

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ  
ГУ НП В ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

**Дараган В.В., Єфімов В.В., Северин С.В., Шиян А.Г.**

**ПОРЯДОК І ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА  
ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ  
ПРАВOPOPУШЕНЬ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ**

*Методичні рекомендації*



*Рекомендовано до друку на засіданні кафедри оперативно-розшукової діяльності спеціальної техніки факультету підготовки фахівців для підрозділів кримінальної поліції ДДУВС, протокол від 09.12.2016 №14.*

**Рецензенти:**

**Обшалов С.В.**, кандидат юридичних наук, доцент (декан факультету підготовки фахівців для органів досудового розслідування Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ);

**Макашов А.В.**, кандидат юридичних наук (старший оперуповноважений відділу УЗЕ в Дніпропетровській області ДЗЕ Національної поліції України).

Порядок і особливості документування та досудового розслідування кримінальних правопорушень у бюджетній сфері / Укладачі: В.В. Дараган, В.В. Єфімов, С.В. Северин, А.Г. Шиян. – Дніпро: ДДУВС, 2016. – 39 с.

У методичних рекомендаціях, систематизовані теоретичні розробки та практичні рекомендації щодо порядку і особливостей документування та досудового розслідування кримінальних правопорушень у бюджетній сфері.

В основі висновків та рекомендацій покладено результати статистичних даних, позитивний досвід роботи правоохоронних органів, зокрема підрозділів захисту економіки ДЗЕ Національної поліції України.

Адресований працівникам правоохоронних органів, викладачам та науковим працівникам, студентам, курсантам, а також тим, хто досліджує проблеми протидії економічним злочинам.

© Дараган В.В., Єфімов В.В.,  
Северин С.В., Шиян А.Г.

## ЗМІСТ

|  |           |
|--|-----------|
| <b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>ВСТУП.....</b>  | <b>5</b>  |
| <b>1. Оперативно-розшукова характеристика бюджетної системи України.....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>2. Заходи щодо виявлення та профілактики злочинів, що вчиняються з порушенням бюджетного законодавства.....</b>               | <b>15</b> |
| <b>3. Документування злочинів, що вчиняються з порушенням бюджетного законодавства.....</b>                                      | <b>19</b> |
| <b>4. Особливості планування та організації розслідування злочинів, що вчиняються з порушенням бюджетного законодавства.....</b> | <b>28</b> |
| <b>Рекомендована література.....</b>   | <b>39</b> |

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

|      |   |
|------|---|
| БК   | – Бюджетний кодекс                          |
| ДАСУ | – Державна аудиторська служба України       |
| ДКУ  | – Державне казначейство України             |
| ДПА  | – Державна податкова адміністрація України  |
| ЗМІ  | – засоби масової інформації                 |
| КК   | – Кримінальний кодекс України               |
| КПК  | – Кримінальний процесуальний кодекс України |
| НП   | – Національна поліція України               |
| МФУ  | – Міністерство фінансів України             |
| НБУ  | – Національний банк України                 |
| ОРЗ  | – оперативно-розшукові заходи               |
| СРД  | – слідчі (розшукові) дії                    |
| НСРД | – негласні слідчі (розшукові) дії           |
| РП   | – Рахункова палата України                  |
| СБУ  | – Служба безпеки України                    |

## ВСТУП

Важливим резервом підвищення ефективності діяльності оперативних підрозділів захисту економіки Національної поліції України (далі - підрозділи ДЗЕ НП України) є наукова організація праці, систематичне впровадження передового досвіду. Проте у вивченні та впровадженні наукової організації праці й прогресивних методів існують серйозні недоліки, спричинені, зокрема, недооцінкою деякими керівниками значення впровадження нового в організацію запобігання та викриття злочинів у сфері економіки. Зазначене стає можливим тоді, коли керівник задоволений досягненням середніх показників в оперативно-службовій діяльності, виявляє інертність у вирішенні поставлених перед ним завдань, коли низький рівень виконавської дисципліни. Унаслідок цього не скрізь створюються умови для інтенсивного творчого пошуку, активного застосування прогресивних форм і методів роботи, не всюди спостерігається уважне ставлення до цінних починань. Недостатньо використовуються заходи морального і матеріального заохочення оперативних працівників, які застосовують передові, удосконалені форми роботи.

## 1. Оперативно-розшукова характеристика бюджетної системи України

Сучасна структура економічної злочинності включає в себе значну частину злочинів, що вчинюються в бюджетній сфері. Все частіше стає вилучення коштів з казни з використанням легальних форм господарської діяльності чи повноважень з контролю за цією діяльністю. Невиплата заробітної плати і пенсій, недофінансування освіти і медичного обслуговування, занепад інфраструктури міст і селищ – яскраві наслідки зловживань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Найважливішим елементом бюджетної системи є *бюджетні кошти*. Бюджетні кошти (як предмет злочину) мають обов'язкові ознаки:

- входження до бюджету (певного рівня). Кошти набувають такої ознаки після прийняття нормативного акту (що регулює їх обіг) – Закону «Про державний бюджет України» на певний рік, рішення місцевої влади про місцевий бюджет, кошторису доходів та видатків тощо;

- визначення джерел одержання і напрямів витрачання регулюються одним або кількома з чинних документів нормативно-правового або планового характеру (БК; підзаконними актами вищих органів влади; рішеннями про місцевий бюджет; розписами бюджетів; планами асигнувань; кошторисами доходів та видатків; документами, згідно з якими виділено кошти з бюджету або бюджетної установи іншим установам, підприємствам, організаціям; планами використання бюджетних коштів тощо).

В Україні застосовується казначейська форма обслуговування Державного бюджету України, яка передбачає здійснення Державним казначейством України операцій з коштами державного бюджету.

Усіма бюджетними установами складаються *кошториси*, які є основним плановим документом, що надає бюджетній установі повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

*Кошторис має дві складові:*

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків на виконання бюджетною установою основних функцій;

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

**План асигнувань** із загального фонду бюджету установи – це помісячний розподіл асигнувань, затверджених у кошторисі для загального фонду. Він регламентує взяття установою зобов'язань протягом року.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи затверджуються керівником відповідної вищої установи.

Усі розпорядники бюджетних коштів відкривають в органах Державного казначейства на своє ім'я реєстраційні рахунки для забезпечення обліку бюджетних коштів, виділених їм на відповідний рік.

БК України визначає поняття **бюджетного правопорушення**: це недотримання учасниками бюджетного процесу, встановленого БКУ та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. (Стаття 210 КК України «Порушення законодавства про бюджетну систему України»).

Отже, предметом цього злочину є бюджетні кошти – доходи бюджетів, що утворюються за рахунок податкових, неподаткових та інших надходжень на безповоротній основі.

З об'єктивної сторони склад злочину, передбаченого ст. 210 КК України, характеризується вчиненням одного з чотирьох діянь:

1. Використанням бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню, тобто, мета витрачання бюджетних коштів не відповідає наступному:

- виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторисам доходів і витрат;

- бюджетним призначенням, що встановлені для цих коштів:

- 1) фінансування за рахунок бюджетних коштів тих видатків, що не передбачені видатковими статтями затвердженого бюджету відповідного рівня;

- 2) використання бюджетних коштів, що мали цільове спрямування, з іншою метою, тобто фінансування одних видатків за рахунок інших статей видатків;

- 3) спрямування державних капітальних вкладень на наступне:

- a) проведення усіх видів ремонтних робіт;

- b) фінансування випуску та закупівлі промислової продукції, проведення її випробувань і сертифікації;

- v) реалізацію заходів, пов'язаних із закупівлею сільськогосподарської техніки на умовах лізингу.

2. Використанням бюджетних коштів в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, зокрема:

- перебільшуються обсяг і вартість проведених робіт;

- придбання товарно-матеріальних цінностей за завищеною ціною;

- надмірно нараховується заробітна плата за виконані роботи, послуги тощо;

- списуються підзвітні суми на відрядження за фіктивними авансовими звітами та первинними видатковими документами (проїзні квитки, рахунки готелів тощо);

- перевитрачаються бюджетні кошти внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг;

- перебільшуються асигнування у зв'язку з неправильним обрахуванням норм витрат тощо.

3. Недотриманням вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, може проявлятися у наступному:

- неприйняття рішення про скорочення видатків бюджету у разі зменшення надходжень до нього;
- прийняття рішення про здійснення фінансування у попередньому обсязі;
- поширення скорочення на всі видаткові статті бюджету, в тому числі захищені (тобто статті видатків бюджету, обсяг яких не може змінюватися при проведенні скорочення затверджених бюджетних призначень, відповідно до ст. 55 Бюджетного кодексу України);
- неподання керівником місцевого фінансового органу відповідній раді офіційного висновку про недовиконання доходної частини загального фонду місцевого бюджету, як це передбачено п. 7 ст. 78 Бюджетного кодексу України;
- неприйняття керівником бюджетної установи рішення про внесення змін до кошторису і плану асигнувань.

4. Недотриманням вимог щодо пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів відбувається, зазвичай, у таких формах:

- фінансування у повному обсязі одних статей видатків при одночасному зменшенні або призупиненні фінансування за іншими статтями;
- недодержання строків фінансування видатків за окремими статтями, що призводить до виникнення і зростання заборгованості з виплати пенсій, заробітних плат, соціальної допомоги;
- перевищення або зменшення видатків бюджету в одному кварталі (місяці) за рахунок іншого періоду бюджетного року.

Перші дві форми вчинення злочину являють собою *лише активні дії*, а саме: прийняття службовою особою рішень, якими передбачається фінансування окремих статей видатків у розмірах, що перевищують встановлені затвердженим бюджетом. Дві інші форми вчинення злочину можуть виявлятися як *в активних діях, так і в бездіяльності* службової особи. Наприклад, шляхом бездіяльності злочин буде вчинено у випадку, якщо доходи бюджету скорочуються, але розпорядники бюджетних коштів або особи, що їх використовують, не приймають рішення щодо скорочення видатків за всіма або окремими (крім захищених) статтями.

Використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню – це витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим Законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, і виділеним бюджетним асигнуванням. Нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання у будь-якій формі (грошовими коштами, шляхом взаємозаліків та розрахунків векселями, наданням податкових пільг чи товарного кредиту) всупереч призначенням, що визначені для цих коштів відповідними кошторисами доходів і видатків, рішенням органів влади або укладеними з кредиторами договорами. *Тобто фінансування за рахунок бюджетних коштів видатків, взагалі не*



*передбачених видатковими статтями затвердженого бюджету, або ж фінансування одних статей за рахунок інших статей видатків.*

Нецільовим використанням бюджетних коштів має визнаватись також скерування бюджетних коштів на банківські депозити; придбання різноманітних активів (валюти, цінних паперів, іншого майна) з метою отримання прибутків та наступного продажу; здійснення за рахунок бюджетних коштів внесків у статутний фонд іншої юридичної особи чи надання їй благодійної допомоги, використання коштів, що мали цільове спрямування, з іншою метою; витрачання бюджетних коштів за відсутності первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій; витрачання бюджетних коштів понад установлені нормативи, у разі коли такі види витрачання не дозволені нормативно-правовими актами або не обумовлені окремо при виділенні коштів.

*Використання бюджетних коштів у супереч їх цільовому призначенню може бути способом вчинення інших, більш тяжких злочинів, наприклад розкрадання майна.* Останнє має місце, зокрема, при незаконному використанні службовими особами бюджетних коштів на будівництво чи ремонт належного їм на праві приватної власності житла, благоустрій земельних ділянок, оплату навчання в навчальних закладах їхніх дітей тощо.

*Використання бюджетних коштів у обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, – це фінансування окремих або всіх видаткових статей бюджету, в тому числі й з додержанням принципу пропорційного фінансування видатків бюджету, в розмірах, що перевищують ті, які затверджено бюджетом.* Таке фінансування може здійснюватися за рахунок додаткових, понад визначені, надходжень до бюджету внаслідок збільшення його доходної частини, а також за рахунок використання коштів, призначених на фінансування інших видатків бюджетів (в останньому випадку одночасно матиме місце як використання цих коштів у обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, так і використання їх не відповідно до цільового призначення).

*Недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету може, зокрема, визнаватись:*

- неприйняття рішень про пропорційне скорочення видатків за всіма видатковими статтями бюджету в разі зменшення надходжень до нього;
- неподання органам, що затвердили бюджет, пропозицій щодо прийняття рішень про пропорційне скорочення видатків бюджетів у передбачених законодавством випадках;
- скорочення видатків не за всіма, а лише за окремими статтями видатків бюджету в разі зменшення надходжень до нього, тобто непропорційне скорочення видатків за всіма статтями бюджету (крім захищених);
- пропорційне скорочення видатків бюджету за всіма, в тому числі й за захищеними статтями бюджету в разі зменшення надходжень до бюджету (при цьому недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків

бюджету виявляється в тому, що воно поширюється й на захищені статті видатків, які йому не підлягають).

Суб'єктом злочину може бути будь-яка службова особа, наділена правом розпоряджатися бюджетними коштами, у тому числі відповідні службові особи підприємств, установ та організацій, фінансування яких здійснюється за рахунок бюджету, які чинним бюджетним законодавством визнаються розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів. Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи, в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Суб'єктами злочину можуть бути й службові особи суб'єктів господарської діяльності – юридичних осіб небюджетної сфери, якщо одержані як дотації, субсидії чи субвенції бюджетні кошти витрачаються ними не відповідно до їх цільового призначення. За наявності в діях таких осіб ще й ознак шахрайства з фінансовими ресурсами вчинене треба кваліфікувати за сукупністю злочинів – за відповідними частинами ст. 210 та ст. 222 КК України.

Оскільки законодавство про бюджетну систему порушується службовою особою шляхом використання нею влади чи службового становища всупереч інтересам служби або вчиненням дій, що виходять за межі наданих їй законом прав і повноважень, то злочин, передбачений ст. 210 КК України, за своїм змістом є нічим іншим, як зловживанням владою чи службовим становищем (ст. 364 КК України).

Стаття 211 передбачає відповідальність за видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку.

*Нормативними актами, якими змінюється розмір доходів чи видатків бюджету всупереч встановленому законом порядку* обсягах, можуть бути постанови, накази, розпорядження, інструкції, якими встановлюються обов'язкові для невизначеного кола осіб правила поведінки, тобто які є обов'язковими для виконання їх усіма підпорядкованими підприємствами, установами чи організаціями.

Видання нормативних актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч закону, вчинюється **умисно**, видати нормативний акт **необережно неможливо**.

*Розпорядчі акти* поширюють свою дію на конкретно визначених у них суб'єктів мають одноразове застосування (наприклад, прийняття головою райдержадміністрації одноособово розпорядження про виділення юридичній особі – суб'єкту підприємницької діяльності безпроцентного кредиту за рахунок перевищення дохідної частини районного бюджету).

За своїм змістом нормативно-правові та розпорядчі акти як предмет цього злочину характеризуються тим, що вони змінюють доходи або видатки бюджетів всупереч встановленому законом порядку.

До таких актів, наприклад, належать ті, які змінюють ставки або строки сплати до бюджетів або державних цільових фондів податків, зборів

інших обов'язкових платежів; передбачають списання заборгованості зі сплати обов'язкових платежів, у т.ч. неподаткового характеру; запроваджують нові види обов'язкових платежів, не передбачені законодавством; надають пільги щодо податків, зборів інших обов'язкових платежів або позбавляють таких пільг; передбачають використання коштів одних статей видатків бюджету на фінансування інших або використання коштів одних бюджетів на фінансування видатків інших бюджетів; передбачають скорочення визначених бюджетом видатків на фінансування його захищених статей; передбачають застосування фінансових санкцій тощо.

Під *виданням* нормативно-правових або розпорядчих актів слід розуміти як одноособове складання, прийняття і підписання таких документів службовими особами, так і затвердження ними актів, прийнятих (схвалених) відповідними колегіальними органами.

Суб'єктами відповідальності за ст. 211 КК є посадові особи органів виконавчої влади, які наділені повноваженнями видавати чи затверджувати нормативні акти, якими незаконно змінюються порядок і умови формування чи використання бюджетних коштів.

Бюджетний кодекс України передбачає можливість складання бюджету із загального та спеціального фонду. До спеціального фонду Державного бюджету включені доходи, які визначаються виключно законами України. Тепер спеціальний фонд бюджету включає бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень, які раніше були джерелами позабюджетних фондів.

Державні цільові позабюджетні фонди дозволено утворювати на державному рівні відповідно до законів України з метою ефективної реалізації соціальних завдань держави, правова база цих фондів велика. Наприклад, найбільший цільовий позабюджетний державний фонд – Пенсійний. Пенсійне забезпечення в Україні регулюється багатьма законами, міжнародними угодами, указами Президента України та Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», який введений в дію з 1 січня 2004 р.

В даному фонді вчиняються наступні правопорушення: розкрадання коштів, призначених для виплати пенсій, посадовими особами поштового зв'язку; зловживання посадових осіб банківських установ та комерційних структур з пенсійними коштами; зловживання керівників комерційних структур, які зобов'язані здійснювати відрахування обов'язкових платежів до Пенсійного фонду; хабарництво з боку посадових осіб регіональних управлінь Пенсійного фонду за безпідставне видання пенсійного посвідчення та ін.

Конституція України, основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» та Закон України «Про зайнятість населення» регулюють надходження та витрачання Фонду загальнообов'язкового державного соціального

страхування України на випадок безробіття. В даному фонді вчиняються наступні правопорушення: нецільове використання коштів Фонду; зловживання посадових осіб Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття при проведенні тендерів та конкурсів з планованих державних закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; зловживання посадових осіб комерційних структур, які надають до регіональних відділень Фонду сфальсифіковані дані про створення нових робочих місць та виплату заробітної плати з метою отримання дотацій; зловживання окремих суб'єктів підприємницької діяльності (фізичних осіб), які надають неправдиві дані про працездатність (наприклад, пенсіонери) та розмір заробітної плати з метою отримання додаткової соціальної допомоги; хабарництво посадових осіб відділень Фонду, оформлення статусу безробітного; хабарництво з боку керівників комерційних підприємств, які за хабарі надають фізичним особам фіктивні довідки про середню заробітну плату, необхідні для постановки на облік та виплати одноразової допомоги з безробіття.

Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» створено «Фонд соціального страхування від нещасних випадків». У даному фонді вчиняються наступні правопорушення: зловживання посадових осіб регіональних відділень Фонду, щодо завищення розрахункової суми одноразових виплат; незаконна виплата щомісячних грошових компенсацій на підставі фальсифікованих документів; розкрадання коштів Фонду шляхом фальсифікації бухгалтерських документів; корупція за прискорення видачу страхових виплат.

Відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» створено Фонд соціального страхування тимчасової втрати працездатності. Ст. 20 Закону вміщує напрямки використання коштів Фонду: виплата застрахованим особам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю та пологами, при народженні дитини та по догляду за дитиною до трирічного віку, на поховання; фінансування санаторно-курортного лікування та оздоровлення застрахованих осіб і членів їхніх сімей; створення резерву коштів; на утримання фонду і розвиток його матеріально-технічної бази. В даному фонді вчиняються наступні правопорушення: незаконна виплата премій; корупція за виділення пільгових путівок санаторно-курортного лікування, за термінове оформлення та виплату соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням та ін.

У бюджетних установах вчиняються розкрадання грошових засобів шляхом: незаконного нарахування заробітної плати на видуманих осіб, необґрунтованими преміями та винагородами, за пільговими надбавками, фальсифікованими відрядженнями; завищення кошторисів на виконання

робіт та послуг комерційними структурами; заниження доходів від орендної плати тощо.

Матеріальні цінності розкрадаються шляхом незаконного списання і зняття з балансу з різних причин (непридатність, пошкодження, збіг термін використання та ін.).

*Розкрадання товарно-матеріальних цінностей в медичних організаціях.*

Цей злочин можуть вчиняти особи, які мають доступ до медичних ліків, тобто лікарі, медичні сестри, фармацевти, продавці аптек, тощо. Ці дії вчинюються у наступних формах:

- а) завищення ваги і цін на медикаменти, що відпускаються за безготівковим розрахунком різним організаціям і установам;
- б) заміна дорожчих препаратів дешевими;
- в) надання ліків населенню поза касовим апаратом.

*Незаконне нарахування та виплата стипендій.*

Ці діяння вчинюють безпосередньо працівники навчального закладу, а саме:

– працівники бухгалтерії (як правило, рядовий бухгалтер діє у змові з головним бухгалтером) навмисно затримують нарахування та виплату стипендій. Несвоєчасна виплата стипендій призводить до того, що певна кількість студентів (учнів), закінчивши своє навчання, так і не отримують заборгованість з видачі стипендії. Згодом гроші з заборгованості надходять до навчального закладу, в т.ч. й ті, що призначені на виплату вказаної заборгованості, але посадові особи, користуючись тим, що минув певний час з моменту виникнення заборгованості, розкрадають ці кошти шляхом оформлення фіктивних відомостей про нібито виплачену стипендію, в тому числі із підробленими підписами студентів (учнів);

– працівники деканату зараховують на навчання вигаданих чи підставних осіб та розписуються від їх імені в одержанні стипендій. Працівники бухгалтерії навчальних закладів, які перебувають у змові з працівниками деканату, вчиняють розкрадання коштів шляхом оформлення документів на позбавлення стипендій тих, хто не встигає, і порушників дисципліни.

*Розкрадання з надходжень в оплаті різних послуг, плати за утримання і навчання в дитячих і навчальних закладах.* При вчиненні злочину особи підробляють різноманітні бухгалтерські документи та текст у них, а саме:

– при одержанні внесків касири виписують квитанції із зазначенням внесеної суми, а потім перед врученням квитанції, що підтверджує надходження грошей до каси підприємства, проставляють на ній не черговий порядковий номер, а номер квитанції, відповідно до якої гроші були отримані й оприбутковані раніше;

– прибутковий касовий ордер, за яким була видана квитанція, знищується, а гроші привласнюються;

– якщо в квитанції проставляється дійсний порядковий номер, у прибутковому ордері занижується внесена платником сума.

*Розкрадання коштів з асигнувань на витрати відряджень у спортивних організаціях.* На підставі фінансування великої кількості спортивних зборів і змагань, що фінансуються як з бюджету, так і з інших джерел, співробітники спортивних організацій одержують у бухгалтеріях значні кошти.

У той же час окремі із запланованих заходів у дійсності не проводяться, але у бухгалтерію надаються фіктивні авансові звіти, до яких додаються проїзні квитки, що отримуються на прохання або за невелику винагороду у пасажирів відповідних рейсів і маршрутів та інші недостовірні документи, а отримані з каси гроші привласнюються.

*Незаконне надання путівок.* Право на безкоштовне або частково погашене санітарно-курортне лікування або відпочинок у літніх таборах мають діти, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС відповідно до вимог п.1 Наказу Міністерства України у справах захисту населення від наслідків аварії на Чорнобильській АЕС № 103 від 03.10. 1995 р. «Про затвердження Порядку виплати компенсації середньої вартості путівки на санаторно-курортне лікування та відпочинок дітей, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи». Відповідно до п. 5 статті 30 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» потерпілі діти мають право на щорічне безплатне забезпечення путівками на оздоровлення строком до двох місяців. Але посадові особи відділів освіти райдержадміністрацій, зловживаючи службовим становищем (в т.ч. й за неправомірну вигоду), вносять до списків на безкоштовні (пільгові) путівки осіб, які не мають на це права.

## **2. Заходи щодо виявлення та профілактики злочинів, що вчиняються з порушенням бюджетного законодавства**

Працівник Департаменту захисту економіки Національної поліції, який оперативно обслуговує підприємства бюджетної сфери у своїй діяльності, повинен постійно звертати особливу увагу на явища, події та факти, що дають підстави вважати про вчинення злочинів у цьому напрямку.

1. При виданні службовою особою нормативно-правових актів, що змінюють доходи та видатки бюджету необхідно з'ясувати наступні питання:

- яким розпорядникам, в яких розмірах та з якою метою передбачені видатки бюджету?
- за якими статтями та в якому розмірі планувалися надходження до бюджету?
- чи було дотримано виконання бюджету в розрізі кожного розпорядника бюджетних коштів (якщо ні, то яка причина)?
- який суб'єкт бюджетних правовідносин ініціював внесення змін до відповідного бюджету?
- яким чином була вмотивована пропозиція щодо внесення змін до бюджету?
- чи була дотримана процедура внесення змін до бюджету, яка визначена у ч. 3 ст. 23, ч.ч. 7, 8 ст. 78 БК?

Видати такий акт розпорядник бюджетних коштів може лише перевищивши службові повноваження.

З метою профілактики цього виду правопорушень необхідно проводити роз'яснювальні бесіди зі службовими особами бюджетних установ, в яких доводити вимоги законодавства щодо:

- порядку розпорядження коштами, що виділяються з бюджету;
- компетенції службових осіб різних державних органів у використанні бюджетних коштів;
- санкцій, що настають при порушенні бюджетного законодавства;
- використання бюджетних коштів за призначенням;
- про ділові та моральні якості службових осіб.

Конкретно до категорії таких осіб належать:

- 1) службові особи місцевих фінансових органів, які повинні виконувати функції з забезпечення виконання місцевих бюджетів;
- 2) керівники бюджетних установ та організацій, які розпоряджаються бюджетними коштами;
- 3) службові особи юридичних осіб небюджетної сфери, яким згідно з чинним законодавством делеговано право розпоряджатись бюджетними коштами (наприклад, службові особи недержавних підприємств, які надають житлово-комунальні послуги і на рахунки яких перераховуються бюджетні кошти у вигляді нарахованих населенню житлових субсидій);
- 4) службові особи підприємств, які не мають статусу бюджетних установ, однак у встановленому порядку через розпорядників коштів отримують бюджетні кошти на певні програми, у вигляді цільової фінансової

допомоги, а також фінансову допомогу за рахунок бюджетних коштів у формі дотацій, субвенцій, субсидій.

2. Про вчинення правопорушення щодо використання бюджетних коштів в обсягах, що перевищують затвержені межі видатків може свідчити наступне:

- завищення обсягу і вартості проведених робіт;
- придбання товарно-матеріальних цінностей за завищеною ціною;
- зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо;
- видатки внаслідок списання за фіктивними або підробленими документами підзвітних сум на відрядження;
- витрати бюджетних коштів, допущені внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг;
- наявність завищених асигнувань у зв'язку з неправильним обрахуванням норм витрат тощо.

3. Про можливе вчинення правопорушення щодо використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню свідчать такі дії:

- скерування бюджетних коштів на банківські депозити;
- придбання різноманітних активів та наступний їх продаж;
- перерахування на рахунки фіктивних підприємств бюджетних коштів та їх викрадення шляхом подальшої конвертації;
- погашення банківських кредитів, оплата господарських витрат, придбання обладнання, інвентарю;
- надання безвідсоткових та безстрокових позик;
- безпідставне проведення взаємозаліків – розрахунків на фінансування видатків на вже побудовані об'єкти соціального призначення;
- фінансування виробництва за рахунок коштів, призначених для виплати заробітної плати (в цьому випадку необхідна додаткова кваліфікація за ст. 175 Кримінального кодексу України «Невиплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат»);
- використання на утримання державних органів коштів, виділених на фінансування заходів у сфері освіти;
- використання пенсійних коштів, коштів на забезпечення регресних позовів, ліквідацію наслідків катастроф, стихійного лиха, коштів на розвиток тваринництва для виплати заробітної плати, на придбання паливно-мастильних матеріалів у комерційних структур, будівництво та харчування в державних установах тощо.

Крім вищезазначених дій свідчити про порушення бюджетної системи може і наступне:

- безпідставне підвищення заробітної плати в тій чи іншій бюджетній установі, тобто при відсутності відповідного нормативно-правового акта, який встановлює підвищений розмір заробітної плати;
- невмотивована виплата премії окремим працівникам у сфері бюджетної установи;



- накладення дисциплінарних стягнень на керівника бюджетної установи або на працівника фінансового відділу, який має право підпису грошових документів;

- проведення в бюджетній установі капітального або поточного ремонту, на який не було передбачено бюджетне фінансування у відповідному фінансовому році;

- придбання бюджетною установою окремих основних засобів високої вартості, а саме: автомобілів, комп'ютерів та ін.

Вчинення злочину в такий спосіб полягає в порушенні службовою особою прямих заборон, встановлених нормативними актами на використання бюджетних коштів на певні цілі, або встановленого особливого порядку витрачення бюджетних коштів.

Виявляючи злочини в бюджетній сфері, необхідно використовувати допомогу осіб, які мають доступ до фінансової документації.

Найбільш привабливими, з точки зору отримання інформації в цьому напрямку, є працівники бухгалтерії. З їх допомогою можливе попереднє ознайомлення з бухгалтерською документацією. При попередньому аналізі таких документів можливо вже на ранніх стадіях вчинення злочину, без залучення фахівців, встановити факти порушень бюджетного законодавства.

Інформацією щодо вчинення злочинів можуть володіти й інші матеріально-відповідальні особи (касири) та працівники, які здійснюють обрахування вартості робіт або послуг. Спілкуючись з вказаними особами, можна отримати конкретні відомості щодо безпідставного списання підзвітних сум на відрядження, завищення фактичних витрат на проведення робіт, що фінансуються з бюджету, укладання угод на проведення ремонтних робіт з фіктивними фірмами та проведення ремонту за кошти, що мають позабюджетне походження, та списання витрат за рахунок бюджетних коштів. При цьому необхідно з'ясувати, в яких стосунках (дружніх, або родинних) знаходяться працівники відділу бухгалтерії з керівниками бюджетних установ та їх заступниками, касиром, матеріально-відповідальними особами.

Це необхідно для визначення можливостей вступу у змову службових осіб з метою вчинення злочинів, предметом яких будуть бюджетні кошти. В процесі виявлення даного виду злочину потрібно не забувати про спілкування з ревізорами ДАСУ, співробітниками Державної казначейської служби України, аудиторамі, які, в свою чергу, теж володіють інформацією, що цікавить оперативників.

Визначаючи осіб, які представляють інтерес для працівників ДЗЕ НП, необхідно враховувати специфіку їх функціональних обов'язків. Використовуючи специфічні функціональні повноваження, вони можуть вчиняти злочини. До таких осіб можуть належати як керівники бюджетних установ або їх заступники, так і бухгалтери, касири та інші матеріально-відповідальні особи, які мають відношення до одержання, збереження, використання або видачі товарно-матеріальних цінностей.

Зацікавленість представляють також службові особи органів Державної казначейської служби України, які можуть сприяти використанню бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, оскільки в Україні застосовується казначейська форма обслуговування Державного бюджету.

Ефективність проведення загальної профілактики здебільшого залежить від центральних та місцевих органів виконавчої влади, що повинні розподіляти бюджетні кошти із урахуванням інтересів усіх суб'єктів бюджетних правовідносин однаковою мірою (пропорційно до потреб тієї чи іншої сфери суспільного життя).

Заходи щодо загальної профілактики злочинів, які посягають на державні кошти, можуть здійснюватись в таких формах:

1) оприлюднення в засобах масової інформації найрезонансніших справ щодо порушення бюджетного законодавства. В цьому випадку необхідно доводити до громадян також і ті рішення, що були прийняті у цих справах щодо винних осіб;

2) підвищення ефективності роботи Державної казначейської служби України, в зв'язку з тим, що воно здійснює попередній контроль за перерахунками бюджетних коштів та має можливість попередити їх нецільове використання. Тому працівники правоохоронних органів, здійснюючи профілактику, повинні приділяти не менше уваги діяльності працівників Державної казначейської служби України, а також їх зв'язкам та стосункам із службовими особами бюджетних установ;

3) встановлення більш тісних контактів співробітників ДЗЕ НП України з ДАС України. Своєчасне надання інформації про правопорушення, виявлені в ході проведення перевірок операцій з бюджетними коштами, до правоохоронних органів сприяє притягненню винних до відповідальності та попередженню подальших посягань на державний бюджет;

4) проведення регулярних зустрічей керівництва бюджетних установ та їх фінансових та матеріально-відповідальних осіб з кваліфікованими юристами, які можуть роз'яснити особливості відповідальності службових та матеріально-відповідальних осіб за вчинення тієї чи іншої дії, що підпадає під ознаки, передбачені відповідною статтею Кримінального кодексу України;

5) посилення контролю з боку контрольних органів за належним використанням бюджетних коштів тощо.

### **3. Документування злочинів, пов'язаних з бюджетними коштами**

З метою якісного документування протиправних діянь у бюджетній сфері необхідно встановлювати:

- факти, що можуть свідчити про порушення бюджетного законодавства;
- коло осіб, які в силу специфіки своєї діяльності мають можливість вчиняти злочини у бюджетній сфері;
- коло осіб, які можуть володіти інформацією щодо вчинення злочинів у бюджетній сфері і в подальшому бути свідками;
- документи, що свідчать про протиправність дій злочинців.

Розглянемо типові ситуації, що можуть виникати в процесі виявлення злочинів, пов'язаних із порушенням законодавства про бюджетну систему і заходи щодо їх розкриття:

1. Заходи розкриття щодо неповноти перерахування підприємствами належного відсотка від сум орендної плати, за здавання в оренду майна, що у ході приватизації не ввійшло до статутного фонду господарського товариства необхідно:

- отримати від Фонде держмайна України (ФДМУ) копію акта перевірки підприємства;
- витребувати від Фонду державного майна адреси приміщень, що підпадають під дію вищезазначеної Методики та здаються в оренду певними підприємствами;
- перевірити наявність погодження з ФДМУ щодо здачі приміщень в оренду;
- в процесі спілкування з орендарями з'ясувати розмір орендної плати та в якій формі здійснюється розрахунок з орендодавцем;
- не викликаючи підозри, за допомогою працівників підприємства отримати копії договорів оренди приміщень, що здаються підприємством в оренду;
- співставити адреси приміщень, зазначені в договорах оренди з інформацією, наданою Фондом Державного майна України;
- співставити фактичну площу зданого приміщення з площею, вказаною в договорі оренди;
- становити зв'язок з працівниками бухгалтерії підприємства, що здає в оренду ці приміщення, з метою отримання інформації щодо руху грошових коштів на розрахункових рахунках підприємства;
- отримати від вказаних працівників виписки банку з розрахункового рахунку підприємства та розрахунок орендної плати за кожним зданим приміщенням;
- у випадку відображення на розрахункових рахунках 100% орендної плати встановити, на підставі якого розпорядження здійснюється неперерахування 70% орендної плати до державного бюджету. Цю інформацію можливо отримати від працівників регіонального відділення Фонду Державного майна України;

– у випадку невідображення на рахунках усього обсягу орендної плати отримати у орендарів, які вносять плату за приміщення готівкою (відповіді на певні питання: якщо вносять готівку до каси – який рахунок та які підстави зазначені у прибутковому касовому ордері; якщо особисто службовій особі, встановити, хто ця особа, як відбувається передавання грошей, чи видає ця особа будь-які документи, які підтверджують факт передання їй грошей);

– від Фонду Державного майна України отримати розрахунок збитків за визначений період, який понесла держава внаслідок незаконного здавання в оренду приміщень або несплати до ФДМУ належної частки орендної плати;

– при встановленні розбіжностей за орендною платою призначити ревізію.

2. *Отримання інформації щодо незаконної витрати бюджетних коштів внаслідок завищеної вартості виконаних робіт та послуг.*

При проведенні тендерної політики спостерігаються численні факти проведення недійсних та за завищеними цінами торгів, монополістичної змови учасників, просування на ринок фіктивних фірм, з метою отримання незаконних гонорарів так званих «відкатів». Це пов'язано з тим, що чинний Закон України «Про публічні закупівлі» є недосконалим, а встановлений ним механізм державних закупівель – невиправдано складним, непрозорим і неефективним.

Основні способи вчинення протиправних дій у сфері здійснення державних закупівель є: незаконне визначення переможця за винагороду (корупція); складання завідомо неправдивих документів (тендерної пропозиції); невиконання умов договору купівлі-продажу товарів та послуг; створення фіктивної конкуренції та ін.

З метою виявлення протиправного використання за підсумками тендера бюджетних коштів на придбання товарів, виконання робіт та послуг, необхідно перевірити та проаналізувати наступні документи:

- а) кошторис проведення державної закупівлі і звіт про його виконання;
- б) рішення та положення про утворення тендерного комітету;
- в) тендерну документацію (предмет закупівлі, кількість, строки поставки, методика розрахунків цін, основні умови закупівлі, вимоги сторін та, технічна документація та ін.);
- г) договір на закупівлю, укладений замовником з переможцем тендера.

З метою викриття злочинів незаконного використання бюджетних коштів при закупівлі товарів та послуг *необхідно здійснити наступні заходи:*

1) проаналізувати інформацію щодо тендерів, проведених розпорядниками державних коштів за період, який досліджується (оголошення про їхнє проведення і переможців наявна на сайті <https://prozorro.gov.ua/>);

2) вивчити тендерну документацію учасників торгів із зверненням особливої уваги на переможців торгів, що надали неповний (недостатній для висновків) перелік необхідних для участі у тендері документів порівняно з іншими учасниками, що брали участь у тендері. Перевірити відповідність

документів переможців тендера встановленим кваліфікаційним вимогам та іншим умовам тендерної документації;

3) опитати службових осіб підприємств і організацій, що програли тендер, з питань порушень, які були допущені під час його проведення з боку службових осіб підприємств-замовників (членів тендерного комітету), залучення до участі в торгах «своїх» фірм, а також можливих перевитрат бюджетних коштів (у випадку проведення закупівлі за державні кошти), перерахованих на адресу переможців, що пропонують товари, роботи, послуги за ціною, яка значно вище за середню ціну, що склалась на ринку;

4) у випадку проведення тендера із закупівлі товарно-матеріальних цінностей, устаткування – визначити, за допомогою відповідних фахівців, ступень придатності до використання або експлуатації цих товарно-матеріальних цінностей (устаткування), які надійшли від переможців тендера; провести перевірку законності їх оприбуткування і списання; перевірити паспортну документацію (якщо це устаткування);

5) провести зустрічні перевірки переможців тендерів за фактами законності придбання ними товарно-матеріальних цінностей для реалізації замовникам з метою виявлення можливих фактів їхнього фіктивного підприємництва та розкрадання бюджетних коштів;

б) провести перевірку достовірності та повноти обсягу виконаних робіт і послуг переможцями тендерів.

Незалежно від виявлення будь-якого з порушень встановити, які відносини між службовими особами підприємства, яке проводило тендер, та тими підприємствами, які були допущені до участі у тендері.

Якщо в ході перевірки отриманої інформації будуть підстави вважати, що в ході проведення тендера було вчинено злочин, необхідно порушити у встановленому законом порядку питання про проведення Державної аудиторської служби України перевірки дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні вказаної процедури.

3. Виявлення нецільового використання бюджетних коштів – безпідставна невіплата заробітної плати, внаслідок нецільового використання бюджетних коштів, призначених для виплати заробітної плати.

В цьому випадку потрібна додаткова кваліфікація за ст. 175 КК України. При розслідуванні зазначеного злочину слід провести наступні дії:

а) в Управлінні праці та соціального захисту населення Державної адміністрації отримати перелік підприємств, які мають заборгованість з виплати заробітної плати з розшифруванням періоду цієї заборгованості (більше ніж за один місяць).

б) у Державній казначейській службі України з'ясувати, чи було здійснено перерахування коштів з бюджету на рахунок установи для виплати заробітної плати;

в) за допомогою наявних джерел отримати копії або інформацію з виписок з розрахункових рахунків підприємства або оборотно-сальдових відомостей за відповідний період та журналам-ордерам, у яких відображується рух коштів на розрахунковому рахунку та в касі

підприємства, основних засобів, необоротних активів тощо. При опрацюванні вищезазначених документів звернути увагу на такі факти: на які цілі були витрачені значні грошові кошти; чи було придбання основних засобів, зокрема автомобілів, комп'ютерів та інших цінних речей, що не беруть безпосередньої участі в основній діяльності підприємства;

г) у процесі аналізу руху коштів на розрахунковому рахунку встановити:

- в якому розмірі здійснюється оплата телефонних рахунків;

- чи здійснюється фінансування навчання кого-небудь з працівників або його родичів;

- чи надається матеріальна допомога працівникам підприємства;

- чи не здійснюється оплата лікування сторонньої особи;

д) проаналізувати авансові звіти: кому видавалися кошти, на які цілі вони були використані;

е) визначитись, чи здійснювались в період, що аналізується, закордонні чи інші поїздки працівниками підприємства, хто їздив та з якою метою;

є) в ході спілкування з працівниками бюджетної установи з'ясувати, чи відбувалося в останній час преміювання кого-небудь з працівників;

ж) отримати пояснення від керівництва підприємства, в тому числі від фінансового відділу та з яких причин не було виплачено заробітну плату працівникам установи.

При розкраданні грошей з фонду заробітної плати, бюджетної установи, необхідно перевіряти: бухгалтерський документообіг; накази на призначення працівників на відповідні посади, порядок нарахування і видання заробітної плати; діючу систему оплати праці; встановлені посадові оклади та відсоткові нарахування тощо.

4. Отримання інформації щодо нецільового використання бюджетних коштів при проведенні ремонтних робіт. Цей злочин може вчинюватись як шляхом перерахування коштів на рахунки фіктивних фірм, так і шляхом списання коштів на вже раніше виконані роботи. В цьому випадку, якщо в ході перевірки буде виявлене будь-яке з порушень, необхідно з'ясувати в працівників тих суб'єктів підприємницької діяльності, які, згідно з документами, приймали участь у тендері, чи дійсно це було так. Крім того, на цих підприємствах ознайомитися з бухгалтерською документацією, з метою встановити реальність подання тендерних пропозицій. При необхідності зробити копії певних документів.

При виявленні суб'єктів, яким було відмовлено в участі у тендері, встановити, якими є мотиви цього рішення. При цьому слід пам'ятати, що для відмови повинна бути одна з причин, яка визначена законом «Про публічні закупівлі».

Незалежно від виявлення будь-якого з порушень встановити, які відносини між службовими особами підприємства, що проводило тендер, та тими підприємствами, котрі були переможцями у тендері.

Якщо в ході перевірки отриманої інформації будуть підстави вважати, що в ході проведення тендера було вчинено злочин, необхідно порушити у

встановленому законом порядку питання про проведення ДАСУ перевірки дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні вказаної процедури.

5. Документування розкрадань, пов'язаних із матеріальними цінностями, зводиться до встановлення способу приховання розкрадань у документах. Такими документами можуть бути закупівельні або розрахункові накладні, товарні чеки, акти на списання матеріалів у зв'язку з непридатністю, пошкодженням, збігом терміну використання тощо. Здійснюючи розкрадання, працівники бухгалтерії вносять виправлення у звіти матеріально-відповідальних осіб, прибутково-видаткові документи, завищують відомості про товари що не надійшли або на ті, що вибули. При розкритті розкрадань товарно-матеріальних цінностей необхідно враховувати специфіку роботи кожної установи, його первинний документообіг і з допомогою агентів та особистим пошуком виявляти: факти несвоєчасного представлення в бухгалтерію матеріально-відповідальними особами прибуткових і видаткових документів; наявність виправлень і підчисток в облікових документах; випадки передачі матеріальних цінностей при відсутності матеріально-відповідальних осіб та без проведення інвентаризацій; порушення порядку обліку основних і обігових засобів.

6. Викриття злочинів, пов'язаних з розкраданням та нецільовим використанням бюджетних коштів, призначених на будівництво та реконструкцію автомобільних доріг.

Виконання дорожніх робіт, у тому числі з будівництва та реконструкції автомобільних доріг передбачає проведення твердого покриття та капітально ремонту. Кошти виділяються з Державного бюджету, інвестиційних проектів та банківського кредитування. У сфері дорожнього господарства можуть бути вчинені різноманітні замасковані злочинні діяння економічної спрямованості. Основними порушеннями у цій сфері є нецільове використання бюджетних коштів, які підлягали спрямуванню на будівництво, ремонт, утримання автомобільних доріг та їх розкрадання.

Спосіб розкрадання бюджетних коштів здійснюється шляхом складання *договорів з комерційними структурами та фіктивних актів*, у які вносяться завідомо *неправдиві відомості стосовно об'єму виконаних робіт та використаних матеріалів*.

При документуванні фактів нецільового використання бюджетних коштів, які підлягали спрямуванню на будівництво, ремонт, утримання автомобільних доріг та їх розкрадання, додатково необхідно:

- в облдержадміністраціях, службах автомобільних доріг областей та в регіональних підрозділах ДАК «Автомобільні дороги України» отримати відомості щодо коштів, виділених з державного та місцевих бюджетів на проведення будівництва або ремонт автомобільних доріг загальнодержавного та місцевого значення і встановити об'єкти будівництва;

- встановити безпосередніх виконавців будівництва, з якими укладено відповідні угоди або які визначені переможцями на проведення зазначених

робіт тендерними комітетами при облдержадміністраціях та інших органах виконавчої влади;

- провести огляд об'єктів будівництва з метою встановлення *візуальних ознак* проведення будівельних робіт або їх відсутності;

- провести вивчення проектно-кошторисної документації з метою встановлення можливих розбіжностей між даними, що містяться в документації про об'єкт будівництва з фактичними даними об'єкта будівництва;

- на підприємствах, що здійснювали будівельні роботи, вивчити бухгалтерські документи, які підтверджують факт здійснення будівельних або ремонтних робіт, закупівлю необхідних для цього матеріальних цінностей, використання будівельної та іншої спеціальної техніки, нарахування заробітної плати тощо, з метою фіксації об'ємів виконаних робіт. Особливу увагу звернути на акти виконаних робіт, в яких зазначаються об'єкти будівництва, використані матеріали та безпосередні витрати при веденні будівництва. При необхідності провести зустрічні перевірки інших суб'єктів господарювання, які здійснювали постачання матеріалів, надавали техніку тощо. Слід зазначити, що вищевказаний акт форми 2-КБ є офіційним звітним документом використання державних коштів, один з примірників якого надається виконавцем робіт до органів державного казначейства;

- у разі встановлення фактів використання коштів державного та місцевих бюджетів на проведення ремонтно-будівельних робіт інших об'єктів, ніж тими, що визначені відповідними кошторисами, необхідно здійснити документальну фіксацію цих фактів. Для цього можливо залучити фахівців органів Державної аудиторської служби або департаменту контролю-ревізійної роботи та фінансових розслідувань Міністерства інфраструктури України;

- у разі встановлення фактів можливого завищення об'ємів виконаних робіт із будівництва або ремонту автомобільної дороги до перевірки необхідно долучити відповідних спеціалістів для проведення експертного дослідження об'єкта будівництва на предмет відповідності фактично затрачених матеріалів та виконаних робіт з даними, зазначеними в актах виконаних робіт;

- встановити службових осіб служб автомобільних доріг областей, регіональних підрозділах ДАК «Автомобільні дороги України», інших суб'єктів господарювання, які безпосередньо брали участь у розподілі та використанні коштів і які в подальшому підписували акти виконаних робіт.

Для проведення будівельно-технічного дослідження об'єкта будівництва (автомобільної дороги) можна залучати спеціалістів наукових інститутів судових експертиз та їх філіалів.

Для цього необхідно звернутися до керівників зазначених інститутів з письмовим зверненням щодо проведення будівельно-технічного дослідження об'єкта будівництва. До звернення обов'язково додається: проектно-



кошторисна документація об'єкта будівництва; акти виконаних прихованих робіт; акти виконаних земельних робіт; акти виконаних робіт форми 2-КБ.

Крім цього, зазначені дослідження можуть також проводити суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з проведенням різноманітних досліджень та експертиз, і які мають відповідні дозволи на проведення цих досліджень та експертиз.

7. Документування злочинів у сфері використання бюджетних коштів в АПК на предмет законності отримання пільг у сплаті ПДВ та виплати дотації сільськогосподарським товаровиробникам та населенню за продану ними велику рогату худобу за рахунок податку на додану вартість.

З метою виявлення та документування злочинних дій необхідно здійснити наступні заходи:

1) встановити на обслуговуваній території наявність м'ясокомбінатів, які проводять закупівлю м'яса у населення та здійснюють його переробку;

2) у податковій інспекції отримати декларації з ПДВ та встановити суми податку на додану вартість, спрямованого на виплату дотацій сільськогосподарським виробникам за вирощену продукцію;

3) у бухгалтерії цих підприємств отримати відомості згідно з квитанціями типової міжвідомчої форми ПК-2 про обсяги закупленого м'яса у громадян з їх установчими даними та даними про кількість, вагу голів великої рогатої худоби, а також їх вартість;

4) отримати списки громадян, які одержали з каси та безготівковим переказом дотації за продану ними м'ясокомбінату велику рогату худобу з зазначенням установчих даних та сум одержаних коштів;

5) провести зустрічні перевірки з громадянами – продавцями великої рогатої худоби. Під час їх опитування з'ясувати: чи дійсно вони продавали ВРХ м'ясокомбінату; чи в тих обсягах, що вказані в закупівельних квитанціях форми ПК-2; а також чи отримували кошти за неї, в тому числі і дотації за вирощене поголів'я і в яких сумах.

6) у разі виявлення розбіжностей призначити проведення документальної ревізії та опитати посадових осіб м'ясокомбінату з питань спрямування сум ПДВ на оплату дотацій громадянам, які фактично не здавали ВРХ, а також відслідкувати по банку та касі подальший рух цих коштів з метою встановлення шляхів їх легалізації.

8. Документування злочинів, пов'язаних з використанням коштів Державного бюджету України, виділених на фінансову підтримку агропромислових підприємств, що перебувають в особливо складних кліматичних умовах.

З метою документування злочинних дій необхідно провести наступні заходи:

1) з метою отримання інформації про суб'єкти підприємницької діяльності агропромислового комплексу регіону, що отримали фінансову допомогу, необхідно направити запит до районного відділу Державної казначейської служби України;

2) з метою отримання копій рішень комісії з визначення сільгосп підприємств, яким виділяються кошти на безповоротній основі, та отримання копій документів, що були підставою для прийняття зазначених рішень, слід скерувати запит до управління сільського господарства та продовольства обласних державних адміністрацій з метою витребування копії документів, що були підставою для прийняття зазначених рішень, а саме: звернення про виділення коштів; результати фінансово-господарської діяльності підприємства; довідку гідрометслужби про природно-кліматичні умови, у яких перебуває сільгосп підприємство; дані агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення;

3) скерувати запит до районного відділу земельних ресурсів з метою встановлення природної родючості ґрунтів, що підтверджується даними агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення, необхідно направити запити;

4) направити запит до сільськогосподарського підприємства, якому виділена фінансова підтримка, для отримання копій наступних документів: звернення про виділення коштів з визначенням напрямків їх використання; довідки про результати фінансово-господарської діяльності підприємства; довідки гідрометслужби про природно-кліматичні умови, у яких перебуває сільгосп підприємство; довідки даних агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення; довідки даних про використання коштів, виділених на фінансування; первинних бухгалтерських документів, що свідчать про використання коштів державного бюджету;

5) проаналізувати отримані вище документи з метою встановлення їх фальсифікації щодо злочинів, передбачених ст.ст. 191, 210, 364, 366 КК України, та провести опитування працівників та вилучити документи (підприємства, казначейства, держадміністрації та ін.) про отримання та використання бюджетних коштів; провести ревізію фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

9. Організація роботи підрозділів ДЗЕ НП України з оперативного супроводження бюджетних видатків.

Організаційні заходи полягають у налагодженні взаємодії з регіональними органами державної влади та казначейства, які, згідно ст. 51 БК України, забезпечують виконання державного бюджету та бюджетів регіональних рівнів за видатками рішення обласних рад у загальному та спеціальному фондах.

Оперативне супроводження бюджетних видатків здійснюється на усіх стадіях виконання державного бюджету:

- 1) встановленні бюджетні асигнування розпорядникам бюджетних коштів на основі затвердженого бюджетного розпису;
- 2) затвердженні кошториси розпорядниками бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт та послуг;
- 5) здійснення платежів;

б) використання товарів, робіт та послуг на виконання бюджетних програм.

#### **4. Особливості планування та організації розслідування злочинів, що вчиняються з порушенням бюджетного законодавства**

Суттєве значення для успішного вирішення завдань у кримінальних провадженнях про порушення бюджетного законодавства має чітке планування та організація розслідування. Планування розслідування нерідко включають до організації в якості її складового елемента, частини. Планування розглядають і як умову цілеспрямованої організації розслідування, тактичний прийом, метод ведення слідства, метод організації. Ці поняття є пересічними, оскільки ефективна організація розслідування неможлива без планування, а планування повинно передбачати основні організаційні заходи в конкретній справі.

Планування розслідування бюджетних злочинів фактично починається з аналізу відомостей про факти злочинних зловживань із бюджетними коштами одразу після відкриття кримінального провадження і має певні особливості. По-перше, це обумовлено необхідністю проведення великої кількості організаційних та підготовчих заходів, при проведенні яких вже повинні висуватися припущення про наявність складу злочину в діяннях певних осіб. По-друге, при перевірці фактів зловживань із бюджетними коштами слідчий ще не має достатньої кількості фактичних даних про обставини порушень бюджетного законодавства і тому значною мірою повинен спиратися на типові версії про можливий характер подій, власний досвід розслідування подібних злочинів. Суттєвої різниці між плануванням діяльності слідчого щодо перевірки первинної інформації про подію, що має ознаки злочину, до початку кримінального провадження і після цього не існує.

Планування розслідування бюджетних злочинів повинно базуватися на типових версіях, під якими розуміються найбільш характерні для даної ситуації припущення пояснення окремих фактів або події в цілому. Основою для системи типових версій має бути система загальних версій про характер події, яка дає загальний напрямок у вирішенні питання про наявність або відсутність складу злочину.

Версії будуються на основі первинного матеріалу про злочин, а також із урахуванням інформації, яку отримують в процесі проведення першочергових СРД. При цьому висувуються загальні версії про природу події в цілому:

- мало місце кримінально-каране порушення бюджетного законодавства;
- злочинного порушення бюджетного законодавства не було, але мав місце інший злочин (зловживання владою або службовими повноваженнями, шахрайство з фінансовими ресурсами тощо);
- мало місце інше правопорушення без ознак злочину (адміністративне, дисциплінарне тощо);
- злочинного порушення бюджетного законодавства не було, а мав місце цивільно-правовий делікт.

Версії виконують роль необхідних орієнтирів, котрим підкорений напрямок розумової діяльності і побудова задач, спрямованих на організацію роботи.

Організація розслідування виявляється у визначенні та конкретизації обставин, що підлягають доказуванню у кримінальному провадженні, у визначенні сил і засобів розслідування, плануванні їхнього використання, мобілізації сил і засобів, створенні оптимальних умов для провадження слідчих та інших дій. Крім технічного забезпечення, організація розслідування передбачає взаємодію слідчого з оперативними підрозділами, залучення і використання допомоги відповідних спеціалістів, а в необхідних випадках і засобів масової інформації.

Високий професіоналізм у розслідуванні визначається вмінням конструювати обґрунтовані версії, чіткою організацією слідчих дій та заходів оперативного (ініціативного) пошуку. Планування розслідування бюджетних злочинів базується і на знанні предмета доказування у справах даної категорії. Ґрунтуючись на положеннях ст. 91 КПК, з урахуванням особливостей складів бюджетних злочинів (ст.ст. 210, 211 КК) та їхньої криміналістичної характеристики можна визначити такий перелік обставин, що підлягають встановленню:

а) чи мав місце факт порушення бюджетного законодавства і в чому конкретно проявилось це порушення (спосіб бюджетного злочину);

б) які саме бюджетні кошти стали предметом злочину (планові або наявні; цільове спрямування та обсяг дозволеного витрачання) та їхній розмір (великий, особливо великий);

в) характеристика виданих нормативно-правових (розпорядчих) актів, якими всупереч встановленому законом порядку змінені доходи або видатки бюджету (найменування, номери державної реєстрації, зміст, незаконні положення, від імені кого видані, чий підписи, резолюції є на цьому акті);

г) чи були виконані незаконні нормативно-правові (розпорядчі) акти;

ґ) які саме вимоги і яких чинних нормативних актів були порушені при вчиненні злочину;

д) мотив злочину (корисна або інша особиста зацікавленість; невірно зрозумілі інтереси справи тощо);

е) розмір заподіяної злочином матеріальної шкоди (якщо вона була заподіяна) та які заходи слід здійснити для її відшкодування;

є) в яких документах відобразились сліди злочину та місця їх знаходження;

ж) характеристика державного органу, установи, підприємства, організації, де службові особи вчинили порушення (функції, форма власності, джерела фінансування, напрями діяльності, структура, місцезнаходження, керівники та службові особи, відповідальні за забезпечення фінансово-господарської діяльності);

з) відомості про майно та наявність реєстраційних, розрахункових, бюджетних рахунків у казначейських органах або/та банках;

и) коло осіб, які брали участь у здійсненні фінансово-господарської діяльності або у виданні (підготовці, прийнятті, узгодженні, доведенні до виконавців) нормативно-правового (розпорядчого) акта, яким були незаконно змінені доходи і видатки бюджету;

і) особи, які є причетними до злочину, та міра участі кожної з них у його вчиненні;

ї) обставини, що впливають на ступінь тяжкості злочину (повторність, вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб);

й) обставини, що пом'якшують (п.п. 1, 2, 4, 5, 6, 8, 9 ст. 66 КК) та обтяжують (п.п. 3, 5, 11 ст. 67 КК) покарання;

к) свідки злочину;

л) зв'язок бюджетного злочину з іншими злочинами, вчиненими даною особою (групою);

м) обставини, що характеризують особу обвинуваченого і причини злочину;

н) умови, які сприяли скоєнню злочину та заходи, які доцільно вжити для їхнього усунення.

Специфіка складів злочинів, передбачених ст.ст. 210, 211 КК, обумовлює необхідність проведення слідчим певних дій організаційного та підготовчого характеру відразу після отримання первинних матеріалів про злочин та на початковому етапі розслідування. Ці дії виконуються слідчим особисто або за допомогою співробітника оперативного підрозділу чи обізнаних осіб. Їхнє ігнорування перешкоджає слідчому об'єктивно оцінити первинну інформацію про бюджетний злочин, призводить до ускладнень у подальшому розслідуванні.

До організаційно-підготовчих заходів у кримінальних провадженнях про бюджетні злочини можна віднести:

*1. Вивчення нормативно-правового матеріалу, що регулює склад, структуру і порядок формування та виконання бюджетів, порядок видання нормативно-правових і розпорядчих актів у бюджетній сфері, а також відповідної учбової та наукової літератури.* Нормативні акти, що регулюють порядок формування та використання бюджетних коштів, мають певні особливості, які суттєво відрізняють склади цих злочинів від інших. Ігнорування цього аспекту може призвести до помилкової кваліфікації злочину або визначення невірною напрямку розслідування. У подальшому це призводить до неефективного використання сил і засобів, втрати часу та зниження темпів розслідування.

Наприклад, при розслідуванні злочинного порушення законодавства про бюджетну систему України директором бібліотеки Н. Слідчий неправильно визначив предмет доказування, керуючись при цьому висновками ревізорів і співробітника відділу УЗЕ ДЗЕ Національної поліції України, який проводив перевірку повідомлення про злочин. Суть справи полягала в тому, що кошти призначені для виплати зарплати, були використані для проведення ремонтних робіт. Слідчий основну увагу спрямував на доказування тієї обставини, що використані кошти не належать до статті витрат на капітальне

будівництво. Для цього була призначена будівельно-технічна експертиза, яка тривала кілька тижнів. Фактично ж потрібно було доказати той факт, що кошти були витрачені не на виплату заробітної плати, для чого потрібна була не будівельно-технічна, а судово-бухгалтерська експертиза і деякі інші СРД. На це звернув увагу суд, повертаючи справу на додаткове розслідування, яке фактично довелося починати з початку.

Слідчому доцільно робити виписки з нормативних актів тих положень, вимоги яких були порушені службовою особою при вчиненні злочину. Наявність таких виписок дозволить правильно орієнтуватися в кваліфікації діяння, грамотно і обґрунтовано складати основні процесуальні документи у провадженні (повідомлення про підозру, обвинувальний акт т.п.). Виписки можуть використовуватись при плануванні та проведенні допитів підозрюваних і свідків, що сприятиме підвищенню ефективності цих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій.

*2. Ознайомлення зі специфікою фінансової, господарської, нормотворчої діяльності державного органу, підприємства, установи чи організації, його структурою, особливостями ведення діловодства, бухгалтерського обліку та звітності.* Це здійснюється шляхом вивчення нормативно-правових актів, які регламентують організацію і діяльність даного органу, підприємства, установи чи організації, спеціальної літератури, отримання консультацій у спеціалістів та у працівників подібних організацій.

На початковому етапі розслідування злочинів, вчинених шляхом використання бюджетних коштів у супереч їх цільовому призначенню або недотримання вимог чинного бюджетного законодавства щодо пропорційного фінансування чи скорочення видатків бюджету (ст. 210 КК) на перший план виходить ознайомлення з порядком здійснення та оформлення фінансових і господарських операцій, складання фінансової звітності, системою бухгалтерського обліку у даному державному органі, на підприємстві, в установі чи організації.

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 211 КК, суттєвого значення набуває ознайомлення з порядком нормотворчої діяльності у даному органі або конкретної службової особи (осіб). У такому випадку виникає необхідність у дослідженні всього процесу такої діяльності, зокрема, встановленні порядку прийняття рішення про необхідність видання того чи іншого правового акту, розробки (підготовки) проектів цих актів, особливостей їхнього попереднього (юридичною службою) та подальшого (вищестоящими органами) узгодження, реєстрації, доведення до виконавців, контролю за виконанням.

*3. Збір даних про особистість службової особи, яка вчинила протиправні дії з бюджетними коштами.* Дані про особисті зв'язки службової особи (наприклад, з підприємцями, вищестоящими службовими особами, керівниками інших установ, своїми заступниками, головними бухгалтерами, працівниками юридичної служби) можуть допомогти у встановленні співучасників, місць знаходження документів – можливих джерел доказів, свідків і таким чином сприяти успішному подальшому

розслідуванню. Ці відомості можуть бути отримані в результаті проведення СРД.

4. *Організація заходів щодо забезпечення збереження необхідних бухгалтерських, банківських, казначейських та інших документів, які мають значення для справи.* У зв'язку з тим, що документи – основні джерела доказів у кримінальних провадженнях про бюджетні злочини – можуть бути знищені або приховані злочинцями чи іншими особами, основним завданням початкового етапу розслідування стає забезпечення збереження цих документів. Виконання цього завдання здійснюється шляхом проведення комплексу СРД. Але ефективність цих дій значною мірою зумовлюється належним здійсненням з боку слідчого заходів організаційного характеру, до яких можна віднести: а) визначення кола державних органів, установ, підприємств, організацій, де необхідно вилучити або витребувати документи; б) визначення кола документів, які слід вилучити; в) визначення конкретних місць знаходження цих документів (бухгалтерія, фінансово-економічний відділ, юридичний відділ, канцелярія, архів тощо) або кола службових осіб, у розпорядженні яких ці документи знаходяться; г) визначення конкретного способу одержання документів (вилучення, витребування, тимчасовий доступ до речей та документів, обшук); г) визначення часу та послідовності проведення дій, спрямованих на отримання документів; д) визначення виконавців таких дій (особисто слідчим, оперативним працівником); е) складання доручення органу дізнання на проведення тимчасового доступу до речей та документів з визначенням конкретної задачі працівнику цього органу.

5. *Організація взаємодії з працівниками оперативно-розшукових підрозділів.* Деякі суттєві обставини вчинення злочинів вказаного виду можуть бути встановлені шляхом проведення НСРД при провадженні досудового розслідування.

Організаційні заходи слідчого в основному полягають у визначенні напрямів оперативної роботи, здійсненні заходів щодо налагодження належної взаємодії зі працівниками названих підрозділів. У кримінальних провадженнях про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства, основними завданнями, які вирішують оперативні працівники, є: встановлення місць знаходження документів, що мають значення для справи; встановлення осіб, котрі тим чи іншим чином причетні до злочину; виявлення осіб, які мають відомості про обставини справи; виявлення можливого вчинення інших злочинів; проведення за дорученням слідчого окремих слідчих дій тощо.

Найбільш ефективною організаційною формою взаємодії слідчого і оперативних підрозділів при розслідуванні злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства, є створення слідчо-оперативної групи (СОГ). Нагальна необхідність у цьому виникає при виявленні ознак зв'язку цього виду злочину з іншими, зокрема з привласненням бюджетних коштів. У таких випадках порушення бюджетного законодавства є необхідною умовою заволодіння бюджетними коштами, яке здійснюється, як



правило, з використанням комерційних структур. Це супроводжується вчиненням інших злочинів, які утворюють певну технологію злочинної діяльності. Організація і планування розслідування, яке проводиться СОГ, має певні особливості, докладно відображені у кількох наукових працях. Як свідчить практика, проведення досудового слідства СОГ здійснюється при розслідуванні багатоепізодних та особливо резонансних злочинів названої категорії. Певні особливості має порядок утворення СОГ, до складу яких входять працівники різних правоохоронних органів (прокуратури, органів Національної поліції, СБУ).

**6. Залучення осіб, які володіють спеціальними знаннями, та використання їхньої допомоги у розслідуванні.** Для того, щоб забезпечити ефективність використання спеціальних знань необхідно здійснити організаційний захід – визначити і залучити конкретних осіб, які володіють спеціальними знаннями у тій чи іншій галузі (фахівців з бухгалтерського обліку, будівництва, фінансів, банківської справи і т.ін.).

Спеціальні знання слідчий може використовувати як у процесуальних, так і в непроцесуальних формах. Найбільш ефективними формами використання спеціальних знань при розслідуванні злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства є: а) отримання консультацій обізнаних осіб із різних питань; б) проведення ревізії; в) призначення експертиз; г) залучення спеціаліста для участі у проведенні окремих слідчих дій.

Крім того, при розслідуванні злочинів вказаного виду в окремих випадках проводяться допити експертів, ревізорів та інших обізнаних осіб.

За консультаціями до осіб, які володіють спеціальними знаннями в галузях бухгалтерського обліку, фінансів, кредиту та інших, слідчі частіше за все звертаються для: а) роз'яснення положень нормативних актів, що діють у бюджетній сфері; б) ознайомлення зі спеціальними питаннями стосовно особливостей порядку виділення та використання бюджетних коштів; в) ознайомлення зі спеціальними питаннями стосовно порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у даному органі чи установі; г) роз'яснення акту ревізії та допомоги при оцінці висновків ревізорів; г) допомоги при підготовці до окремих слідчих дій.

Багато труднощів виникає при призначенні та проведенні документальних ревізій і судово-економічних експертиз, що заважає успішному розслідуванню злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства. Детального розгляду потребує проблема призначення ревізії працівниками правоохоронних органів.

Проведення ревізій та перевірок в установах бюджетної сфери має певні особливості. На практиці підготовка до проведення ревізії часто недооцінюється. Нерідко конкретні питання ревізорам слідчі зовсім не формулюють, сподіваючись на те, що ревізори самостійно знайдуть які-небудь порушення бюджетного законодавства. У подальшому це може призвести до необхідності призначення додаткових ревізій, втрати доказів, затягування часу розслідування.

У загальному вигляді питання ревізорам у провадженнях про бюджетні злочини можуть бути такими: а) чи правомірним було одержання установою бюджетних коштів; б) чи відповідають здійснені витрати цільовому призначенню даних коштів; в) чи не перевищують здійснені видатки встановлені нормативно-правовими актами та плановими документами межі; г) який розмір бюджетних коштів використано з порушеннями; ґ) хто із службових осіб є відповідальними за дотримання вимог бюджетного законодавства, що були порушені. У залежності від суті справи в кожному конкретному випадку питання мають бути деталізовані.

Якість проведення ревізії значною мірою залежить від тісної взаємодії працівників органів ДАС з оперативними працівниками та слідчими. Така взаємодія при розслідуванні економічних (в тому числі і бюджетних) злочинів має полягати в: а) спільному обговоренні складу ревізійної групи, узгодженні програми ревізії; б) здійсненні спільних дій та заходів по створенню сприятливих умов для її проведення; в) проведенні у разі необхідності ревізії у присутності працівників правоохоронного органу або у приміщенні правоохоронного органу за належним чином вилученими документами; г) забезпеченні при необхідності працівниками правоохоронного органу присутності службових осіб об'єкта контролю для давання пояснень ревізорам та підписання акта ревізії; ґ) спільному рішенні питання про залучення до процесу проведення ревізії спеціалістів інших галузей; д) взаємному інформуванні слідчого або оперативного працівника і ревізора про результати своєї роботи; е) сумісному визначенні найефективніших методів ревізії; є) обговоренні та визначенні черговості проведення окремих ревізійних дій, черговості відібрання пояснень у службових осіб, діяльність яких перевіряється; ж) узгодженні місця проведення ревізійних дій та підписання акта (проміжного акта) ревізії; з) узгодження продовження термінів проведення ревізії; и) вжитті працівниками правоохоронних органів на прохання ревізорів заходів по припиненню протидії ревізорам з боку службових осіб, які перевіряються, забезпеченню належного проведення ревізії (перевірки), охороні працівників ДАС, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжитті заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності; і) передачі працівниками правоохоронного органу ревізорам раніше вилучених на об'єкті контролю бухгалтерських документів; ї) вирішенні правоохоронним органом питання про поновлення втраченого бухгалтерського обліку на об'єкті контролю; й) здійсненні сумісних заходів по забезпеченню одержання та збереження необхідних для проведення ревізії і для кримінального провадження документів; к) забезпеченні правоохоронними органами проведення зустрічних перевірок; л) здійсненні сумісних заходів по забезпеченню відшкодування завданих державі збитків та усуненню інших фінансових правопорушень. У літературі виділяються й інші форми взаємодії, наприклад, забезпечення раптовості проведення окремих ревізійних дій, сумісне формулювання конкретного завдання ревізії.

Для забезпечення ефективності використання результатів ревізії у розслідуванні злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства, а також для поліпшення взаємодії між контролюючими і органами Національної поліції України розроблено «План заходів щодо оперативного супроводження бюджетних витрат, попередження фактів розкрадання, незаконного та нецільового використання бюджетних коштів».

Слід зазначити, що є нагальна потреба у врегулюванні взаємодії правоохоронних органів з РП. Діяльність цього спеціалізованого органу в сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства має суттєве значення.

Дії слідчого щодо планування та організації розслідування тісно пов'язані між собою. Після проведення перевірочних дій та початку кримінального провадження на основі одержаної інформації слідчий висуває окремі версії стосовно певних обставин справи. Як правило, на цьому етапі висуваються версії про:

- об'єктивну сторону діяння (форма порушення бюджетного законодавства та конкретний спосіб злочину);
- суб'єкта злочину (роль окремих службових осіб у вчиненні злочину);
- суб'єктивну сторону діяння (форма вини (умисел) та мотиви злочинних дій);
- можливість вчинення підозрюваними поряд з бюджетними ще й інших злочинів (привласнення чи заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовим становищем, корупцією, зловживань службовим становищем тощо);
- можливий зв'язок діянь службових осіб із вчиненням іншими особами (заправило, тими, які одержують бюджетні кошти) злочинів (привласнення майна, шахрайств з фінансовими ресурсами, тощо).

Висунення версій про об'єктивну сторону діяння полягають у визначенні слідчим обґрунтованих припущень стосовно способів діяння службової особи – порушника бюджетного законодавства. Суттєвого значення тут набуває творче використання даних криміналістичної характеристики вказаних злочинів стосовно типових способів їхнього вчинення. Висунення версій про способи може ґрунтуватись і на наявності практичного досвіду розслідування бюджетних злочинів. Конкретні версії про способи злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства, дозволяють визначити основні завдання по їхній перевірці, основані на моделюванні можливої поведінки злочинця до, під час та після вчинення злочину. Після цього намічаються шляхи вирішення вказаних завдань, строки їхнього виконання та виконавці. Ця діяльність є невід'ємною частиною планування розслідування.

Версії про суб'єктів злочину даного виду полягають у припущеннях не тільки стосовно основних виконавців злочину, а й про інших осіб, причетних до його вчинення. Як вже відмічалось, конкретні виконавці бюджетних злочинів зазвичай відомі ще до початку кримінального провадження. Одним

із завдань початкового етапу розслідування є виявлення всіх співучасників злочину, які ще не відомі. Ними можуть бути і неслужбові особи, які брали участь у вчиненні злочинного діяння, зокрема, були підбурювачами або пособниками службової особи. При цьому версії висувуються, по-перше, стосовно кола цих осіб. Наприклад, співучасниками злочину можуть бути: спеціалісти казначейської служби; працівники банків; заступники керівника; особи, які безпосередньо виконують обов'язки, пов'язані з використанням коштів (касири, особи, які супроводжують кошти); службові особи небюджетних установ, підприємств, організацій на користь яких були виділені бюджетні кошти або яким надано переваги (першочергове фінансування, пільги за податками і т.п.) незаконним нормативно-правовим чи розпорядчим актом; працівники юридичної служби (юрисконсульти), органу юстиції при скоєнні злочину, передбаченого ст. 211 КК. По-друге, висувуються версії щодо ступеня участі кожного зі співучасників у вчиненні злочину. Вивчення порядку укладання угод та оформлення фінансово-господарських операцій, особливостей руху грошових коштів та матеріальних цінностей, порядку здійснення процесу створення, узгодження та доведення до виконавців нормативно-правових (розпорядчих) актів дозволяє висунути та перевірити припущення стосовно не тільки можливих учасників злочинного діяння, а й їхньої ролі у вчиненні злочину.

Версії про суб'єктивну сторону діяння мають на меті з'ясування форми вини осіб, які вчинили порушення бюджетного законодавства. Перш за все, слід визначити, діяла особа умисно чи з необережності. Висунення припущень щодо цього аспекту повинно ґрунтуватись на наявних відомостях стосовно способу злочину. Слід враховувати, що злочини, передбачені ст.ст. 210 і 211 КК, можуть вчинятись лише умисно. Вивчення кримінальних проваджень вказує на досить розповсюджені пояснення службових осіб, нібито вони не усвідомлювали протиправний характер своїх діянь, оскільки не знали положень чинних нормативних актів, що були ними порушені.

При висуненні версій про суб'єктивну сторону діяння слід ґрунтуватись на припущеннях стосовно суб'єктивного відношення службової особи до самого діяння, а не до усвідомлення факту невідповідності вчинених дій нормативним вимогам бюджетного законодавства, оскільки «незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності» (ст. 68 Конституції). У таких випадках «необхідно виходити із презумпції знання особою нормативно-правових актів за умови, що вони були доведені до відома населення у встановленому законом порядку».

Мотиви дій злочинців при вчиненні злочинів, що розглядаються, не впливають на кваліфікацію діяння, оскільки не є обов'язковою ознакою складу. Але версії про них необхідні для встановлення як обставин, що входять у предмет доказування, так і для встановлення можливостей скоєння інших злочинів разом із бюджетними (корупції, привласнення майна тощо).

Версії про можливий зв'язок дій службової особи – порушника бюджетного законодавства – зі скоєнням інших злочинів, як нею особисто,

так і іншими особами, висуваються на основі фактичної інформації, що є у розпорядженні слідчого.

Слідча версія є лише логічною основою планування. Крім неї потрібно враховувати основи планування процесуального і тактичного характеру. Процесуальні основи – це вимоги закону про проведення обов'язкових процесуальних дій у визначені строки, тактичні основи – це той тактичний задум, яким керується слідчий, визначаючи час та послідовність своїх дій, черговість перевірки версій, форми взаємодії з оперативними працівниками тощо.

Процес планування розслідування складається з таких етапів: а) аналіз вихідної інформації; б) визначення завдань розслідування; в) визначення засобів і способів вирішення завдань; г) визначення виконавців і строків виконання; ґ) контроль виконання запланованих слідчих дій та інших заходів. Безперечно необхідним є складання письмового плану розслідування злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства. Адже всі СРД доцільно проводити скоординовано та у стислі строки. Вибір конкретної форми та структури плану розслідування здійснюється слідчим залежно від обсягу матеріалу, який є у нього в розпорядженні, досвіду розслідування подібних злочинів. У письмовому плані розслідування бюджетних злочинів доцільно відображати такі елементи:

- тактичні завдання розслідування (їхній конкретний перелік та послідовність вирішення залежить від слідчої ситуації, яка склалась);
- слідчі дії та інші заходи, спрямовані на вирішення тактичних завдань;
- строки виконання;
- виконавців (слідчий, працівник органу дізнання, ревізор тощо).

Така досить давно відома форма плану найбільш зручна для того, щоб запланувати вирішення нагальних завдань, які постають перед слідчим на початковому етапі розслідування (забезпечити збереження доказів, попередити можливі спроби злочинців здійснити тиск на свідків, фальсифікувати або знищити документи тощо).

При плануванні початкового етапу розслідування злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства, перш за все, слід враховувати необхідність вирішення розглянутих вище ситуаційно обумовлених першочергових завдань. Для забезпечення об'єктивності та повноти розслідування при складанні плану слідчому необхідно мати на увазі необхідність при наявності такої можливості підтвердження одних і тих же обставин кількома джерелами доказів. Особливо важливим є правильне визначення хронологічної послідовності проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій, інших заходів.

Таким чином, специфіка планування і організації процесу розслідування бюджетних злочинів полягає у вивченні досить складного бюджетного законодавства, урахуванні особливостей документообігу, діловодства, руху грошових бюджетних коштів, що обумовлює залучення відповідних спеціалістів і використанні їхньої допомоги. Тому забезпечення успіху у

розслідуванні в значній мірі залежить від проведення комплексу організаційно-підготовчих заходів, грамотної побудови версій з урахуванням особливостей предмета доказування і складання письмового плану розслідування.

### Використана та рекомендована література:

1. Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 13 жовт. 2015 р. No 830. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/newsnpd>. – Назва з екрана.
2. Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України [Електронний ресурс] :наказ Голови Національної поліції України від 7 листоп. 2015 р. No 81. –Режим доступу:<http://www.npu.gov.ua/uk/>. –Назва з екрана.
3. Васи́линчук В.І. Запобігання та розкриття злочинів підрозділами Державної служби боротьби з економічною злочинністю / В.І.Василинчук // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. –2004. –No 4. – С.102–110.
4. Про Національну поліцію [Електронний ресурс]: Закон України від 2 лип. 2015 р. No 580-VIII. –Режим доступу:<http://www.golos.com.ua/article/257729>. –Назва з екрана.
5. Оперативно-розшукова діяльність : навч. посіб. / [Моїсєєв Є.М., Джужа О.М., Никифорчук Д.Й. та ін.] ; за заг. ред. О.М.Джужі. –Київ : Правова єдність, 2009. –310 с.
6. Збірник методичних рекомендацій з викриття та документування злочинів у бюджетній сфері [Текст] : методичні рекомендації / Л.П. Скалозуб, В.І. Васи́линчук, В.Р. Сливенко та ін. – К., 2009. – 427 с.
7. Заблоцька О.Ю. Протидія злочинам у бюджетній сфері підрозділами ДСБЕЗ МВС України: автореф. дис. ... к.ю.н.: 12.00.09 / КНУВС. – К., 2009. – 19 с.
8. Макуха Р.В. Контррозвідувальне забезпечення бюджетної системи України: автореф. дис. ... к.ю.н.: 21.07.01 / НАСБУ. – К., 2010. – 20 с.
9. Степанюк Р.Л. Формування криміналістичних методик розслідування злочинів, пов'язаних зі зловживаннями з бюджетними коштами, іншим державним і комунальним майном у галузі транспорту та зв'язку / Р.Л. Степанюк // Вісник Кримінологічної асоціації України : збірник наукових праць [редкол. Л. М. Давиденко, Т. А. Денисова, О. М. Джужа та ін.]. – Х. : Золота миля, 2012. – С. 334-342.
10. Протидія злочинам, що вчиняються у бюджетній сфері: навч. посіб. / Кол. авт.: Баб'як А.В., Живко З.Б., Йосипів А.О. та ін. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. – 168 с.

