

**ЗАКЛАД ВИЩОЇ ОСВІТИ
«ЛЬВІВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІЗНЕСУ ТА ПРАВА»**

**НАУКОВІ ЗАПИСКИ
ЛЬВІВСЬКОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІЗНЕСУ ТА ПРАВА**

ВИПУСК 33

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА. СЕРІЯ ЮРИДИЧНА

Збірник наукових праць
з економічних та юридичних наук

Львів
2022

ISSN: 2663-0117
УДК: 336 (075.8)
34 (075.8)
Н 34

У збірнику опубліковано результати наукових досліджень професорсько-викладацького складу та співробітників Львівського університету бізнесу та права, а також інших українських вищих навчальних закладів, в яких висвітлено проблемні аспекти досліджень у галузі економічних та юридичних наук.

Наказами Міністерства освіти та науки України № 1301 від 15.10.2019 та № 1643 від 28.12.2019 «Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична» включено до переліку фахових видань України (категорія «Б»), у яких можна публікувати результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата економічних та юридичних наук.

Свідоцтво про державну реєстрацію: серія КВ № 14346-3317Р від 14.08.2008 р.

Мови видання: українська, німецька, англійська, польська (змішаними мовами)

Тематична спрямованість журналу: висвітлення наукових досліджень у галузях правознавства, економіки, філософії, журналістики та інформатики

Збірник представлено в міжнародних наукометричних базах даних, репозиторіях і пошукових системах: CiteFactor – Academic Scientific Journal (з 2018 р.), Google Scholar (з 2016 р.), OpenAIRE (з 2018 р.), Scientific Periodicals Ukraine Vernadsky National Library of Ukraine (з 2009 р.) та ін.

Рекомендовано до друку Вченою радою Львівського університету бізнесу та права (протокол № 11 від 30.06.2022 року)

Головний редактор: Ю. Півоварські, доктор юридичних наук, професор

Редакційна колегія:

Л. І. Сопільник, доктор юридичних наук, доктор технічних наук, професор, Заслужений винахідник України; В. Л. Ортинський, доктор юридичних наук, професор, Заслужений юрист України; Л. А. Янковська, доктор економічних наук, професор, Заслужений працівник освіти України; С. В. Глушенко, доктор юридичних наук, Заслужений юрист України; В. В. Сердюк, доктор юридичних наук, професор, Заслужений юрист України; О. М. Балинська, доктор юридичних наук, професор; Н. П. Бортник, доктор юридичних наук, професор; Т. З. Гарасимів, доктор юридичних наук, професор; М. В. Косюта, доктор юридичних наук, професор; Л. Г. Чистоклетов, доктор юридичних наук, професор; І. В. Зозуля, доктор юридичних наук, професор; В. Порада, доктор юридичних наук, професор; В. Віцен, доктор юридичних наук, професор; В. В. Костицький, доктор юридичних наук, професор; Р. Л. Сопільник, доктор юридичних наук, професор; О. Г. Комісаров, доктор юридичних наук, професор; Н. Ю. Мельничук, доктор юридичних наук, професор; Р. Я. Заяць, доктор юридичних наук, доцент; С. В. Слінько, доктор юридичних наук, професор; Ж. В. Завальна, доктор юридичних наук, професор; Р. І. Крамар, кандидат юридичних наук, доцент; Ю. І. Семчук, кандидат юридичних наук; Ж. В. Семчук, доктор економічних наук, професор; Ф. В. Горбонос, доктор економічних наук, професор; Л. Сулковські, доктор економічних наук, професор; М. Матія, доктор економічних наук, професор; С. В. Князь, доктор економічних наук, професор; Н. Г. Георгіаді, доктор економічних наук, професор; Р. З. Патора, доктор економічних наук, професор; Л. Т. Шевчук, доктор економічних наук, професор; В. М. Юзевич, доктор фізико-математичних наук, професор; В. Я. Брич, доктор економічних наук, професор; В. Я. Гуменюк, доктор економічних наук, професор; М. І. Козоріз, доктор економічних наук, професор; Ю. В. Пинда, доктор економічних наук, професор; В. В. Скупейко, доктор економічних наук; І. В. Петрик, доктор економічних наук; О. Ю. Бочко, доктор економічних наук, професор; Н. Ф. Павленчик, доктор економічних наук, доцент; Р. М. Скриньковський, кандидат економічних наук, професор; Є. Ружинська, кандидат економічних наук, доцент; Б.-П.О. Кошовий, кандидат економічних наук; Ю. О. Романишин, кандидат історичних наук, доцент.

Рецензенти:

М. А. Микитюк, доктор юридичних наук, доцент;
О. Г. Яновська, доктор юридичних наук, професор;
Л. Г. Ліпич, доктор економічних наук, професор;
М. І. Пітюлич, доктор економічних наук, професор;
Л. М. Федоришина, доктор економічних наук, доцент.

Адреса редакції університету: 79021, м. Львів, вул. Кульпарківська, 99; тел. (032) 292-78-50. Офіційний веб-сайт видання <https://nzlubr.org.ua>.

Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен, географічних назв, назв підприємств, організацій, установ та іншої інформації несуть автори статей. Висловлені у цих статтях думки можуть не збігатися з поглядами редакційної колегії і не покладають на неї ніяких зобов'язань. Передруки і переклади можливі лише за згодою авторів і редакції.

Хомутенко В. П.

к.е.н., професор, судовий експерт
<https://orcid.org/0000-0002-7204-7209>

Хомутенко А. В.

д.е.н., професор, професор кафедри фінансів,
Одеський національний економічний університет
<https://orcid.org/0000-0002-7176-9613>

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ НЕЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

JEL Classification: K 42

SECTION "LAW": Право.

Анотація. У статті актуалізовано необхідність удосконалення теоретичних основ судово-економічної експертизи використання бюджетних коштів. Наведене нормативно-правове тлумачення терміну «нецільове використання бюджетних коштів» та обґрунтування потреби залучення експерта-економіста в разі здійснення кримінального провадження. Проаналізовано погляди науковців і практиків щодо трактування як категорії «судово-економічна експертиза», так і терміну «судово-економічна експертиза нецільового використання бюджетних коштів». Виокремлено ознаки та призначення судової експертизи загалом та судово-економічної експертизи зокрема. На підставі аналізу наукових праць нами наведено авторське визначення судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Відмічено, що в науковій літературі питання визначення предмета судово-економічних експертиз також має дискусійний характер. Підкреслено, що питання предмета судової експертизи нерозривно пов'язано з завданнями судових експертиз та об'єктами експертного дослідження. Зауважено, що предмет судово-економічної експертизи визначає межі компетенції експерта-економіста та коло питань, які він вирішує. Наведено приклади питань, які можуть ставитися на вирішення експертів-економістів у разі призначення експертизи у зв'язку з встановленими бюджетними правопорушеннями. Визначено перелік об'єктів судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів та нормативно-правових актів, що регламентують процес виконання бюджету. Охарактеризовано принципи, якими повинен керуватися експерт-економіст, та принципи судово-експертної діяльності. Зазначено сутність методики судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Узагальнено основні теоретичні засади судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджетні правопорушення, судово-економічна експертиза, бюджетні кошти, нецільове використання.

Annotation. The article updates the need to improve the theoretical foundations of forensic economic expertise in the use of budget funds. The normative and legal interpretation of the term "untargeted use of budget funds" and the justification of the need to involve an expert economist in the event of criminal proceedings are given. The views of scientists and practitioners regarding the interpretation of both the category "forensic economic expertise" and the term "forensic economic expertise of misuse of budget funds" were analyzed. The

features and purpose of forensic expertise in general and forensic economic expertise, in particular, are highlighted. Based on the analysis of scientific works, we have given the author's definition of the forensic economic expertise of non-targeted use of budget funds. It is noted that in the scientific literature, the issue of defining the subject of forensic economic expertise is also debatable. It is emphasized that the issue of the subject of forensic expertise is inextricably linked with the tasks of forensic expertise and objects of expert research. It is noted that the subject of forensic economic expertise determines an expert economist's competence limits and the range of issues he solves. Examples of issues that may be submitted to expert economists for resolution in the case of appointment of expertise in connection with established budget offenses are given. The list of objects of forensic economic expertise of non-targeted use of budget funds and legal acts regulating the budget implementation process has been determined. The principles by which an expert economist should be guided and the principles of forensic expert activity are characterized. The essence of the method of forensic economic expertise of non-targeted use of budget funds is indicated. The main theoretical principles of forensic economic expertise of non-targeted use of budget funds are summarized.

Keywords: budget offenses, forensic economic expertise, budget funds, unintended use.

Вступ

Економічні відносини, пов'язані з розподілом та використанням бюджетних коштів, в Україні недостатньо урегульовані, про що свідчать обсяги неефективного управління публічними фінансами і майном, а також бюджетних правопорушень. Економічні збитки, завдані державі, та шкода, спричинена суспільству, в результаті таких неправомірних дій обраховується мільярдами гривень. Так, згідно з даними звіту Рахункової палати за 2021 р. сума встановлених бюджетних правопорушень становила 21,9 млрд. грн. [1], а за результатами перевірок Державної аудиторської служби України та її міжрегіональних територіальних органів встановлено порушення бюджетного законодавства на суму майже 14,8 млрд. грн., з яких 11,84% - бюджетні порушення у вигляді нецільового використання коштів як місцевого, так і державного бюджетів [2]. Відповідні результати контрольних заходів, як відомо, зазначені суб'єкти передають правоохоронним органам, які з метою отримання додаткових доказів залучають судових експертів для дослідження операцій, що стосуються нецільового використання бюджетних коштів. Для забезпечення експертного правосуддя необхідно удосконалити теоретичні засади проведення судових експертиз нецільового використання бюджетних коштів.

Питання нецільового використання бюджетних коштів були предметом науково-прикладних досліджень юристів, економістів, управлінців. Деякі аспекти бюджетного процесу та контролю за цільовим використанням бюджетних коштів викладені в роботах вітчизняних учених-економістів, а саме: С. Булгакової, О. Зварича, Н. Зорій, В. Каленської, О. Колодія, П. Перепічки, В. Пилипенка, І. Стефанюка, В. Стоян, О. Чечуліної, С. Юрія та ін. Серед вітчизняних науковців-юристів слід відмітити: Л. Воронову, О. Деревчука, О. Орлюк, З. Перощук, О. Солдатенко, А. Чубенка, Н. Якимчук та ін. При цьому проблемам розслідування злочинів, пов'язаних із нецільовим використанням бюджетних коштів, приділяли увагу Б. Головкина, О. Кальмана, Ю. Кудряшова, Г. Літвінчука, Є. Невмержицького, В. Нечитайла, І. Попович, О. Пчеліна, О. Скворцова, Р. Степанюка. А проблематику судово-економічної експертизи досліджували: М. Білуха, Л. Будник, Т. Мулик, С. Романів, С. Савченко, О. Хомутенко, А. Шляхова та ін. Незважаючи на наявні наукові праці, теоретичні основи судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів розглядалися фрагментарно. Крім того, експертна практика свідчить про наявність об'єктивної потреби уточнення предметної області експертних досліджень зокрема та удосконалення основних теоретичних засад судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів загалом. У цьому зв'язку *метою статті* стало узагальнення основних теоретичних засад судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів.

Результати

Доцільно зауважити, що відповідно до ст. 119 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) «нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів (включаючи порядок та умови надання субвенцій); бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів)» [3]. Нецільове використання бюджетних коштів може бути підставою для притягнення відповідальних посадових осіб до кримінальної відповідальності згідно з законами України [3, ч.2 ст. 121]. В процесі кримінального провадження справ, які стосуються нецільового використання бюджетних коштів, виникають ситуації, коли для встановлення певних обставин справи або фактів, необхідним є отримання інформації, яка стосується спеціальних знань, і не може бути отримана інакше як в результаті звернення з переліком питань до експертної установи або експерта.

Відмітимо, що серед науковців і практиків не існує єдиної позиції щодо трактування як категорії «судово-економічна експертиза», так і терміну «судово-економічна експертиза нецільового використання бюджетних коштів». Так, зокрема, М. Білуха стверджує, що судово-економічна експертиза досліджує виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємств різної форми власності, які допустили збитки, втрати, крадіжки цінностей, безгосподарність та інші негативні явища, що стали об'єктом розглядання правоохоронних органів [4]. Водночас, ми не поділяємо цієї думки, оскільки зазначені ознаки характерні більше для ревізій та аудиту спеціального призначення, аніж для експертизи.

На думку А. Шляхова: «... у всіх випадках, коли йдеться про експертизу, то мають на увазі дослідження, проведене досвідченою особою (експертом) для відповіді на питання, які потребують спеціальних (наукових, досвідчених, професійних) знань» [5]. У визначенні науковцем акцент зроблено на наявності в експерта спеціальних знань, необхідних для проведення експертних досліджень, однак не розкрито інші характерні ознаки судово-економічної експертизи, які дозволяють виокремити її в окремий вид судових експертиз.

Судовим експертом О. Хомутенко характерною ознакою судово-економічна експертиза визначено процес збирання інформації про об'єкт дослідження шляхом заявлення експертом-економістом клопотання, її оброблення й узагальнення (трансформації) в інформацію, що цікавить орган, який призначив експертизу та має силу доказу [6]. Вважаємо, що наведені ознаки притаманні всім судовим експертизам. Крім того, заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів, пов'язаних із проведенням судово-економічної експертизи є лише правом експерта, яке він реалізує при недостатності наданих на дослідження матеріалів, що використовувались у актах перевірки, або необхідні для документального підтвердження, або не підтвердження їх висновків.

Науковцем Т. Мулик надається визначення судово-економічної експертизи як процесуальної дії, «що полягає в експертному дослідженні даних бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій, з метою формування та надання висновку стосовно питань, поставлених органами дізнання та слідства» [7].

Під судово-економічною експертизою, на думку науковців Л. Будник, С. Романів та С. Савченко, слід розуміти процесуальне дослідження економічних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про фактичні дані та обставини конкретної справи, що перебуває у провадженні органу суду, шляхом застосування спеціальних знань і навичок експерта-економіста» [8]. Цю думку поділяємо й ми, однак вважаємо, що в ньому не розкрито призначення судової економічної експертизи та її значення як доказу.

На підставі аналізу наукових праць ми дійшли до висновку, що судово-економічна експертиза нецільового використання бюджетних коштів – це процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів (первинних документів бухгалтерського обліку бюджетних

установ, їх облікових реєстрів та фінансової і бюджетної звітності), що містять інформацію про обставини справи та підлягають дослідженню в суді за їх змістом та формою й допомагають суду досягти об'єктивності в доказуванні нецільового використання бюджетних коштів.

Доцільно зауважити, що в науковій літературі питання визначення предмета судово-економічних експертиз також має дискусійний характер. Так, на думку науковця Д. Вітер «предметом експертизи фінансово-господарської діяльності виступають закономірності інформаційного відображення економічної діяльності в системі економічних показників та іншої обліково-економічної інформації, яка розкриває зміст економічних операцій, що досліджуються для вирішення завдань з розкриття й розслідування економічних злочинів» [9]. А от Т. Білуха зазначає, що предметом судово-економічної експертизи є господарські операції та їх достовірність відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування та судового розгляду правоохоронними органами і потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера для встановлення істини [4].

Згідно з позицією судового експерта О. Аніщенко «предмет конкретної судової економічної експертизи визначається завданнями (питаннями), які ставлять на вирішення експерту, та які зазначаються в ухвалі слідчого судді або ухвалі суду про призначення експертизи та не можуть виходити за межі предмета класу, роду, виду експертизи» [10]. Ми поділяємо думку, що питання предмета судової експертизи нерозривно пов'язано з завданнями судових експертиз та об'єктами експертного дослідження та стверджуємо, що предметом судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів є рух бюджетних коштів розпорядників або отримувачів, які визначенні завданням, поставленим на вирішення експерта щодо документального підтвердження даних про використання бюджетних грошових коштів, які відображені в первинних документах, облікових реєстрах, у фінансовій та бюджетній звітності відповідності до їх бюджетних призначень та бюджетних асигнувань, передбачених затвердженим та погодженим кошторисом (розписом бюджету, планом використання бюджетних коштів), що є об'єктами дослідження.

Доцільно зауважити, що предмет судово-економічної експертизи визначає межі компетенції експерта-економіста та коло питань, які він вирішує. При цьому не допускається проведення судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів для з'ясування питань права. Наприклад, питання відповідальності уповноважених осіб за порушення бюджетного законодавства, зокрема в такій редакції: «Чи підтверджується документально нецільове використання бюджетних коштів уповноваженими особами організацією «ХХХ» за бюджетною програмою «УУУ», наведених у Акті ревізії «найменування офісу Держаудитслужби». Якщо ні, то в якій частині підтверджується?»

Відповідно до вимог Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень на вирішення експертів-економістів у разі призначення експертизи у зв'язку з встановленими бюджетними правопорушеннями може ставитись таке питання: «Чи підтверджується документально цільове використання бюджетних коштів їх розпорядником «ХХХ», бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) на відповідний рік визначеним у паспорті бюджетної програми «УУУ» в сумі ___?» або «Чи підтверджується документально цільове використання бюджетних коштів у сумі ___ розпорядником «ХХХ» бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів) на ___ рік?».

Зауважимо, що питання та обставини справи визначають також напрямок дослідження об'єктів судової економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів.

Як слушно зазначила С. Лук'яненко «об'єктами судової економічної експертизи є документальні носії інформації, що містять інформацію про відображені в бухгалтерських документах та облікових реєстрах господарські операції, які стали предметом розслідування чи розгляду в суді та на підставі яких проводиться судово-експертне дослідження та, які відповідно до

статті 83 Кримінально-процесуального кодексу України передбачені серед джерел доказів в кримінальних справах» [16]. Зокрема, об'єктами судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів є інформація, наведена в документах, що застосовуються в процесі виконання бюджету, первинних документах, облікових регістрах, у фінансовій та бюджетній звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Перелік об'єктів судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Перелік об'єктів дослідження судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів

Об'єкти дослідження	Склад об'єктів дослідження судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів
Документи, що застосовуються в процесі виконання бюджету	паспорт бюджетної програми, бюджетний запит, розрахунків потреби в асигнуваннях загального та спеціального фонду бюджету на здійснення видатків за відповідними кодами економічної класифікації; затверджений та погоджений кошторис, плани асигнувань загального фонду та спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, витяг із розпису доходів та видатків, плани використання бюджетних коштів, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань, розподіл виділених бюджетних асигнувань та реєстри змін розподілу показників зведеного кошторису; картка аналітичного обліку отриманих асигнувань.
Первинні документи та облікові регістри	платіжні доручення та дані (виписки) Державної казначейської служби України за рахунками; видаткові накладні, акти виконаних робіт; меморіальні ордери, картки аналітичного обліку: готівкових операцій, обліку касових видатків, фактичних видатків, обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, оборотна відомість, бухгалтерські довідки Книга «журнал-головна».
Фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів	Баланс (ф. 1-дс), Звіт про фінансові результати (ф. 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс), Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс).
Бюджетна звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	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 соціально-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)).
Документи по господарським операціям	Договори (угоди, контракти), звіт про результати проведення процедури закупівлі, документи, що підтверджують отримання товарів, робіт, послуг за договорами (видаткові накладні , акти виконаних робіт, ін.).

Джерело: складено автором за даними [3; 11; 12; 13; 14; 15]

При проведенні дослідження об'єктів судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів, експерти керуються чинними нормативно-законодавчими актами, що регламентують процес виконання бюджету, а саме: Конституція України; Бюджетний Кодекс України; Закон України «Про Державний бюджет України»; інші закони (що регулюють бюджетні відносини), які передбачені ст. 1 Бюджетного кодексу України; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади, та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України; рішення про місцевий бюджет; рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування які регламентують бюджетні відношення в Україні.

Крім того, експерт-економіст повинен керуватись принципами, які визначені в ст.3 Закону України «Про судову експертизу», а саме: «законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження» [17]. Однак, у законі відсутнє тлумачення цих принципів, воно наведене лише в науково-практичному коментарі до Закону України «Про судову експертизу». Так, у науково-практичному коментарі визначено тлумачення принципу законності який «означає, що будь-які дослідження, засновані на використанні спеціальних знань судового експерта, навіть коли вони спираються на сучасні досягнення науки і техніки, не мають доказового значення, якщо порушені процесуальні приписи призначення чи проведення судової експертизи». Стосовно принципу незалежності, в науково-практичному коментарі до закону про судову експертизу, зазначено, що незалежність судового експерта «гарантується самим існуванням судово-експертних установ, які не входять до сфери управління міністерств та відомств, що спрямовують і забезпечують оперативно-розшукову діяльність та функції досудового розслідування». Принципи повноти й об'єктивності при проведенні саме експертного дослідження визначається «як втілення єдності пізнавальної та процесуальної сторін судово-експертної діяльності» [18].

Доцільно зазначити, що кожний із принципів судово-експертної діяльності відіграє самостійну роль, але між ними існує зв'язок і взаємодія, які визначаються єдністю мети та завдань судово-економічної експертизи. Дія одного принципу обумовлює дію інших. Ні один із принципів не може існувати окремо від інших принципів судово-економічної експертизи, а тільки у взаємодії з ними. Отже, принципи судово-економічної експертизи складають систему, порушення експертом будь-якого з них автоматично є порушенням усіх інших і як наслідок - втрата висновком експерта доказового значення в судовому процесі.

Процесуальна оцінка висновку експерта проводиться за визначеними в теорії доказів критеріями допустимості, достовірності та доказового значення (доказової сили), що й є її предметом. Так, необхідною умовою допустимості висновку експерта щодо нецільового використання бюджетних коштів є проведення дослідження матеріалів кримінального провадження з дотриманням принципів судово-експертної діяльності, а саме: суворого дотримання вимог нормативно-правових актів, які регламентують судово-експертну діяльність та порядок використання бюджетних коштів їх розпорядниками або одержувачами; процесуальна самостійність та індивідуальна відповідальність експерта за наданий ним висновок; повнота й об'єктивність проведеного експертного дослідження із застосуванням відповідної методики дослідження.

Методику судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів слід розуміти як систему науково обґрунтованих методів, способів і прийомів, спрямованих на вивчення об'єктів та вирішення завдань, які поставлені слідчими органами чи судом перед експертом економістом.

Основними методами, прийомами та способами судово-економічної експертизи, які доцільно застосовувати з питань нецільового використання бюджетних коштів є документальна перевірка, економічний аналіз, співставлення, інформаційне моделювання.

Узагальнення основних теоретичних засад судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів представлено в таблиці 2.

Основні теоретичні засади судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів

Поняття	Трактування
Визначення поняття судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів	Судово-економічна експертиза нецільового використання бюджетних коштів – це процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів (первинних документів бухгалтерського обліку, облікових регістрів та фінансової і бюджетної звітності), що містять інформацію про обставини справи та підлягають дослідженню в суді за їх змістом та формою й допомагають суду досягти об'єктивності в доказуванні нецільового використання бюджетних коштів.
Принципи судово-економічної експертизи	Законності, незалежність, об'єктивність та повноти дослідження
Мета	З'ясування судовими експертами-економістами, які володіють спеціальними знаннями, обставин, що мають істотне значення для судового розгляду справи щодо нецільового використання бюджетних коштів.
Завдання	Документальне підтвердження нецільового використання бюджетних коштів розпорядником чи одержувачем цих коштів.
Предмет	Предметом судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів є відображений у документах рух бюджетних грошових коштів, що є об'єктами дослідження та визначається завданнями, поставленими перед нею, змістом питань, які вона вирішує.
Об'єкт	Документально зафіксована інформація про стан і рух бюджетних грошових коштів.
Методи	Документальна перевірка (перевірка правильності та обґрунтованості: складання первинної документації, відображення руху бюджетних коштів на рахунках і в облікових регістрах, відображення використання бюджетних коштів у фінансовій та бюджетній звітності; перевірка відповідності проведених операцій вимогам бюджетному законодавству), економічний аналіз (аналіз даних кошторисної документації планових документів, розрахунків відносно планування витрат), співставлення (даних первинних документів з даними обліку та звітності, даними актів взаємозвірок), інформаційне моделювання.
Спрямованість	Висновок експерта щодо нецільового використання бюджетних коштів є одним із джерел доказів у судовому процесі.

Висновки

За результатами дослідження нами наведено авторське бачення сутності судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів, визначено мету проведення судово-економічної експертизи, її предмету та об'єктів дослідження. *Подальші наукові дослідження* вважаємо за доцільне здійснювати в напрямку вдосконалення організації та методики проведення судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів в Україні.

Список використаних джерел

1. Звіт Рахункової палати за 2021 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2021/ZVIT_RP_2021.pdf
2. Звіт Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2021 рік. URL: https://statewatch.org.ua/wp-content/uploads/2021/09/Analitichno_statystichnyy_zvit_I_pi
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>
4. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. К. : Воля, 2004. 656 с.

5. Шляхов А., Ромашов А. Судебно-бухгалтерская экспертиза. *Социалистическая законность*. 1971. № 5. С. 28-32.
6. Хомутенко О. В. Застосування інформаційного підходу до вивчення судово-економічної експертизи як процесу взаємопов'язаних операцій з інформацією. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. Х.: Право, 2009. Вип. 9. URL: https://www.hniise.gov.ua/user_files/File/sbornik/2009/Номутенко.pdf
7. Мулик Т. О., Мулик Я. І. Теоретичні основи судово-економічної експертизи: аналіз наукових поглядів. *Економічний простір*. № 165, 2021. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/28127.pdf>
8. Романів С. Р., Будник Л. А., Савченко С. І. Судово-економічна експертиза в Україні: її економічна сутність та кадрове забезпечення. *Економічний простір*. Випуск 23. 2018. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/23_2018_ukr/61.pdf
9. Вітер Д. В. Судово-економічна експертиза у доведенні обставин, що підлягають обов'язковому доказуванню при розслідуванні злочинів у сфері фінансування соціальних цільових програм. URL: <https://khrife-journal.org/index.php/journal/article/download/341/362/>.
10. Аніщенко О. В., Данильченко О. Л. Збитки як предмет судової економічної експертизи у кримінальному провадженні. URL: <https://khrife-journal.org/index.php/journal/article/download/338/359/>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" (Форми N 1-дс, 2-дс, 3-дс, 4-дс) ,затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
12. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.2012. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text>
13. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017. № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>
14. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>
15. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002. № 57. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02#Text>
16. Лук'яненко С. В. До питання про об'єкти дослідження судової економічної експертизи. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.17.html>
17. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>
18. Серай М. Я., Форіс Ю. Б. Науково-практичний коментар до Закону України "Про судову експертизу". Експертизи у судовій практиці : наук.-практ. Посібник. КНДІСЕ, Акад. адвокатури; за заг. ред. В.Г. Гончаренка. 2-вид., перероб. і доп. К. : Юрінком Інтер, 2010. 400 с.