

Адлер Олександр Григорович,

кандидат технічних наук, старший науковий співробітник, виконуючий обов'язки заступника директора Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України, бульвар Л. Українки, 26, офіс 501, м. Київ, 01133; e-mail: alexgrigadler@ukr.net; +38 044 5921401, <https://orcid.org/000-0002-0377-4162>

Віхляєв Олексій Костянтинівич,

науковий співробітник, судовий експерт, спеціаліст з Фінансів, магістр з Інтелектуальної власності, Науково-дослідний центр судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України, 01133, м. Київ, бульвар Лесі Українки, буд. 26, оф. 501, 067-271-71-61, e-mail: info@intelect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-1632-9164>

Германюк Ірина Володимирівна,

науковий співробітник, судовий експерт, спеціаліст з Фінансів, Науково-дослідний центр судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України, 01133, м. Київ, бульвар Лесі Українки, буд. 26, оф. 501, +38 044 5921401, e-mail: info@intelect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-7401-9359>

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ В АСПЕКТІ ПРИЙНЯТТЯ СУДАМИ РІШЕНЬ ПРО ПОВЕРНЕННЯ КОШТІВ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Анотація. Розвиток держави супроводжується виділенням з бюджету коштів, що спрямовані на здійснення певних програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.

Важливим є значення державного контролю щодо використання та збереження фінансових ресурсів держави, серед яких є необоротні та інші активи, обґрунтованість потреби в бюджетних коштах держави, ефективне використання бюджетних коштів та майна, згідно даних бухгалтерського обліку її достовірності та фінансовою звітністю в органах виконавчої влади, державних фондах, державних фондах соціального страхування, бюджетних установах та підприємствах державного сектору економіки.

Окремий контроль відбувається також щодо організацій та підприємств, які отримували кошти з усіх рівнів бюджетів, державних фондів і фондів державного соціального страхування або використовували державне, комунальне майно.

Контролю піддається питання дотримання бюджетного законодавства, законодавства про закупівлі, питання діяльністю суб'єкта господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ.

Отже, зростає актуальність перевірки додержання одного з принципів, на якому ґрунтується бюджетна система України, принципу цільового використання бюджетних коштів. Тобто, використання бюджетних коштів тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

В судовій практиці виникає чимало питань, пов'язаних з документальним підтвердженням нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, що встановлено актом ревізії.

Для документального підтвердження нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, що встановлено актом ревізії, є актуальним проведення експертизи судовими експертами.

Для визначення економічної ефективності судових експертиз в аспекті прийняття судами рішень про повернення коштів до державного бюджету, необхідно розробити відповідні методичні рекомендації.

Ключові слова: бюджетні кошти, видатки, економічна експертиза.

Adler Oleksandr Grigorovich,

Candidate of Technical Sciences, Deputy Director of the Research Center for Forensic Examination on Intellectual Property of the Ministry of Justice of Ukraine, Kyiv, 01133, Boulevard, Lesi Ukrainian, 26, office 501, Kyiv, 01133; e-mail: alexgrigadler@ukr.net; +38 044 5921401, <https://orcid.org/000-0002-0377-4162>

Vikhlyayev Alexey Konstantinovich,

researcher, forensic expert, specialist with Finance, master of Intellectual Property, Research Center for Forensic Examination on Intellectual Property of the Ministry of Justice of Ukraine, 01133, Kyiv, Lesi Boulevard Ukrainian 26, of. 501, 067-235-1987, e-mail: info@intellect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-1632-9164>

Germanyuk Irina Volodimirivna,

researcher, forensic expert, specialist with Finance, Research Center for Forensic Examination on Intellectual Property of the Ministry of Justice of Ukraine, 01133, Kyiv, Boulevard Lesi Ukrainian 26, office 501, +38 044 5921401, e-mail: info@intellect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-7401-9359>

METHODICAL RECOMMENDATIONS FOR DEFINITION ECONOMIC EFFICIENCY OF THE FORENSIC EXAMINATIONS IN THE ASPECT OF ACCEPTANCE BY COURTS REFUND DECISIONS TO THE STATE BUDGET OF UKRAINE

Abstract. The development of the state is accompanied by the allocation of funds from the budget aimed at the implementation of certain programs and activities provided for by the corresponding budget.

The importance of state control over the use and safety of financial resources of the state, including irreversible and other assets, the validity of the need for budgetary funds of the state, the effective use of budgetary funds and property, according to the accounting data of its reliability and financial reporting in the executive authorities, state funds, state social insurance funds, budgetary institutions and enterprises of the state sector of the economy.

Separate control also takes place in relation to organizations and enterprises that received funds from all levels of budgets, state funds and state social insurance funds, or used state, communal property.

The issues of compliance with budgetary legislation, procurement legislation, the issue of the activities of a business entity, regardless of the form of ownership, which are not attributed to controlled institutions by law, are subject to control.

So, the urgency of checking compliance with one of the principles on which the budgetary system of Ukraine is based, the principle of targeted use of budgetary funds, is increasing. That is, the use of budget funds only for purposes determined by budget assignments and budget allocations.

In judicial practice, many questions arise related to documentary evidence of the inappropriate use of budget funds by their recipient, established by the audit act.

For documentary confirmation of the targeted use of budgetary funds by their recipient, established by the audit act, it is relevant to conduct an examination by forensic experts.

For determine the economic efficiency of forensic examinations in the aspect of making decisions by the courts on the return of funds to the state budget, it is necessary to develop appropriate methodological recommendations.

Keywords: budget funds, expenditures, economic expertise.

Постановка проблеми. Наявна судова практика показала, що висновки судових експертиз активно використовуються при прийнятті рішень судами про повернення коштів до державного бюджету, кількість таких судових рішень і відповідних судово-економічних експертиз зростає, але необхідно вдосконалити систему збирання та обробки інформації із теоретичних, процесуальних та загально-методичних питань щодо визначення економічної ефективності судових експертиз в аспекті прийняття судами рішень про повернення коштів до державного бюджету, необхідно розробити відповідні методичні рекомендації.

Аналіз дослідження і публікацій. Проблему порушення бюджетного законодавства, у т. ч. повернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням висвітлено у наукових працях Ю.С. Назар, Д.С. Шутілова, О.П. Гетманець, В.Д. Чернадчука

Метою статті – є розкриття методичних рекомендацій визначення економічної ефективності судових експертиз в аспекті прийняття судами рішень про повернення коштів до державного бюджету.

Виклад основного матеріалу. Одним з принципів, на якому ґрунтується бюджетна система України є принцип цільового використання бюджетних коштів. Тобто, бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Статтею 116 Бюджетного кодексу України визначено, що одним з порушень бюджетного законодавства є нецільове використання бюджетних коштів. [1, абз.24 ч.1 ст.116]

Нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

- напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів (включаючи порядок та умови надання субвенцій);

- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів). [1, ст.119]

Серед заходів впливу за порушення бюджетного законодавства щодо нецільового використання бюджетних коштів (субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу, **як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету**, що передбачено п.5 ч.1 ст.117 Бюджетного кодексу України.

Порядок повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. №1163 [2] (далі – Порядок повернення бюджетних коштів) визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення коштів одержувачем бюджетних коштів у разі нецільового використання ними у поточному чи минулих роках бюджетних коштів.

Сприятиме покращенню ситуації у бюджетній сфері й активізація діяльності щодо виявлення нецільового використання бюджетних коштів і повернення відповідних коштів до бюджету. Застосування такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету, регламентоване і матеріально-пра-

вовими, і процесуальними нормами. Недотримання органами державного фінансового контролю процедури застосування цього примусового заходу у багатьох випадках зумовлює неможливість повернути до державного чи місцевих бюджетів кошти, використані не за цільовим призначенням.[3]

У провадженнях у справах про бюджетні правопорушення важливу роль відіграє проведення судово-економічної експертизи, яка є одним з джерел доказів у судовому процесі.

Таким чином, у провадженнях у справах про бюджетні правопорушення можливо виділити наступні стадії:

- 1) виявлення порушень та розслідування справи правоохоронними органами,

- 2) проведення судово-економічної експертизи,

- 3) судовий розгляд справи та винесення судового рішення про відшкодування в державний бюджет України

Відповідно до ч.2 ст.118 Бюджетного кодексу України, **рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства**, визначених пунктами 2-5 та 7 частини першої статті 117 цього Кодексу, **приймається** Міністерством фінансів України, органами Казначейства України, органами державного фінансового контролю, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень **на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів**. Рішення набирає чинності з дня його підписання.

Відповідно до п.2 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [2] визначено, що **підставою для повернення коштів до відповідного бюджету є акт ревізії**, складений органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства (далі – контролюючий орган), у якому **зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем.**

Згідно п.10. Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [2] зазначено, що у разі невиконання одержувачем бюджетних коштів вимоги контролюючий орган звертається в установленому порядку до суду щодо стягнення з одержувача бюджетних коштів у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана ним не за цільовим призначенням.

Разом із зверненням до суду подаються засвідчені в установленому порядку копії вимоги та витягу з акта ревізії.

Згідно п.3 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 №550 [4] (далі – Порядок проведення інспектування №550), **акт ревізії** – документ, який складається посадовими особами органу державного фінансового контролю, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта реві-

зії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта.

Згідно п.16 Порядку проведення інспектування №550 [4], ревізія проводиться шляхом:

- документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі – документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання і обробки інформації на вимогу посадової особи органу державного фінансового контролю керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам органу державного фінансового контролю забезпечується керівниками об'єкта чи його заступником;

- фактичної перевірки, що передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних витрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших

- аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу держав-

ного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій. Посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб органу державного фінансового контролю та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт.

Результати ревізії оформляються актом. Акт ревізії містить [4. п.35] :

- вступну частину, в якій зазначаються підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб органу державного фінансового контролю та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії;

- **констатуючу частину, в якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми** із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень.

Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції органу державного фінансового контролю, фіксують-

ся в констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

Відповідно до п.50 Порядку проведення інспектування №550 [4], **за результатами проведеної ревізії** у межах наданих прав органи державного фінансового контролю вживають заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

- порушення перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства;

- **звернення до суду** в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Таким чином, згідно діючого Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [2], такі заходи, як стягнення з одержувача бюджетних коштів у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана ним не за цільовим призначенням, здійснюються на підставі акта ревізії, складеного за результатами ревізії (перевірки).

У судовому процесі, судом досліджуються обставини та факти, викла-

дені в акті ревізії щодо нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем.

Тому на практиці виникає чимало питань, пов'язаних з документальним підтвердженням **нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, що встановлено актом ревізії..**

Так, для документального підтвердження нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, що встановлено актом ревізії, є актуальним проведення експертизи судовими експертами.

Згідно ст.72 Кодексу адміністративного судочинства [5]:

1.Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

2. Ці дані встановлюються такими засобами:

1) письмовими, речовими і електронними доказами;

2) висновками експертів;

3) показаннями свідків.

Питання повернення бюджетних коштів як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства та бюджетне правопорушення, яке призвело до застосування такого заходу, як нецільове використання коштів, адміністративні суди розглядають або за позовами суб'єктів бюджетного контролю до розпорядників чи одержувачів про зобов'язання виконати вимогу, або за позовами останніх до органів Державної фінансової інспекції про визнання протиправною та скасування

вимоги, якою передбачено повернення бюджетних коштів. В обох випадках суди досліджують, чи використання бюджетних коштів було здійснено не за цільовим призначенням. Це єдине бюджетне правопорушення, об'єктивну сторону якого було докладно визначено на законодавчому рівні [5, с. 96].

Так, відповідно до Постанови Окружного адміністративного суду Автономної Республіки Крим від 17.06.2013р. у справі № 2а-1108/12/0170/1 [6] (за позовом Кримської Автономно-республіканської організації Українського товариства глухих до Державної фінансової інспекції в АР Крим про визнання нечинною Вимоги Контрольно-ревізійного управління АР Крим від 31.05.2011 року №1 про повернення використаної не за цільовим призначенням суми фінансової підтримки до відповідного бюджету по відношенню до Кримської Автономно-республіканської організації Українського товариства глухих, як таку, що не відповідає вимогам чинного законодавства України), враховуючи матеріали справи та висновки судово-економічної експертизи судом позовні вимоги задоволені частково.

Таким чином, висновок експерта за результатами проведення економічної експертизи щодо документального підтвердження висновків акта ревізії щодо нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, є одним з джерел доказів у судовому процесі.

Тобто, для з'ясування обставин, які мають істотне значення для судового розгляду справи і потребують спеціальних знань призначається судово-економічна експертиза.

Наявна судова практика показала, що висновки судових експертиз активно використовуються при прийнятті рішень судами про повернення коштів до державного бюджету, кількість таких судових рішень і відповідних судово-економічних експертиз зростає, але необхідно вдосконалити систему збирання та обробки інформації із теоретичних, процесуальних та загально-методичних питань щодо визначення економічної ефективності судових експертиз в аспекті прийняття судами рішень про повернення коштів до державного бюджету, необхідно розробити відповідні методичні рекомендації.

Методами судово-економічної експертизи які доцільно застосовувати з питань нецільового використання бюджетних коштів є документальна перевірка та зіставлення. Метою документальної перевірки є встановлення правильності і обґрунтованості складання документів та включає три способи перевірки документів: по формі, арифметичну і нормативну. Експертом здійснюється

- встановлення відповідності первинних документів за формою (наявності дат, підписів, кількісних та вартісних показників) зі змістом господарських операцій;

- встановлення відповідності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, вимогам нормативних актів з обліку, звітності та контролю;

- співставлення даних первинних документів з даними обліку та звітності, даними актів взаємозвірок.

Орієнтовний перелік питань, який може вирішуватись експертами-економістами:

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки (зазначаються реквізити) щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (найменування) за бюджетною програмою (назва програми)?

Чи використані грошові кошти в сумі (зазначається сума), перераховані організації (найменування) в сумі (зазначається сума) як держпідтримка за цільовим призначенням?

Чи підтверджується документами бухгалтерського обліку висновки ревізії (зазначаються реквізити) про нецільове використання бюджетних коштів організацією (найменування) у сумі (зазначається сума)?

Основним завданням судово-економічної експертизи при дослідженні обґрунтованості використання бюджетних коштів є встановлення відповідності використання бюджетних коштів тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Об'єктами дослідження економічної експертизи є:

- фінансова та бюджетна звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (у т.ч. «Баланс» (форма №1), Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м); звіти про виконання спеціального фонду кошторису: Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма №4-1 д, №4-1 м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма №4-2д, №4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-3д, №4-3м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм со-

ціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма №4-4д), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-3д.1, №4-3м.1), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма №7д, №7м)),

- паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник бюджетних коштів [1, п.40 ч.1 ст.2];

- бюджетний запит – документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для виконання покладених на нього функцій на середньостроковий період, на підставі відповідних граничних показників видатків бюджету та надання кредитів з бюджету [1, п.9 ч.1 ст.2];

- кошторис, розрахунки до загального та спеціального фондів кошторису;

- плани асигнувань загального фонду та спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань;

- Розподіл виділених бюджетних асигнувань та Реєстри змін розподілу показників зведеного кошторису;

- Плани використання бюджетних коштів та Довідки про зміни до плану використання бюджетних коштів;

- картки аналітичного обліку: готівкових операцій, обліку касових видатків, фактичних видатків, обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

- платіжні доручення та дані (виписки) Державної казначейської служби за рахунками;

- документи по господарським операціям (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі, документи, що підтверджують отримання товарів, робіт, послуг за договорами (видаткові накладні, акти виконаних робіт, ін..).

Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом [1, п.13 ч.1 ст.2].

Будь-які бюджетні зобов'язання та платежі з бюджету здійснюються лише за наявності відповідного бюджетного призначення, якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України. [1, ч.1 ст.23].

Бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування [1, п.8 ч.1 ст.2].

У свою чергу, бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [1, п.6 ч.1 ст.2].

Отже, кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розпо-

діл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [1, п.30 ч.1 ст.2].

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів [1, п.3 ч.1 ст.2].

Згідно Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністра України від 12.03.2012 № 333 [7] (далі -Інструкція №333), економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування. Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету.

Згідно Інструкції №333 [7, п.1.5] видатки одержувачів бюджетних коштів здійснюються за такими кодами економічної класифікації видатків бюджету:

- поточні видатки:
- 2281 «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм»;
- 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку»;

- 2610 «Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)»;

- капітальні видатки:
- 3210 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)».

Капітальні видатки – це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу. Критерії (вартісний та часові показники) капітальних видатків регулюються чинним законодавством [7, п.1.6 гл.1]

Поточні видатки – це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям) [7, п.1.6 гл.1].

Наказом Міністра України «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» від 28.01.2002 № 57 [8] затверджені форми кошторису, штатного розпису, типового штатного розпису, плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, плану використання бюджетних коштів, помісячного плану використання бюджетних коштів, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та від-

повідних видатків), зведеного плану надання кредитів із загального фонду бюджету, зведеного плану спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведеного плану використання бюджетних коштів, зведеного помісячного плану використання бюджетних коштів, зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, зведення показників спеціального фонду кошторису, а також лімітної довідки про бюджетні асигнування та кредитування.

Так, експертом економістом досліджується кошторис організації, у якому відображені коди економічної класифікації та суми бюджетних асигнувань. Також досліджуються бухгалтерські документи, згідно яких організацією отримані бюджетні грошові кошти, та документи по яким грошові кошти були перераховані та на які цілі (згідно з цільовим призначенням).

Зокрема, досліджується наявність актів виконаних робіт, видаткові накладні, угоди між виконавцями та замовникам, акти звірок взаєморозрахунків між підприємствами та зіставляються зворотні відомості, журнали-ордери, проводиться дослідження обґрунтованості відображених господарських операцій на балансових рахунках.

При дослідженні цільового використання бюджетних коштів проводиться зіставлення видаткових документів казначейського розпорядження з платіжними документами (виписки банку, платіжні доручення) по яких проведено використання організацією бюджетних цільових коштів,

Тобто встановлюється відповідність використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (у розрізі складових витрат та джерел їх фінансування).

Важливим є значення державного контролю щодо використання та збереження фінансових ресурсів держави, серед яких є необоротні та інші активи, обґрунтованість потреби в бюджетних коштах держави, ефективне використання бюджетних коштів та майна, згідно даних бухгалтерського обліку її достовірності та фінансовою звітністю в органах виконавчої влади, державних фондах, державних фондах соціального страхування, бюджетних установах та підприємствах державного сектору економіки.

Окремий контроль відбувається також щодо організацій та підприємств, які отримували кошти з усіх рівнів бюджетів, державних фондів і фондів державного соціального страхування або використовували державне, комунальне майно.

Контролю піддається питання дотримання бюджетного законодавства, законодавства про закупівлі, питання діяльністю суб'єкта господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ [9].

Таким чином, спеціальні знання експертів-економістів можуть бути використані судом для документального підтвердження нецільового використання бюджетних коштів. Висновок експерта за результатами проведення економічної експертизи є одним з джерел доказів, вивчаючи який одночасно з матеріалами справи, суд має змогу вирішувати питання щодо наявності у таких порушеннях

ознак протиправності, та відповідно, виникнення у порушника зобов'язання з повернення коштів до відповідного бюджету, що підвищить ефективність судового процесу [10] .

Висновки і перспективи подальших досліджень.

У провадженнях у справах про бюджетні правопорушення важливу роль відіграє проведення судово-економічної експертизи, яка є одним з джерел доказів у судовому процесі.

Можливо виділити наступні етапи у справах про бюджетні правопорушення:

1) ревізія та виявлення порушень, розслідування справи правоохоронними органами,

2) проведення судово-економічної експертизи,

3) судовий розгляд справи та винесення судового рішення про відшкодування в державний бюджет України.

Для з'ясування обставин, які мають істотне значення для судового розгляду справи і потребують спеціальних знань призначається судово-економічна експертиза.

Спеціальні знання експертів-економістів можуть бути використані судом для документального підтвердження нецільового використання бюджетних коштів. Висновок експерта за результатами проведення економічної експертизи є одним з джерел доказів, вивчаючи який одночасно з матеріалами справи, суд має змогу вирішувати питання щодо наявності у таких порушеннях ознак протиправності, та відповідно, виникнення у порушника зобов'язання з повернення коштів до відповідного бюджету, що підвищить ефективність судового процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бюджетний кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> .

2. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 22.12.2010 № 1163 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1163-2010-%D0%BF>

3. Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : процесуальні особливості / Ю.С.Назар / Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2014-№2- с.119-130

4. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 20.04.2006 № 550 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/550-2006-%D0%BF> (дата звернення: 29.07.2020)

5. Фінансове право: підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. –Х.: Право, 2013. – 400 с

6. Постанова Окружного адміністративного суду Автономної Республіки Крим від 17 червня 2013 року у справі №2а-1108/12/0170/1. Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 32215482. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32215482>.

7. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ; Мінфін України від 12.03.2012 № 333 // База даних «Законо-

давство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0456-12>

8. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : Наказ; Мінфін України від 28.01.2002 № 57 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0086-02>

9. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993р. №2939-XII// База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

10. Методика дослідження судово-економічною експертизою питань нецільового використання бюджетних коштів. Міністерство юстиції України. Донецький НДІСЕ – реєстраційний код 11.0.12. – 2003.- рішення про державну реєстрацію 03.03.2010р.

REFERENCES:

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy : vid 08.07.2010, № 2456-VI [Budget Code of Ukraine from 08.07.2010, № 2456-VI]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17> [in Ukrainian].

2. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy “Pro zatverdzhennia Poriadku povnennia biudzhetnykh koshtiv do vidpovidnoho biudzhetu v razi yikh netsilovoho vykorystannia” : vid 22.12.2010, № 1163 [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the Procedure for return of budget funds to the relevant budget in case of their misuse” from 22.12.2010, № 1163]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/1163-2010-%D0%BF> [in Ukrainian].

3. Nazar, Yu.S. (2014). Povnennia biudzhetnykh koshtiv do vidpovidnoho biudzhetu v razi yikh netsilovoho vykorystannia : protsesualni osoblyvosti [Return of budget funds to the relevant budget in case of their misuse: procedural features].

Naukovi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav – Scientific Bulletin of Lviv State University of Internal Affairs, 2, 119-130 [in Ukrainian].

4. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy “Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia inspektuvannia Derzhavnoi audytorskoii sluzhboii, yii mizhrehionalnymi terytorialnymi orhanamy” vid 20.04.2006, № 550 [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the Procedure for conducting inspections by the State Audit Office, its interregional territorial bodies” from 20.04.2006, № 550]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/550-2006-%D0%BF> [in Ukrainian].

5. Kucheriavenko, M.P., Bilinskyi, D.O., Dmytryk, O.O., et al. (2013). *Finansove pravo [Financial law]*. M. P. Kucheriavenko (Eds.). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].

6. Postanova Okruzhnoho administratyvnoho sudu Avtonomnoi Respubliky Krym vid 17 chervnia 2013 roku u spravi № 2a-1108/12/0170/1. Reiestratsiinyi nomer sudovoho rishennia v YeDRSR – 32215482 [Resolution of the District Administrative Court of the Autonomous Republic of Crimea of June 17, 2013 in case №2a-1108/12/0170/1. Registration number of the court decision in the Unified state register of court decisions – 32215482]. *www.reyestr.court.gov.ua*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32215482> [in Ukrainian].

7. Nakaz Minfinu Ukrainy “Pro zatverdzhennia Instruksii shchodo zastosuvannia ekonomichnoi klasyfikatsii vydatkiv biudzhetu ta Instruksii shchodo zastosuvannia klasyfikatsii kredytuvannia biudzhetu” : vid 12.03.2012, № 333 [Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On approval of the Instruction on the application of the economic classification of budget expenditures and the Instruction on the application of the classification of budget lending” from 12.03.2012, № 333]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0456-12> [in Ukrainian].

8. Nakaz Minfinu Ukrainy “Pro zatverdzhennia dokumentiv, shcho zastosovuiutsia v protsesi vykonannia biudzhetu” : vid 28.01.2002 № 57 [Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On the statement of the documents applied in the course of execution of the budget” from 28.01.2002, № 57]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0086-02> [in Ukrainian].

9. Zakon Ukrainy «Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini»: vid 26.01.1993r. № 2939-XII [Law of Ukraine «On the basic principles of public financial control in Ukraine» from 26.01.1993, № 2939-XII]. *zakon.rada.gov.ua*.

Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> [in Ukrainian].

10. Metodyka doslidzhennia sudovo-ekonomichnoiu ekspertyzoiu pytan netsilovoho vykorystannia biudzhetnykh koshtiv – reiestratsiinyi kod 11.0.12 – 2003 : vid 03.03.2010r. Donetskyi NDISE Ministerstva yustytsii Ukrainy [Methods of research by forensic economic examination of issues of misuse of budget funds – registration code 11.0.12. – 2003 from 03.03.2010. Donetsk Scientific Research Institute of Forensic Expertise of Ministry of Justice of Ukraine]. *rmpse.minjust.gov.ua*. Retrieved from <https://rmpse.minjust.gov.ua/page/10> [in Ukrainian].