експертизу; технічну експертизу документів; товарознавчу експертизу; експертизу рельєфних знаків; експертизу документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; експертизу документів про економічну діяльність підприємств і організацій; експертизу комп'ютерної техніки і програмних продуктів; будівельно-технічну експертизу; гірничотехнічну експертизу; інженерно-екологічну експертизу; біологічну експертизу);

– розкрадання бюджетних коштів, пов'язаних з відрядженнями робітників підприємств. За цим критерієм призначають (почеркознавчу експертизу; технічну експертизу документів; експертизу документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності) [31, с. 335-337].

В сукупності наведених судових експертиз при розслідуванні розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості, вбачаємо за доцільне проаналізувати їх більш детально.

1. Почеркознавчі та технічні експертизи документів. Дані експертизи в сукупності використовуються, щоб виявити документообіг, бухгалтерський, податковий та виробничий облік, а також фінансову звітність на паперових носіях (не дивлячись на те, що наразі проводиться «електровізація», виходячи з положень Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [32; 33; 34], але поки що в цій сфері електронний інструментарій не адаптовано, що в результаті сприяє детермінації

способів розкрадання бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості.

Говорячи за наведені експертизи по окремоті, зазначимо, що основним завданням почеркознавчої експертизи в межах розглядуваного злочину є ідентифікація виконавця обмеженого за обсягом рукописних записів і підписів за різноманітними фінансово-господарськими документами, які формуються під час діяльності вуглевидобувного підприємства (накази, положення, договори, плани, тощо). Уся інша «міць» цієї експертизи при розслідуванні цього злочину слідчими практично не використовується. Як свідчить практика, даній експертизі притаманна низька дієвість при розв'язанні ідентифікаційної задачі по установленню виконавця підпису (говориться про висновок експерта) [30, с. 237].

Технічна експертиза документів при розслідуванні розкрадання бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості фіксує «установлення фактів і способів унесення змін до документів (підчистка, травлення, дописка, переклеювання фотокарток, літер тощо) та виявлення їх первинного змісту; визначення відносної давності виконання документа або його фрагментів; установлення типу, системи, марки, моделі та інших класифікаційних категорій друкарської техніки (друкарські машинки, касові, телеграфні, інші літерно-цифрові апарати), ідентифікація цих засобів за відбитками їх знаків; установлення типу та ідентифікація комп'ютерної і копіювально-розмножувальної техніки за виготовленими за їх допомогою матеріальними документами; установлення способу нанесення відтисків печаток, штампів, факсиміле; ідентифікація печаток, штампів, факсиміле тощо за їх відтисками; відповідність часу нанесення відтисків печаток, штампів даті виготовлення документа» [10; 35, с. 269-270].

Враховуючи, що в умовах технічного розвитку – комп'ютерна та копіювально-розмножувальна техніка є достатньо поширеною, у зв'язку з

чим, можна стверджувати, що при розкраданні бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості додержуються відповідного консерватизму (мається на увазі, що під час злочинної діяльності задіяні одні й ті ж принтери, ноутбуки та ін.).

Як слушно відмічав А.М. Меденцев: «експертиза комп'ютерної техніки і програмних продуктів призначається у разі виявлення документів у електронній формі, які зберігаються на машинних носіях» [36, с. 145]. Погоджуємось з наведеним твердженням, адже таке дослідження відіграє не останню роль під час доказування обставин в межах розглядуваного нами злочину, оскільки доволі часто злочинці, перед тим як розпочнеться кримінальне провадження, встигають ліквідувати чи приховати документацію на паперових носіях, в той час як копії таких документів все ще існують в пам'яті комп'ютера, флеш-картці, тощо.

Серед іншого, проводячи указану технічну експертизу, як правило, виконуються дії по встановленню файлів, що були знищені; пошуку прихованих файлів; зняття паролів захисту, тощо [37, с. 137].

2. Експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності та експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій (які вже неодноразово згадувались), проте в межах розглядуваного злочину вони проводяться теж доволі часто.

Окреслені експертизи при розслідуванні розкрадань коштів є фундаментальними, тому що дають змогу одержати висновки стосовно аналізу, аргументованості та легальності тих чи інших фінансово-господарських операцій, так і економічних показників вугледобувного підприємства загалом [31, с. 337].

Вказане є досить суттєвим, бо розкрадання бюджетних коштів може вчинятися за допомогою проведення однієї фінансово-господарської операції на протязі багатьох років, співпрацюючи з низкою сторонніх господарюючих суб'єктів.

Тож, при розслідуванні розглядуваного нами злочину призначення експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності може встановлювати документальну доцільність щодо:

- оформлення операцій по грошовим коштам (відображення за обліком, розміром нестачі чи надлишків, періодом та місцем їх утворення;

- відображення за обліком операцій по нарахуванню та виплаті заробітної плати (як приклад, через постановку питання стосовно документальної доцільності нарахування та виплати заробітної плати щодо завищеного об'єму та вартості виконаних робіт) [30, с. 151-152].

3. Також є низка інших судових експертиз, які при розслідуванні розглядуваного нами злочину викликають інтерес у слідчих, враховуючи специфіку механізму вчинення даного злочинного діяння. До таких експертиз прийнято відносити: товарознавчу експертизу; будівельно-технічну експертизу; біологічну експертизу.

Окреслені експертизи проводять, щоб встановити факти розкрадання коштів, виділених на закупку товарів, робіт і послуг (як приклад, існує необхідність технічно переоснащати шахти чи виконати поточні виробничі потреби) [30, с. 153].

Отже, до переліку основних завдань товарознавчої експертизи (сюди входить експертиза машин, обладнання, сировини і товарів народного спожиття, а також автотоварознавча і транспортно-товарознавча експертизи) при розслідуванні розглядуваного нами злочину є встановлення вартості товарної продукції (сюди ж відноситься й ринкова вартість колісних транспортних засобів та їх невід'ємних частин); виявлення змін показників якості товарної продукції; визначення способу виробництва товарної продукції (промисловий або саморобний, підприємство-виробник, країна-виробник) [10].

Далі слід вказати, що бюджетні кошти в великих розмірах можуть розкрадатись шляхом учинення кримінально-караних дій під час

здійснення будівництва, капітального та поточного ремонту. Якщо виходити з виробничих потреб підприємств вугільної промисловості, такі будівництва та ремонти мають відбуватись на регулярній основі. Оплачені з коштів бюджету будівельні роботи можуть взагалі не виконуватись або ж виконуватись частково, а їх об'єм та складність суттєво завишають, як і кількість та вартість потрібних для будівництва будівельних матеріалів. Отже, для «визначення, перевірки обсягів і вартості виконаних будівельних робіт та складеної первинної звітної документації з будівництва та їх відповідність проектнокошторисній документації, вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва; визначення вартості будівельних робіт, пов'язаних з переобладнанням, усуненням наслідків аварій» [10; 38, с. 52-53] призначається та проводиться будівельно-технічна експертиза. Додамо, що для всебічності аналізу окреслених вище задач можуть призначатись й комплексні будівельно-технічні експертизи [39, с. 433-436].

Насамкінець, останньою в цьому блоці експертизою, на яку доцільно звернути увагу є біологічна, яка призначається для того, щоб проводити екологічні заходи під час реструктуризації підприємств вугільної промисловості.

Проведення окресленої експертизи обумовлюється тим, що екологічні заходи, як-то озеленення (висаджується біла акація на схилах шахт), доволі часто потребує у задіяні відповідних матеріалів, при цьому, розкрадачами цей момент, звичайно, що ігнорується. За рахунок цієї експертизи в межах розглядуваного нами злочину, можливо вирішити такі завдання:

- 1) установити належність об'єктів рослинного походження за конкретним біологічним таксоном (родина, рід, вид, тощо);

- 2) визначити біологічні характеристики стану об'єкта (вік, стадія розвитку організму, причини та час подальших змін, тощо) [30, с. 154].



4. Під час вчинення розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості доволі частими є випадки, коли відбуваються техногенні аварії на шахтах та надзвичайні екологічні ситуації на прилеглих до неї територіях. Наведене свідчить про необхідність висновків експертів, виходячи з проведення гірничотехнічної та інженерно-екологічної експертиз.

«Об'єктами гірничотехнічної експертизи є: матеріальні й матеріалізовані джерела інформації (речові докази, фрагменти місця події, зразки, гірничі виробки, комунікації, способи і засоби виробництва, системи керування, контролю та захисту, документи тощо)» [10] (п. 10.1 Глави II Інструкції), зокрема, для «визначення відповідності фактичних умов експлуатації гірничих машин, механізмів, обладнання, інструментів вимогам нормативно-технічної документації, їх технічного стану й придатності для виконання конкретних технологічних та технічних операцій; виявлення наявності дефектів гірничих машин, обладнання й механізмів, технічних причин і часу їх виникнення; встановлення придатності (якості) використовуваних матеріалів та інструментів відповідно до безпеки ведення певного виду робіт» [10] (п. 10.2 Глави II Інструкції) тощо.

Інженерно-екологічна експертиза опрацьовуючи практично ідентичні з гірничотехнічною експертизою об'єкти може забезпечувати, на нашу думку, ключове завдання в межах розглядуваного нами злочину, а саме: «встановлення технічних та організаційних причин порушень технологічного процесу виробництва, якщо це сприяло виділенню забруднюючих речовин, енергії та викидам інших шкідливих речовин і накопиченню промислових відходів» [10] (п. 11. 2 Глави II Інструкції).

Окреслені експертизи є вагомими з огляду на те, що сприяють слідчим, шляхом виявлення обставин та причин техногенної аварії і

надзвичайної екологічної ситуації на гірничому підприємстві – віднайти «зерно» істини при розкраданні бюджетних коштів.

На підставі вищевикладеного та підсумовуючи даний підрозділ, зазначимо, що розслідування розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості обумовлюється специфікою даного злочину та свідчить, що потрібність призначення та проведення деяких судових експертиз може значно відрізнятись. У зв'язку з цим, нами було запропоновано проаналізувати деякі види судових експертиз, які можуть призначатись залежно від способу учинення розкрадань (привласнення, розтрата і заволодіння через зловживання службового становища) бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості, серед яких виокремлено такі: 1) почеркознавчі та технічні експертизи документів; 2) експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності та експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій; 3) товарознавча, будівельно-технічна та біологічна експертизи; 4) гірничотехнічна та інженерно-екологічна експертизи.

#### **2.4. Зміст судових експертиз при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я**

Заключний підрозділ, який представлений розслідуванням злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я дає осмислення того, що використання спеціальних знань у вигляді судових експертиз для цієї категорії злочинів є важливим завданням.

Одразу переходячи до основного питання, виокремимо найпоширеніші групи експертиз, які призначаються під час розслідування окресленої категорії злочинів.

1. Криміналістична експертиза документів, яка в межах розглядуваної категорії злочинів відображає факти реєстрації підприємств та обставини, при яких укладались господарські угоди, тим самим, охоплюючи технічну та почеркознавчу експертизу (як підвидів криміналістичної) [40, с. 102].

2. Почеркознавча експертиза в межах розглядуваної категорії злочинів проводиться, щоб встановити виконавця рукописного тексту чи підпису за управлінськими документами (накази, розпорядження Міністерства охорони здоров'я) та інших документів фінансово-господарського спрямування. Також ця експертиза встановлює заклади охорони здоров'я та підприємницькі структури як учасників замовлення [40, с. 106].

3. Судово-бухгалтерська експертиза проводить аналітику руху грошових коштів та матеріальних цінностей за конкретним медичним закладом та підприємницькою структурою. Ціль експертизи – виявити, яким чином спотворюються дані бухгалтерського обліку і звітності. Додатковим інструментом для такого виявлення слугує документальна ревізія, проте, зауважимо, що її використовують в межах цієї категорії злочинів тільки як засіб для виявлення ознак злочину [30, с. 182].

В межах проведення цієї експертизи, експерт зобов'язується опрацювати первинні документи на відповідність вимогам ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положення якої вказують наступне: «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити, якщо інше не передбачено окремими законодавчими актами України: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» [34].

Бувають випадки, коли може проводитись встановлення суми, за якою завдано збитки, через які було порушено умови договору публічних закупівель (наприклад, якщо після підписання договору, не дотримуючись законних умов – замовник погоджувався збільшити ціну предмета закупівлі) [41, с. 401]. В даному випадку розрахунок суми збитків відбувається між загальною вартістю придбаних товарів, робіт, послуг по завищеним цінам та їх початковою вартістю, означену в умовах договору, який укладався з учасником (переможцем) торгів по кінцевим цінам після зниження на указані замовником товари [42, с. 213].

4. Судова фінансово-економічна експертиза фінансових операцій. Нагадаємо, що ця експертиза дає можливість відобразити відомості щодо фінансових операцій та фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання, а також фактичні дані, за рахунок яких характеризується утворення, розподіл та використання на підприємстві доходів, грошових коштів [30, с. 175].

В межах розглядуваної категорії злочинів окреслена експертиза проводиться при виявленні ознаки використання злочинцями фіктивних підприємств, які є учасниками торгів. У зв'язку з цим, під дослідження підпадають питання в частині документальної доцільності цільового витрачення бюджетних коштів, а також документальної доцільності розрахунків втраченої вигоди [43, с. 502].

5. Будівельно-технічна експертиза має місце бути при достовірному виявленні якості будівельних і ремонтних робіт у сфері охорони здоров'я. Це ж стосується і кількості будівельних матеріалів, що використовуються та наскільки вони відповідають будівельно-монтажній документації [44, с. 291].

Об'єктами дослідження будівельно-технічної експертизи під час встановлення вартості будівництва, враховуючи залучення бюджетних коштів охорони здоров'я є фіксації помилок та порушень чинного порядку, за яким визначається вартість будівельних робіт (завищене фізичне спрямування в явному та прихованому вигляді; неправильно застосовуються норми; завищене оцінювання розцінок; порушується загальний порядок встановлення вартості, тощо) [45, с. 349].

6. Комп'ютерно-технічна експертиза проводиться при виявленні документів в електронній формі. В межах розглядуваної категорії злочинів йдеться про те, що залежно від характеру та змістовного наповнення інформації по цим злочинам, які відображені в електронному вигляді – говориться про існування певних елементів об'єктивної сторони та інших обставин їх вчинення, як-то про:

- фактичний обсяг фінансово-господарських операцій, які виконувались суб'єктами підприємництва;
- зміст бухгалтерського обліку, фінансової, податкової звітності платників податків;
- зміст «чорнової» бухгалтерії, тощо [46, с. 489].

7. Фармацевтична та фармакологічна експертизи лікарських засобів, ціль яких – встановити їх фальсифікацію. Відмітимо, що дані експертизи не передбачені Інструкцією, а тому, оперувати будемо напрацюваннями з криміналістики.

Говорячи про фармацевтичну експертизу, відмітимо, що експертами-фармацевтами досліджуються ліки на предмет їх хімічної, мікробіологічної чистоти, тощо. До об'єктів такої експертизи слід відносити лікарські засоби як сполуки органічного/неорганічного типу, яким притаманна фармакологічна активність. Такі лікарські засоби одержують через синтез з рослинною сировиною, мінералами, кров'ю, органами тканин, в тому числі, застосовують біологічні технології.

Окресленою експертизою також передбачається опрацювання документації, яка затверджується виробником лікарських засобів.

Поруч з фармацевтичною експертизою тісно взаємодіє фармакологічна експертиза. Фармакологія є наукою, що досліджує взаємозв'язок лікарських засобів із органічними системами, а також дію лікарських препаратів та отруйних речовин в прив'язці до організму рослин, людей та тварин. По результатам досліджень та експериментів, фармакологи встановлюють дії деяких речовин, отруйні властивості лікарських препаратів за їх якісним та ситуаційним співвідношенням, як вони впливають на організації, виходячи з численної кількості факторів як об'єктивного, так суб'єктивного характеру [30, с. 200-205].

Отже, здійснивши поверхневий аналіз окреслених експертиз, зазначимо, що судові експертизи, які проводяться при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я створюють фундамент для результативного проведення інших слідчих (розшукових) дій та відшукування доказової бази.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі (проекті) запропоновано на підставі теоретичних доробок з криміналістики та діючого законодавства дослідити характерні особливості підготовки та проведення окремих видів судових експертиз при розслідуванні злочинів, що порушують бюджетне законодавство. Результати проведених досліджень дали нам змогу представити наступні висновки:

1. З'ясовано, що на законодавчому рівні тлумачення «судово-економічна експертиза» відсутнє, а відтак, на підставі опрацювання позицій правової доктрини, було сформульовано власне визначення.

Під судово-економічною експертизою потрібно розуміти процесуальний аналіз економічних об'єктів, явищ та процесів, що містять інформацію стосовно фактичних даних та обставин тієї чи іншої судової справи щодо злочинів, які порушують бюджетне законодавство через застосування спеціальних знань і навичок експерта (економіста).

Виявлено, що згідно до чинного законодавства, судово-економічна експертиза має відповідні підвиди, серед яких: бухгалтерський та податковий облік; фінансово-господарська діяльність; фінансово-кредитні операції. Дані підвиди передбачають перелік основних завдань, які відносяться до порушень бюджетного законодавства.

Поверхнево встановлено правовий статус суб'єктів судово-економічної експертизи.

2. Відмічено, що вагома роль в процесі доказування обставин щодо виявлення порушень бюджетного законодавства – покладається на судово-економічні експертизи. Адже під час підготовки та в результаті їх проведення, експертами може бути встановлено та оцінено сутнісні ознаки викривлень економічної (бухгалтерської) інформації, а також визначено економічні наслідки по даним фактам. В тому числі, можливо

виявляти ступінь того, як вони впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Встановлено, що проведення судово-економічної експертизи обумовлено необхідністю у спеціальних економічних знаннях, властивих бухгалтерському обліку, оподаткуванню, контролю та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності, аби забезпечити повноту, всебічність та об'єктивність при дослідженні фактичних обставин стосовно порушень бюджетного законодавства.

Загалом, можливо стверджувати, що судово-економічні експертизи є провідними при розслідуванні порушень бюджетного законодавства. Саме за їх рахунок розв'язуються важливі питання (перелік яких надається Інструкцією), які неминуче виникають в даній категорії порушень та які потребують спеціальні знання фахівців (експертів).

3. Підготовка та проведення судових експертиз при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель характеризується специфічністю об'єктів досліджень, які представлені документами, що відображають обставини організації торгів та визначають їх переможців. Наведене свідчить про те, що ця специфіка є ключовою в процесі формування доказової бази таких злочинів.

Нами було охарактеризовано судові експертизи при розслідуванні злочинів у сфері державних закупівель, серед яких прийнято виділяти:

1) бухгалтерську (проводиться, коли існує потреба здійснювати аналіз руху грошових коштів та матеріальних цінностей, які прив'язані за конкретною підприємницькою структурою);

2) фінансово-економічна експертиза (проводиться, щоб виявити відомості щодо фінансових операцій та фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання, а також фактичні дані, які відображають утворення, розподіл і використання доходів на підприємстві);



3) товарознавча експертиза (проводиться, щоб виявити ознаки, при яких за рахунок державних коштів було придбано устаткування (непридатне до експлуатації) чи товарно-матеріальні цінності (непридатні до використання));

4) криміналістична експертиза (проводиться у разі дослідження різних документів, в яких зафіксовано як факти реєстрації підприємств, так і обставини, при яких укладались господарські угоди).

4. Аргументовано, що розслідування злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, враховуючи специфічність предмета злочинного посягання та способів, за якими вчиняється цей злочин – особливо потребує залучення спеціальних знань. Не остання роль в цьому питанні відводиться судовим експертизам, які суттєво допомагають виявляти обставини по даному злочину, що порушує бюджетне законодавства, аби в подальшому досягти результативної доказової бази.

Виявлено, що серед судових експертиз, які можуть призначатись та проводитись при розслідуванні злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів є наступні:

1) судово-бухгалтерська експертиза (дає змогу прослідкувати, що бюджетні кошти використовувались не за цільовим призначенням, а на «інші потреби»);

2) судово-почеркознавча експертиза (дає змогу ідентифікувати виконавців рукописних записів та підписів на документах, пов'язаних із операціями господарського спрямування);

3) будівельно-технічна експертиза та оціночно-будівельна експертиза (як підвиди інженерно-технічної експертизи) – (дають змогу встановити ринкову вартість будівель та споруд, а також їх відповідність проєкту і вимогам, передбачених будівельними нормами. В тому числі дозволяють визначити вартість будівельних робіт);

4) комп'ютерно-технічна експертиза (дає змогу встановити обставини, які мали місце бути при використанні комп'ютерно-технічних засобів та програмного забезпечення, а також з'ясувати їх вартість).

5. З'ясовано, що розслідування розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості обумовлюється специфікою даного злочину та свідчить, що потрібність призначення та проведення деяких судових експертиз може значно відрізнятись. У зв'язку з цим, нами було запропоновано проаналізувати деякі види судових експертиз, які можуть призначатись залежно від способу учинення розкрадань (привласнення, розтрати і заволодіння через зловживання службового становища) бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості, серед яких виокремлено такі:

1) почеркознавчі та технічні експертизи документів (окреслені експертизи в сукупності використовуються, щоб виявити документообіг, бухгалтерський, податковий та виробничий облік, а також фінансову звітність на паперових носіях (не дивлячись на те, що наразі проводиться «електровізація», але поки що в цій сфері електронний інструментарій не адаптовано, що в результаті сприяє детермінації способів розкрадання бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості);

2) експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності та експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій (окреслені експертизи при розслідуванні розкрадань коштів є фундаментальними, тому що дають змогу одержати висновки стосовно аналізу, аргументованості та легальності тих чи інших фінансово-господарських операцій, так і економічних показників вугледобувного підприємства загалом);

3) товарознавча, будівельно-технічна та біологічна експертизи (окреслені експертизи проводять, щоб встановити факти розкрадання

коштів, виділених на закупку товарів, робіт і послуг (як приклад, існує необхідність технічно переоснащати шахти чи виконати поточні виробничі потреби));

4) гірничотехнічна та інженерно-екологічна експертизи (беручи до уваги те, що під час вчинення розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості доволі частими є випадки, коли відбуваються техногенні аварії на шахтах та надзвичайні екологічні ситуації на прилеглих до неї територіях, а відтак, виникає необхідність отримати відповідні висновки експертів, виходячи з проведення окреслених експертиз).

6. Визначено, що судові експертизи, які проводяться при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я створюють фундамент для результативного проведення інших слідчих (розшукових) дій та відшукування доказової бази.

До судових експертиз, що проводяться при розслідуванні злочинів, пов'язаних з публічними закупівлями у сфері охорони здоров'я, слід відносити:

1) криміналістичну експертизу документів (відображає факти реєстрації підприємств та обставини, при яких укладались господарські угоди);

2) почеркознавча експертиза (допомагає встановити виконавця рукописного тексту чи підпису за управлінськими документами (накази, розпорядження Міністерства охорони здоров'я) та інших документів фінансово-господарського спрямування. Також ця експертиза встановлює заклади охорони здоров'я та підприємницькі структури як учасників замовлення);

3) судово-бухгалтерська експертиза (проводить аналітику руху грошових коштів та матеріальних цінностей за конкретним медичним закладом та підприємницькою структурою);

4) судова фінансово-економічна експертиза фінансових операцій (в межах розглядуваної категорії злочинів окреслена експертиза проводиться при виявленні ознаки використання злочинцями фіктивних підприємств, які є учасниками торгів);

5) будівельно-технічна експертиза (має місце бути при достовірному виявленні якості будівельних і ремонтних робіт у сфері охорони здоров'я. Це ж стосується і кількості будівельних матеріалів, що використовуються та наскільки вони відповідають будівельно-монтажній документації);

6) комп'ютерно-технічна експертиза (в межах розглядуваної категорії злочинів йдеться про те, що залежно від характеру та змістовного наповнення інформації по цим злочинам, які відображені в електронному вигляді – говориться про існування певних елементів об'єктивної сторони та інших обставин їх вчинення, а експертиза допомагає їх виявити);

7) фармацевтична та фармакологічна експертизи лікарських засобів (ціль – встановити їх фальсифікацію).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Олійник Л. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспективи розвитку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2014. № 5. Т. 2. С. 234–237.
2. Про судову експертизу: Закон України від 25 лютого 1994 року № 4038-ХІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 28. Ст. 232.
3. 23 жовтня 2020 року Міністерство юстиції України винесло на публічне громадське обговорення проєкт Закону України «Про судово-експертну діяльність». URL: <https://expertize-journal.org.ua/normativnie-documenti/3356-23-zhovtnya-2020-roku-ministerstvo-yustitsiji-ukrajini-vineslo-na-publichne-gromadske-obgovorennya-proekt-zakonu-ukrajini-pro-sudovo-ekspertnu-diyalnist> (дата звернення: 25.03.2021).
4. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави: Указ Президента України від 8 листопада 2019 року № 837 / Президент України. *Офіційний вісник Верховної Ради України*. 2019. № 837.
5. Романів С. Р., Голяш І. Д. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. № 10. С. 796–801.
6. Судово-економічна експертиза: навч. посіб. / Л. В. Дікань, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. Х.: Харків. нац. екон. ун-т ім. С. Кузнеця, 2014. 251 с.
7. Єрмоленко В. А. Сутність дефініції «судово-економічна експертиза». *Управління ризиком*. 2014. № 12. С. 42–43.
8. Кривцова Т. О. Удосконалення правового забезпечення судово-економічної експертизи як форми економічного контролю. *Бізнес Інформ*. 2015. № 2. С. 48–53.

9. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т.: Т. 20: Криміналістика, судова експертиза, юридична психологія / Авдеєва Г. К. та ін.; редкол.: В. Ю. Шепітько (голова) та ін.; Нац. акад. прав. наук України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2018. 951 с.

10. Про затвердження Інструкції 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 8 жовтня 1998 року № 53/5 (в останній редакції від 2.02.2021 р.) / Міністерство юстиції України. *Офіційний вісник Верховної Ради України*. 1998. № 53/5.

11. Основи судової експертизи: навчальний посібник / авт.-уклад.: Л. М. Головченко, А. І. Лозовий, Е. Б. Сімакова-Єфремян та ін. Х. : Право, 2016. 928 с.

12. Організаційні основи проведення окремих видів судових експертиз: навч. посіб. / Л. Ф. Гула, О. М. Гумін. Львів: Львівська політехніка, 2018. 428 с.

13. Судова експертологія: курс лекцій для слухачів магістратури юридичних вузів / Тертишник В. М., Варава В. В., Сачко О. В. / За заг. ред. д.ю.н, професора В. М. Тертишника. Дніпро: ЛПРА, 2021. 208 с.

14. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ. Х.: Консум, 1999. 480 с.

15. Експертизи у судовій практиці / [Арсенюк Т. М., Беляк Ю. М., Бояров В. І. та інші]: За заг. ред. В. Г. Гончаренка. К.: Юрінком Інтер, 2004. 388 с.

16. Судова експертологія у кримінальному судочинстві: наук.-практ. вид. для працівників підрозд. дізнання та досуд. слідства органів

внутр. справ / [Сибірна Р. І., Бараняк В. М., Пряхін Є. В. та ін.]; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів: Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2009. 83 с.

17. Клименко Н. І. Судова експертологія: курс лекцій: навч. посіб. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. К.: Видавничій дім «Ін Юре», 2007. 528 с.

18. Волобуєв А. Ф. Економічні злочини: поняття та проблеми розробки методик розслідування. Актуальні проблеми держави і права: Збірник наукових праць. Одеса: Юридична література. 2003. С. 35–39.

19. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 9(13). Ст. 88.

20. Розслідування економічних злочинів: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. та доп. / М. А. Погорецький, О. О. Вакулик, Д. Б. Сергєєва; за ред проф. М. А. Погорецького. К.: ВД «Дакор», 2015. 184 с.

21. Пиріг І. В. Теоретико-прикладні проблеми експертного забезпечення досудового розслідування: монографія / І. В. Пиріг. Дніпропетровськ: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ; Ліра ЛТД, 2015. 432 с.

22. Розслідування окремих видів злочинів: навч. посібник / О. В. Бищовець, М. А. Погорецький, Д. Б. Сергєєва та ін.; за ред. М. А. Погорецького та Д. Б. Сергєєвої. К.: Алерта, 2015. 536 с.

23. Фінансове шахрайство: методологічні засади розслідування: [монографія] / С.С. Чернявський. К.: «Хай-Тек Пресс», 2016. 624 с.

24. Донцова О. С. Проблемні питання методичного забезпечення судово-товарознавчих експертиз. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2015. Вип. 11. С. 645–653.

25. Щербаковська Л. П. Можливості диференціації копіювально-розмножувальних апаратів з кольоровим зображенням при криміналістичному дослідженні документів. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 3. С. 45–50.

26. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14 вересня 2020 року «Про Стратегію національної безпеки України»: Указ Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020 / Президент України. *Офіційний вісник Президента України*. 2020. № 392/2020.

27. Розслідування нецільового використання бюджетних коштів: метод. рек. / С. С. Чернявський, В. І. Василичук, А. А. Вознюк та ін. К.: Нац. акад. внутр. справ, 2015. 88 с.

28. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти): навч. посіб. / [В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин]. К.: ВД «Професіонал», 2016. 304 с.

29. Маслак Ю. Г. Особливості експертного дослідження нецільового використання бюджетних коштів, що виділяються небюджетним організаціям для виконання державних програм та замовлень. *Судова економічна експертиза*. 2016. № 9. С. 91–94.

30. Актуальні питання призначення та проведення експертиз: наук.-практ. посіб. / уклад.: А. В. Столітній, О. В. Сапін, Я. А. Соколова та ін.; за заг. ред. І. І. Присяжнюка. К.: Національна академія прокуратури України, 2017. 300 с.

31. Камишанський О. Ю. Особливості предмету доказування при розслідуванні розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної галузі. *Вісник ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка*. Луганськ. 2016. № 2. С. 334–340.

32. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 36. Ст. 275.

33. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 45. Ст. 400.



34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365.

35. Щербаковский М. Г. Судебные экспертизы: назначение, производство, использование: Учебно-практическое пособие. Харьков: Эспада, 2016. 544 с.

36. Меденцев А. М. Розслідування злочинів, що вчиняються у сфері закупівель: дис. на здоб. ступ канд юрид. наук: 12.00.09. Одеса. 2015. 214 с.

37. Паламарчук Л. П. Криміналістичне забезпечення розслідування незаконного втручання в роботу електронно-обчислюваних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2004. 204 с.

38. Грязін В. І., Гіжевський В. К., Рошин О. І. Підготовка та призначення судових експертиз. К.: Школа, 2004. 560 с.

39. Логачова Ю. Ф., Довгаль І. А. Будівельно-технічні дослідження з питань визначення вартості будівництва із залученням бюджетних коштів. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. Вип. 9. Х. : Право, 2009. С. 433–437.

40. Криміналістика: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / [К. О. Чаплинський, О. В. Лускатов, І. В. Пиріг, В. М. Плетенець, Ю. А. Чаплинська]. Дніпропетровськ: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, Ліра ЛТД, 2014. 380 с.

41. Ганенко І. С. Дослідження відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з давальницькою сировиною. *Криміналістика і судова експертиза: Міжвідомчий науково-методичний збірник* / відп. ред. І. І. Ємельянова. К.: Міністерство юстиції України, 2014. Вип. 59. С. 399–404.

42. Методика визначення завданих замовниками збитків у разі недотримання вимог чинного законодавства під час здійснення

закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти. *Збірник методичних рекомендацій з викриття злочинів у сфері економіки (викриття та документування злочинів у бюджетній сфері)* / Л. П. Скалозуб, В. І. Василичук, В. Р. Сливенко. К.: Видавництво «Консоль», 2009. С. 211–214.

43. Доліновський Ю. С. Виявлення злочинів під час публічних закупівель у сфері охорони здоров'я. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Юридичні науки»*. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. № 850. С. 500–507.

44. Експертиза у судочинстві України: наук.-практ. посіб. / за заг. ред. В. Г. Гончаренка, І. В. Гори. К.: Юрінком Інтер, 2015. 504 с.

45. Корзілов В. Ю. Спрощений метод розрахунків суми завищення вартості будівельних робіт як метод експертних досліджень у практичній діяльності Кримського НДІСЕ. *Криміналістика і судова експертиза: Міжвідомчий науково-методичний збірник* / відп. ред. І. І. Ємельянова. К.: Міністерство юстиції України, 2014. Вип. 59. С. 347–357.

46. Пиріг І. В. Судова експертологія: проблеми формування предмета та системи науки. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Збірник наукових праць*. 2013. № 2 (66). С. 485–493.