

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ**

Г.В. Мудрецька

**МЕТОДИКА РОЗСЛІДУВАННЯ ВИКРАДЕНЬ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ
ВЧИНЕНИХ ШЛЯХОМ ЗЛОВЖИВАННЯ СЛУЖБОВИМ СТАНОВИЩЕМ**

Монографія

**Донецьк
2012**

УДК 336.145
ББК Х 5
М 89

*Рекомендовано до друку вченою радою
Донецького державного університету
управління (протокол № 12 від 20.12.2012)*

Мудрецька Г.В.

Методика розслідування викрадень бюджетних коштів вчинених шляхом зловживання службовим становищем : монографія / Г.В. Мудрецька. – Донецьк : ДонДУУ, 2012 – 218 с.

Рецензенти:

Волобуєв А.Ф. – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри правознавства Полтавського інституту економіки і права Відкритого міжнародного університету людини «Україна»;

Удалова Л.Д. – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри кримінального права та процесу Національної академії внутрішніх справ;

Смаль І.В. – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри криміналістики Донецького юридичного інституту МВС України.

ISBN

Монографію присвячено теоретичним і практичним проблемам методики розслідування викрадень бюджетних коштів. У роботі висвітлено їх криміналістичну характеристику. Розглянуто поняття бюджетних коштів, як предмета складу злочину, передбаченого ст. 191 КК України. Значна увага приділяється питанням оцінки первинного матеріалу, проведення першочергових слідчих дій, організації розслідування, а також особливостей підготовки і проведення окремих слідчих дій.

Для науковців і студентів юридичних вузів, практичних працівників правоохоронних органів, і всіх, хто цікавиться проблемами боротьби з економічною злочинністю

УДК 336.145
ББК Х 5

ISBN

© Г.В. Мудрецька, 2012
© ДонДУУ, 2012

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень.....	4
Передмова.....	5
Розділ 1. Криміналістична характеристика викрадень бюджетних коштів	
1.1. Поняття криміналістичної характеристики злочину та її використання в методиці розслідування викрадень бюджетних коштів.....	7
1.2. Особливості предмета викрадень бюджетних коштів, законодавче регулювання і контроль у бюджетній сфері України.....	13
1.3. Криміналістична характеристика суб'єкта викрадень бюджетних коштів	35
1.4. Характеристика способів та слідів викрадень бюджетних коштів.....	48
Розділ 2. Початковий етап розслідування викрадень бюджетних коштів	
2.1. Початок досудового розслідування і оцінка первинного матеріалу	74
2.2. Типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування викрадень бюджетних коштів	87
2.3. Планування й організація розслідування викрадень бюджетних коштів.....	98
2.4. Подолання протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів	112
Розділ 3. Особливості окремих слідчих дій під час розслідування викрадень бюджетних коштів	
3.1. Вилучення та огляд документів	123
3.2. Тактика допиту свідків, підозрюваних	138
3.3. Підготовка і призначення судових експертиз.	155
Висновки.....	172
Список використаних джерел.....	176

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АРК – Автономна Республіка Крим.

БК – Бюджетний кодекс України.

ГРБК – головний розпорядник бюджетних коштів

РБК – розпорядник бюджетних коштів

ДФІ – Державна фінансова інспекція України.

ДКС – Державна казначейська служба України.

ДПА – Державна податкова адміністрація України.

ДСБЕЗ – Державна служба по боротьбі з економічними злочинами МВС України.

ЄДРПОУ – єдиний державний реєстр підприємств, організацій, установ.

УБОЗ – Управління по боротьбі з організованою злочинністю МВС України.

ЗМІ – засоби масової інформації.

ЗУ – Закон України.

КК – Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року.

КМУ – Кабінет Міністрів України.

КПК – Кримінальний процесуальний кодекс України.

КУ – Конституція України.

МВС – міністерство внутрішніх справ України.

МФУ – міністерство фінансів України.

НБУ – Національний банк України.

ПДВ – податок на додану вартість.

СБУ – Служба безпеки України.

ПЕРЕДМОВА

Становлення ринкових відносин в Україні суттєво впливає на злочинність і, зокрема, її економічну складову частину, де щодалі більш помітне місце займають викрадення бюджетних коштів, які мають ознаки складу злочину, передбаченого ст. 191 КК України. Бюджетні кошти в Україні та інших державах пострадянського простору стали одним із найбільш привабливих об'єктів організованої злочинної діяльності, яка охоплює різноманітні прийоми і способи вилучення коштів з казни. Прогалини й постійні зміни в бюджетному законодавстві, недоліки у встановленому порядку використання бюджетних коштів, їхньому обліку, звітності сприяють зловживанням з бюджетними коштами. Злочинці легко адаптуються до нових форм і методів економічної діяльності, маскують злочинні дії під виглядом здійснення законних господарських операцій, застосовують різноманітні прийоми заволодіння бюджетними коштами та приховування цих злочинів.

Аналіз даних Управлінь інформаційних технологій ГУМВС України в окремих областях (Донецька, Луганська, Дніпропетровська, Львівська, Автономна Республіка Крим) щодо кількості кримінальних справ, порушених за останні роки за ознаками злочину, передбаченого ст. 191 КК України, дає підстави для висновку про те, що майже у 38 % таких справ предметом викрадення виступають бюджетні кошти. Під час розслідування таких злочинів правоохоронні органи стикаються із суттєвими труднощами, які зумовлені складністю механізму їх вчинення, протидією розслідуванню з боку службових осіб, труднощами в організації проведення документальних ревізій і судових експертиз, відсутністю досвіду виявлення та розслідування таких злочинів, недосконалістю чинного законодавства.

Для розв'язання зазначених проблем потрібне чітке розроблення на основі теорії криміналістичної методики, аналізу й узагальнення слідчо-судової практики методики розслідування викрадень бюджетних коштів.

Під час роботи над монографією було використано фундаментальні праці В.З. Багінського, З.Т. Баранової, В.В. Братковської, А.Ф. Волобуєва, Ф.В. Глазиріна, А.В. Дулова, С.Г. Євдокімова, Я.М. Козіцина, С.С. Куклянська, Е.Д. Куранової, З.І. Мітрохіна, Я.В. Орлова, М.О. Селіванова, В.Г. Танасевича, Ю.В. Цветкова, М.С. Уткіна та інших учених, які значно збагатили теорію і практику розслідування викрадень, вчинених у різних сферах суспільного життя. Проте розроблені раніше положення методики розслідування стосувались викрадень державного майна та не відображали особливостей розслідування, зумовлених специфічним предметом злочину, яким виступають бюджетні кошти. Серед монографічних робіт щодо проблематики розслідування злочинів у бюджетній сфері існує лише дисертаційне дослідження Р.Л. Степанюка, у якому автором розглянуто окремі аспекти злочинних порушень, пов'язаних з порушенням бюджетного законодавства, передбачених ст.ст. 210 і 211 КК України. Водночас слід зазначити, що необхідність подальшого науково-теоретичного розроблення проблем розслідування викрадень бюджетних коштів зумовлена недостатністю системних вітчизняних досліджень, що й зумовлює необхідність дослідження механізму викрадень бюджетних коштів, розроблення методичних рекомендацій щодо їхнього розслідування.

Вагомість окреслених проблем, їх актуальність і нагальність вирішення зумовили вибір теми монографічного дослідження та визначили коло питань, що в ньому розглядаються.

Автор висловлює щиру вдячність за рецензування цієї монографічної праці докторові юридичних наук, професору Волобуєву Анатолію Федотовичу; докторові юридичних наук, професору Удаловій Ларисі Дивидівні та кандидатові юридичних наук, доценту Смалю Ірині Валеріївні.

РОЗДІЛ 1

КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИКРАДЕНЬ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

1.1. Поняття криміналістичної характеристики злочинів та її використання в методиці розслідування викрадень бюджетних коштів

Бюджетна сфера є віддзеркаленням фінансово-економічних, соціальних і політичних процесів у країні, але разом із цим, прогалини та мінливість бюджетного законодавства, недоліки у встановленому порядку використання бюджетних коштів, відкриває широкі перспективи та створює нові можливості для вчинення різноманітних махінацій з бюджетними ресурсами, призначених на виконання державних програм. Дослідниками відзначається, що на сучасному етапі бюджетна сфера є однією з найбільш злочинно уразливих [1, с.15-18; 2, с.5-12]. Найбільш небезпечними із зловживань з бюджетними коштами є їх викрадення, що зумовлює появу в державі не поодиноких випадків невиклати або затримки заробітної плати, пенсій, недофінансування установ, які утримуються за рахунок бюджетних коштів. Кабінет міністрів України та інші підпорядковані йому органи державної влади постійно наголошують на зміцненні бюджетних асигнувань. Викрадення бюджетних коштів підпадає під ст. 191 КК України, яка передбачає кримінальну відповідальність за привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем.

Під час розслідуванні злочинів розглядуваної категорії працівники правоохоронних органів стикаються з суттєвими труднощами, що зумовлено специфічністю предмета злочину, способами його вчинення, суб'єктним складом, проявом активної протидії тощо. Існують десятки прийомів і способів здійснення фінансових операцій, метою яких є вилучення коштів із державної скарбниці. Серед них – взаємозаліки по розрахунках, списання боргів, відстрочка платежів, передача і продаж кредиторської і дебіторської заборгованості, надання державних гарантій під

сумнівні програми комерційних структур, бартерні угоди тощо. Відомості щодо особливостей механізму злочинів розглядуваної категорії є ключовим питанням для розробки ефективної методики їх розслідування. Ці відомості накопичуються в такому структурному елементі кожної окремої методики розслідування, як криміналістична характеристика злочинів окремого виду чи групи.

Поняття криміналістичної характеристики є досить дискусійним у науковій літературі. Особливо це стало очевидним після опублікування праці Р.С. Белкіна «Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики» (2001 р.), у якій відомий вчений-криміналіст поставив під сумнів доцільність використання терміну «криміналістична характеристика». На думку автора, поняття криміналістичної характеристики злочинів, не виправдало надії, яка покладалася на нього вченими і практиками, зжило себе і перетворилося в своєрідний «криміналістичний фантом» [3, с.222-223]. Але можливо мають рацію ті автори, які відзначають, що на сьогоднішній день криміналістична характеристика злочинів ще не одержала належного розвитку, який би відповідав завданням що стоять перед наукою і практикою у сфері боротьби зі злочинністю [4, с.186].

Криміналістична характеристика, за визнанням більшості вчених-криміналістів є основою конструювання ефективних методик розслідування [5, с. 109-116; 6, с.24; 7, с.3-16; 8, с.4; 9, с.56-59; 10, с.15; 11, с.3-8; 12, с.44; 13, с.13; 14, с.5; 15, с.39-43; 16, с.112; 17, с.27; 18, с.19; 19, с.407]. Аналіз криміналістичної літератури, присвяченій поняттю криміналістичної характеристики злочинів, дає підстави для висновку про існування двох підходів до тлумачення її змісту. Перший з них полягає у тому, що криміналістична характеристика розглядається як система криміналістично-значущих ознак *злочинів певного виду* (виділено мною – Г.М.), яка включає дані про закономірні зв'язки між ними і слугує побудові й перевірці слідчих версій під час розслідування конкретних злочинів [20, с.14-15; 21, с.12; 22, с.181-182; 7, с.15-20].

Інший підхід полягає у виділенні кількох рівнів криміналістичної характеристики злочинів. Наприклад, А.Ф. Лубін пропонує виділяти *загальну*,

родову і видову (виділено мною – Г.М.) криміналістичні характеристики злочинів. Автор тут же відзначає, що в родовій характеристиці злочинів у сфері економіки не можна зіставляти за криміналістично-значущими ознаками (наприклад, фальшивомонетництво і викрадення майна) [23, с.48-49]. Така точка зору про доцільність розробки трьохрівневої криміналістичної характеристики злочинів підтримується і серед українських криміналістів [13, с.20; 16, с.112-114]. У свою чергу, М.П. Яблоков дотримується точки зору про існування, з одного боку, криміналістичної характеристики виду, різновидності чи групи злочинів, а з іншого – криміналістичної характеристики окремого злочину. Названий автор при цьому визнає, що найбільш інформативною і важливою щодо розкриття і розслідування злочинів є їх видова криміналістична характеристика [24, с.43-46].

Подвійне тлумачення поняття криміналістичної характеристики злочинів використовується й у практичному посібнику для слідчих, підготовленого колективом російських криміналістів, де зазначається, що криміналістична характеристика, яка складається на основі узагальнення матеріалів кримінального провадження певної категорії є типовою, а та, яка складається в процесі розслідування у конкретному провадженні – індивідуальною [25, с.24]. Під час ретельного аналізу такого підходу виявляється, що індивідуальною криміналістичною характеристикою називається ні що інше, як результат розслідування у конкретному кримінальному провадженні. Тут потрібно звернути увагу на те, що результат розслідування у кожному конкретному випадку не є ще надбанням криміналістики, а тільки джерелом інформації для цієї науки. Уявляється, що мають рацію ті автори, які відзначають що конкретне правопрушення – це безумовно одиниця сукупності, яка зветься видом злочинів, і скласти типову характеристику сукупності можна тільки в результаті дослідження одиниць [26, с.18]. Але відомості, одержані про конкретний злочин є результатом конкретного акту розслідування, які знаходять відображення у матеріалах конкретного кримінального провадження. Узагальнена ж характеристика злочинів певного виду (типова характеристика) є результатом наукового аналізу багатьох кримінальних проваджень і формується у вигляді відповідних положень. На наш

погляд, наука може містити відомості про конкретний злочин, але тільки як ілюстрацію. Головне ж її завдання полягає у відображенні узагальнених відомостей про види чи групи злочинів, на основі яких вона формує свої рекомендації щодо їх розслідування. Тому, уявляється, що принципово важливим є положення про те, що у методиках розслідування повинно використовуватися поняття криміналістичної характеристики тільки стосовно певного виду чи групи злочинів [27, с.15].

В літературі, присвяченій даній проблематиці зазначається, що залежно від обсягу відомостей, які складають зміст криміналістичних характеристик злочинів, останні поділяють на повні і неповні (скорочені) [7, с.20]. *Повними криміналістичними характеристиками* злочинів вважають ті з них, у яких містяться відомості про всі елементи механізму вчинення злочинів певного виду або групи, з визначенням закономірних зв'язків між цими елементами, на основі статистичних даних. У цьому випадку, закономірні зв'язки між елементами механізму злочинів певної категорії, визначаються у вигляді відсотків частоти їх виявлення у певній кількості кримінальних проваджень, що піддавалися узагальненню. На наш погляд, розробка таких криміналістичних характеристик можлива тільки відносно достатньо вузької групи злочинів певного виду. Вважаємо, що це зумовлено кількома причинами. По-перше, в більшості видів злочинів можуть бути виділені окремі їх групи, які суттєво відрізняються одна від одної криміналістично-значущими деталями механізму їх вчинення. Об'єднання їх в одній повній криміналістичній характеристиці неможливе без зниження достовірності даних. По-друге, визначення закономірних зв'язків між елементами механізму злочинів певної групи у вигляді кількісних показників (у відсотках) потребує, як правило, суцільного дослідження генеральної сукупності кримінальних проваджень окремих категорій, у певному регіоні і за визначений період [28, с.100-102]. По-третє, в матеріалах кримінального провадження знаходять відображення не всі відомості про механізм злочину, а це потребує додаткових соціологічних методів збору інформації. Названі обставини обумовлюють величезні затрати часу на проведення таких досліджень, результати

яких з плином часу, швидко втрачають свою цінність. Особливо це стосується злочинів, що вчинюються у сфері економічної діяльності, умови якої характеризуються надзвичайно мінливою нормативно-правовою базою. Окремі автори, маючи на увазі вимоги, що пред'являються до повних криміналістичних характеристик злочинів, приходять до висновку, що цілком «зрілих» і придатних для безпосереднього практичного використання криміналістичних характеристик, на даний час, ще не існує [23, с.53].

Неповними криміналістичними характеристиками злочинів (або скороченими) вважають такі, які містять описання особливостей злочинів окремої різновидності чи групи з констатацією існування закономірних зв'язків між окремими їх елементами. Але визначення закономірних зв'язків, на відміну від повних криміналістичних характеристик, не спирається на статистичні дані. Тут використовуються не конкретні цифри, а поняття типу «найчастіше», «вірогідніше всього». Безпосередньою основою для подібних висновків є знання, одержані в результаті практичної діяльності або вивчення кримінальних проваджень певної категорії, але без відповідного статистичного обрахування. На наш погляд, неповні криміналістичні характеристики актуальні стосовно нових злочинів, щодо яких ще не накопичено достатнього емпіричного матеріалу, або таких злочинів, які характеризуються швидкими змінами механізму їх вчинення.

Не дивлячись на те, що неповні криміналістичні характеристики злочинів виглядають менш достовірними в порівнянні з повними, вони мають велике практичне значення [29, с.76-77; 20, с.24-25]. Воно полягає у тому, що такі характеристики містять опис ключових елементів механізму злочинної діяльності, які входять у предмет доказування і таким чином орієнтують слідчого щодо завдань розслідування.

На думку Г.А. Матусовського, криміналістична характеристика економічних злочинів, є системою узагальнених даних про типові ознаки суб'єкта цих діянь, мотивації його злочинної поведінки, предмета посягання, обстановки, злочинних способів і наслідках, які мають значення для виявлення й розкриття злочинів криміналістичними засобами, прийомами та методами [30, с.51]. Тобто

названий автор не вказує, як на обов'язкову ознаку, встановлення закономірних зв'язків між окремими елементами. Тобто мається на увазі неповна криміналістична характеристика економічних злочинів.

Стосовно викрадень бюджетних коштів, із урахуванням мінливості нормативно-правового регулювання, яке суттєво впливає на зміни у механізмі їх вчинення та незначного досвіду правоохоронних органів щодо їх виявлення і розслідування, на наш погляд, може бути сформована тільки неповна їх криміналістична характеристика. Криміналістична характеристика викрадень бюджетних коштів – це система відомостей про елементи механізму заволодіння бюджетними коштами, яка включає в себе наступні елементи:

- 1) особливості бюджетних коштів як предмета злочинного посягання, законодавче регулювання і контроль у бюджетній сфері України;
- 2) особливості суб'єкту злочину;
- 3) способи викрадень бюджетних коштів;
- 4) особливості слідів викрадень бюджетних коштів.

Саме названі елементи, на наш погляд, є ключовими для побудови методики розслідування викрадень бюджетних коштів.

1.2. Особливості предмета викрадень бюджетних коштів, законодавче регулювання і контроль у бюджетній сфері України

Предмет посягання та законодавче регулювання у криміналістичній характеристиці мають важливе значення, оскільки саме такий предмет, як бюджетні кошти, відбиває суттєвість цих злочинів і складає особливості їх вчинення. Взагалі, під предметом злочину в науці кримінального права, розуміють будь-які речі матеріального світу, з певними властивостями яких, закон про кримінальну відповідальність пов'язує наявність у діях особи ознак конкретного складу злочину [31, с.93] або речі матеріального світу, впливаючи на які, винна особа спричиняє шкоду певним суспільним відносинам [32, с.73]. З точки зору криміналістики, відомості про особливості предмета викрадень детермінують дії злочинців з підготовки, вчинення і приховування злочину, які, у свою чергу, пов'язані з утворенням певних слідів – джерел доказів [20, с.43]. Предмет посягання має принципово важливе значення у криміналістичній характеристиці злочинів цієї категорії, оскільки впливає на інші її елементи. Зокрема, детермінує певні способи вчинення та приховування злочину, характеристику особи злочинця. Тому доцільно встановити та описати типові ознаки предмета викрадень бюджетних коштів, як елемента їх криміналістичної характеристики.

В наукових дослідженнях значна увага приділялась як кримінально-правовій характеристиці викрадень [33-39], в яких розглянуто загальні питання кримінально-правової кваліфікації зазначених діянь, так і питанням методики розслідування розкрадань майна [40-51]. Зокрема, бюджетні кошти, як предмет посягання, розглянуто у дослідженнях кримінально-правової характеристики порушень бюджетного законодавства [52-56], в яких визначено особливості бюджетних коштів як предмета злочинів, передбачених ст.ст. 210, 211 КК України. Так, В.О. Навроцький вказує на наступні їх ознаки: 1) включення коштів до бюджету будь-якого рівня; 2) визначеність цільового використання таких коштів бюджетом держави, кошторисом підприємства, установи, організації, що

фінансується з бюджету; 3) фактичне надходження коштів до бюджету; 4) досягнення суми коштів, що неправомірно використовуються, встановленого законом рівня [57, с. 126-127].

Н.О. Гуторова відзначає наступні ознаки бюджетних коштів, як предмета злочинів, передбачених ст. 210 КК України: 1) соціальну ознаку, яка полягає в тому, що вони є складовою частиною їх об'єкта – суспільних відносин, що виникають у процесі розподілу, перерозподілу й використання бюджетних коштів; 2) фізичну ознаку, яка характеризується тим, що ними виступають не будь які речі матеріального світу, а лише грошові кошти; 3) юридичну ознаку, яка свідчить про правову регламентацію використання бюджетних коштів у нормативно-правових актах [55, с.104-105].

Як елемент криміналістичної характеристики бюджетні кошти були розглянуті при дослідженні порушень бюджетного законодавства, передбачених ст.ст. 210, 211 КК України в роботі Р.Л. Степанюка [58], де автором проаналізовані кримінально-правові та криміналістичні особливості бюджетних коштів та наведені наступні їх обов'язкові ознаки: 1) включення до бюджету будь-якого рівня – внесення до складу бюджету (фінансового плану) певної статті доходів або видатків (Закону «Про Державний бюджет України» на певний рік, рішення місцевої ради про місцевий бюджет, кошторису доходів та видатків тощо); 2) досягнення суми бюджетних коштів кваліфікуючого розміру; 3) визначення джерел одержання і напрямків витрати документами нормативно-правового або планового характеру [59, с. 87-89].

Хоча бюджетні кошти виступають предметом злочинного посягання, як при злочинному порушенні бюджетного законодавства, так і при викраденні бюджетних коштів, проте мають особливості, які зумовлені складом злочинів, методика розслідування яких розглядається, перш за все, метою та мотивом його вчинення.

Так, предметом безпосереднього посягання у кримінальних провадженнях про викрадення шляхом привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем,

передбаченого ст. 191 КК України є майно, яке не знаходиться безпосередньо у правомірному володінні або віданні винного, але останній, використовуючи наявні у нього правомочності щодо предмета викрадення, безоплатно звертає у свою власність або використовує на свої потреби частину майна або кошти.

При дослідженні бюджетних коштів, як предмета викрадення, насамперед, доцільно визначити загальне поняття бюджетних коштів. Єдине в чинному законодавстві визначення поняття «бюджетні кошти» наведене у примітці до ст. 210 КК України. Згідно з яким, до *бюджетних коштів* належать кошти, що включаються до бюджетів усіх рівнів незалежно від джерела їх формування. Аналізуючи бюджетні кошти, як економічно-правову категорію, можна зробити наступний висновок. Бюджет це – план формування й використання фінансових ресурсів (ст. 2 БК України), в якому планується необхідна кількість доходів для покриття видатків, пов'язаних із виконанням основних завдань і функцій держави. Матеріальним проявом запланованих у бюджеті доходів та видатків є Закон про Державний бюджет України чи рішення відповідної ради, де факт включення показника доходів чи видатків має конкретно-адресний зміст та покладає обов'язок на органи державної влади в особі їх керівників зі збирання коштів та надає повноваження з використання цих коштів [60, с.164]. Але Державний та місцевий бюджети, як фінансовий план держави – це не реальний план, а лише припущення про надходження доходів і напрями їх використання. В дійсності, можливість використання коштів, для покриття видатків, починається з моменту зарахування доходів на казначейський рахунок відповідного бюджету (ч. 4 ст. 45, ч. 5 ст.78 БК України). Після чого органи ДКС здійснюють розподіл зарахованих до бюджетів доходів та перераховують за належністю розподілені кошти для їх використання бюджетними установами, відповідно до: нормативів відрахувань, затверджених Бюджетним кодексом України, Законом про державний бюджет на відповідний рік і рішень про місцеві бюджети; списку мережі установ та організацій, які отримують кошти з державного (місцевого) бюджету; затверджених кошторисів бюджетних установ. Відповідно, кошти, які згідно до правових приписів показників доходів і видатків, що включені до

основного фінансового плану – Закону про Державний бюджет України або фінансового документу – рішення про місцевий бюджет та зараховані на рахунки бюджетів будь-якого рівня і виступають бюджетними коштами.

У чинному законодавстві під терміном «кошти» розуміють гроші у національній або іноземній валюті чи їх еквівалент [61] (тобто кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин (смарт-картках), оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, пансіонати, в оплачених проїзних документах тощо) [62]. При цьому національною чи іноземною валютою вважаються грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, на території відповідної іноземної держави. А також кошти на рахунках, у внесках в банківських та інших фінансових установах на території України, банківських та інших фінансових установах за межами України; платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, бони, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки, ощадні книжки, інші фінансові та банківські документи), виражені у валюті України чи в іноземній валюті або банківських металах [63]. Гроші існують у готівковій формі (формі грошових знаків) або у безготівковій формі (формі записів на рахунках у банках [64].

Таким чином, гроші та їх еквівалент (речі матеріального світу, які не є грошами) можна назвати бюджетними коштами, якщо вони включені в бюджет. У зв'язку з цим зазначимо, що в бюджетній сфері України застосовуються цінні папери у вигляді непереказних, безпроцентних векселів у національній валюті, у межах видатків відповідного бюджету. Векселі – є не грошами, а їх еквівалентом – цінними паперами, що засвідчують безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю) [65]. Порядок використання векселів регламентується відповідними нормативними актами [66-68].

На відміну від злочинів, передбачених ст.ст. 210 і 211 КК України, предметом яких можуть бути як реально одержані кошти, так й кошти, які лише

заплановані у вигляді доходів та видатків державного або місцевого бюджету [59, с.87], предметом злочину передбаченого ст. 191 КК України, можуть бути лише наявні кошти. Предметом викрадення не можуть бути й кошти доходної частини бюджету, які вже зараховані на рахунки бюджетів, відкриті в органах казначейської служби, адже по відношенню до цих коштів визначене загальне їх спрямування на виконання певних програм (наприклад на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання соціальних послуг), але без урахування правових підстав для їх отримання, розпорядження та використання у конкретної особи. Підставою для отримання розпорядниками бюджетних коштів асигнувань та здійснення видатків є – розпис бюджету; розташування мережі установ, підприємств і організацій; затверджений кошторис доходів і видатків бюджетної установи; помісячний план асигнувань загального фонду бюджетних установ; наявність бюджетного зобов'язання (укладення договору, придбання товару, послуги тощо) та наявність відповідних бюджетних асигнувань (49 БК України). Зазначені документи також є плановими, але саме їх наявність є обов'язковою умовою для визначення обсягу і спрямування коштів, передбачених у відповідному бюджеті, а також для їх використання. На підставі цих документів кошти, які надходять на рахунки бюджету, підлягають перерахуванню на відповідні зведені рахунки головних розпорядників бюджетних коштів та подальшому перерахуванню підвідомчим установам (розпорядникам або одержувачам). З моменту зарахування коштів на рахунки ГРБК, РБК чи одержувачів органами ДКС здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів [69].

Окремого розгляду потребують *власні надходження бюджетних установ*, оскільки вони надходять не з бюджету, а з інших джерел, наприклад, від власної господарської діяльності бюджетних установ; як благодійні внески; безоплатна допомога від спонсорів та меценатів тощо. Такі кошти на законодавчому рівні [70-72] визначені як кошти спеціального фонду та передбачені у Законі чи рішенні про бюджет, кошторисами бюджетних установ та іншими плановими

документами. Їх види, склад і цільове спрямування регламентовано підзаконними нормативними актами [73], у деяких підручниках з фінансового права кошти спеціального фонду називаються позабюджетними коштами [60, с.348]. При цьому за коштами спеціального фонду в органах ДКС на рахунок бюджетних установ та організацій відкриваються один або кілька (але не більше чотирьох) спеціальних реєстраційних рахунків за всіма видами позабюджетних коштів, які поділяються за принципом походження та використання коштів: для обліку спеціальних коштів; для обліку сум за дорученнями; для обліку інших власних надходжень.

Рішення про спрямування позабюджетних коштів на видатки бюджетної установи та їх надходження приймається розпорядником коштів самостійно і оформлюється наказом по установі. Про це розпорядник коштів зобов'язаний письмово повідомити відповідний орган ДКС або місцевий фінансовий орган, на території якого він знаходиться. Витрата спеціальних коштів провадиться у суворій відповідності їх цілям, передбачених у кошторисі. У такій ситуації зазначені кошти, також слід розглядати як предмет викрадення.

Таким чином, предметом посягання злочину, передбаченого ст. 191 КК України, можуть виступати лише фактично одержані (наявні) грошові кошти у національній або іноземній валюті чи їх еквівалент (цінні папери, банківські метали), які включено до бюджету будь-якого рівня та зараховано на відповідні рахунки бюджетних установ, керівники яких наділені повноваженнями щодо їх оперативно-господарського управління.

Із урахуванням викладеного можна визначити, що бюджетні кошти як предмет злочину, передбаченого ст. 191 КК України, мають такі обов'язкові ознаки:

1. Включення до нормативно правових документів – відповідного нормативного документу – Закону «Про Державний бюджет України» на певний рік або рішення місцевої ради про місцевий бюджет, у якому встановлені певні доходи і видатки відповідного бюджету.

2. Включення до відповідних планових документів бюджетної установи у вигляді доходів та видатків (кошториси, плани використання бюджетних коштів, паспорти бюджетної програми тощо).

3. Визначеність напрямків витрат бюджетних коштів (затвердження розписом бюджету асигнувань у розрізі вищестоящих розпорядників бюджетних коштів та закріплення цих асигнувань у планових документах нижчестоящого розпорядника або одержувача).

4. Фактичне надходження коштів на рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (зарахування коштів на рахунок відповідної бюджетної установи, відкритий в органі ДКС чи установі банку).

5. Визначеність кола осіб та закріплення підстав розпорядження коштами або їх використання у відповідних нормативно-правових актах та планових документах бюджетної установи.

6. Наявність підстав для здійснення платежів за рахунок коштів бюджету (бюджетного зобов'язання) – укладення договору, придбання товару, послуги тощо та наявність невикористаних бюджетних асигнувань.

Предметом викрадення можуть бути бюджетні кошти у двох формах:

1) безготівкові кошти у формі записів на рахунках в органах казначейства та банках;

2) готівкові кошти – грошові знаки у формі банкнотів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України.

Як відзначає Г.А. Матусовський, основу побудови методик розслідування злочинів, що вчиняються в бюджетній сфері, має складати фактор посягання на бюджетні кошти держави. Залежно від суб'єкта злочину, цілей і мотивів, способів його вчинення та інших обставин, методики розслідування доцільно формувати з урахуванням спрямованості на бюджетні кошти, що знаходяться у розпорядженні: а) бюджетної організації (внутрішні кошти); б) організації змішаного фінансування (складові кошти); в) установи-кредитора (кредитні кошти) [30, 320-321]. Враховуючи наявність особливостей у розподілі коштів, залежно від їх надходження до загального та спеціального фондів бюджетів різних рівнів, а

також залежно від їх спрямування й використання ГРБК, РБК та одержувачами, їх можна розподілити на наступні групи.

I. Залежно від рівня бюджетної системи:

1) кошти державного бюджету – кошти, які передбачені ст. ст. 29, 31, 30, 87 БК України;

2) кошти місцевих бюджетів – кошти, які передбачені ст. ст. 64, 66, 69, 70, 88-91 БК України та конкретизується у відповідних рішеннях про бюджет.

II. Залежно від порядку надходження до бюджету відповідного рівня:

1) власні – формуються за рахунок надходжень від власних джерел;

2) закріплені – відносяться до певного рівня бюджету відповідно до БК України на довготривалій основі у розмірі територіального надходження або у твердо фіксованому розмірі;

3) регулюючі – кошти, що надходять із загальнодержавних доходних джерел до бюджету вищого або нижчого рівня, з метою їх збалансування [74-76]. До таких коштів відносяться міжбюджетні трансферти – це кошти, що безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого та поділяються на дотації вирівнювання, субвенції і субсидії, які передаються до бюджету вищого рівня (ст. 96–108 БК України).

III. Залежно від джерел бюджетного фінансування бюджетні кошти поділяються на наступні різновиди:

1. Кошти спеціального фонду бюджету – кошти, які мають цільове призначення й віднесені до доходів та видатків спеціального фонду відповідно до Закону про Державний бюджет України чи рішення місцевої ради; а також кошти, що надійшли як власні надходження бюджетних установ (кошти отримані від плати за послуги, що надаються бюджетними установами; гранти, благодійні внески або дарунки); різниця між доходами і видатками спеціального фонду бюджету (п. 3 ст. 13 БК України).

2. Кошти загального фонду бюджету – всі доходи та видатки бюджету, крім тих, що призначені для зарахування та виплат з спеціального фонду; кредитні кошти – надання фінансової допомоги на поворотній основі; кошторисні кошти –

виділення бюджетних коштів (асигнувань) на підставі кошторису; інвестиційні кошти – виділяються з бюджету на фінансування інвестиційних проектів; міжбюджетні трансфери (п. 2 ст. 13 БК України).

3. Резервні кошти – передбачені резервним фондом відповідного бюджету для фінансування непередбачених витрат (ст. 24 БК України).

4. Вільні кошти бюджету – вільний залишок коштів, що утворився на початок бюджетного року; доходи бюджету, додатково одержані в процесі його виконання; суми перевищення доходів над видатками (ст. 14 БК України).

5. У Державному бюджеті виокремлено також кошти, які спрямовуються на діяльність органів державної влади, пов'язану з державною таємницею в інтересах національної безпеки (таємні видатки), у зв'язку з чим такі видатки включаються до Державного бюджету України без деталізації цілей їх використання. Контроль за проведенням таємних видатків здійснюється Рахунковою палатою та Міністерством фінансів України. (ст. 31 БК України).

IV. Залежно від напрямків використання коштів, які визначено класифікацією видатків бюджету (ст. 10 БК України). Згідно ст.10 БК України та Постанови ВРУ «Про структуру бюджетної класифікації України» № 327/96-ВР від 12 липня 1996 року та наказу МФУ «Про бюджетну класифікацію» від 14 січня 2011 року N 11[77-78] можна виділити наступні групи коштів:

1. За функціональним призначенням: систематизуються та конкретизуються кошти з урахуванням їх спрямування на функціонування законодавчої влади; правоохоронну діяльність; оборону; громадський порядок, безпеку та судову владу; економічну діяльність; охорону навколишнього природного середовища; житлово-комунального господарства; охорону здоров'я; духовний та фізичний розвиток; освіту; соцзабезпечення тощо.

2. За економічним призначенням – визначається спрямування бюджетних коштів у розрізі видатків бюджетних установ у розрізі видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, усі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансфери населенню, та інші

категорії). Кодами економічної класифікації видатків визначено напрямки використання бюджетних коштів на: *поточні видатки*, які характеризуються витратами на утримання підприємств, установ: оплату праці працівників бюджетних установ та нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів; видатки на відрядження; оплата комунальних послуг; та *капітальні* – це видатки на створення нових і розширення діяльності діючих підприємств: придбання основного капіталу; придбання землі та нематеріальних активів; створення держрезервів [79].

Економічна класифікація видатків, має безпосереднє застосування в межах системи бухгалтерського обліку, оскільки відповідно до її кодів здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ, визначено напрямки видатків бюджету як в цілому, так і у розрізі розпорядників коштів зокрема. Наприклад, кодам названої класифікації відповідають такі основні напрямки: 1000 – поточні видатки; 2000 – капітальні видатки; 3000 – нерозподілені видатки тощо. У межах кожного з напрямів виокремлюються багаторівневі коди економічної класифікації видатків, у загальній кількості сімдесят найменувань. Детальна характеристика кожного з кодів дозволяє повністю ідентифікувати видатки бюджетних установ. Наприклад, кодом економічної класифікації 1111 належить заробітна плата; 1113 – виплати з тимчасової непрацездатності; 1120 – нарахування на заробітну плату; 2122 – будівництво (придбання) адміністративних об'єктів тощо [79].

3. За відомчим призначенням – відповідно до нормативно-правових актів [80-82] визначена схема головних розпорядників бюджетних коштів та відповідальних виконавців бюджетних програм, які встановлюють напрямки спрямування коштів підпорядкованим їм розпорядникам та одержувачам залежно від покладених на них функцій.

4. За програмно-цільовим призначенням. Програмна класифікація передбачає напрямки видатків за бюджетними програмами – систематизованим переліком заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює головний розпорядник бюджетних [78, 83]. Згідно до програмної класифікації кошти надаються головному розпоряднику, з

визначенням напрямів його діяльності (наприклад, Міністерству охорони здоров'я України), а тому назви бюджетних програм відповідають кодам функціональної класифікації, що застосовуються для одного головного розпорядника [77]. Із урахуванням викладеного, можна виділити кошти, які спрямовуються з відповідного бюджету на виконання програм державного управління; міжнародну діяльність; національну оборону; освіту; охорону здоров'я тощо.

V. Залежно від призначення коштів:

1. Розподільні кошти – кошти призначені для подальшого розподілення між розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

2. Внутрішні кошти, що призначені для безпосередніх витрат на потреби державного органу, підприємства, установи або організації, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та (або) місцевого бюджету.

Для методики розслідування викрадень бюджетних коштів суттєвого значення набуває розгляд основних положень законодавчого регулювання, оскільки саме цей чинник фактично складає найбільш важливі *умови розслідування*. Бюджетне законодавство є досить розгалуженим та суперечливим, що створює труднощі під час розслідування викрадень бюджетних коштів, тому що доводиться аналізувати досить великий обсяг різноманітних нормативно-правових актів, на підставі яких встановлюється порядок отримання та використання бюджетних коштів установами.

Доцільність дослідження нормативного регулювання зумовлена тією обставиною, що правові норми бюджетного законодавства містять перелік та опис типових неправомірних дій з бюджетними коштами, а це, як зауважує Г.А. Матусовський, вказує на приховані механізми та способи злочинів, які за певних умов можуть характеризувати те чи інше злочинне діяння [30, с.80-82]. Від правильної оцінки норм законодавства, залежить правильна кваліфікація злочину.

Склад бюджетного законодавства України встановлений ст. 4 БК України, у систему якого входить низка нормативно-правових актів, які розподіляються на постійно діючі та періодичні (діють лише у бюджетний період) [60, с.122]. До

постійно діючих актів відносяться: Конституція України; БК України та інші закони й підзаконні акти (Укази Президента України; Декрети, Постанови та Розпорядження КМУ, нормативно-правові акти міністерств, відомств, рішення місцевих органів виконавчої влади та місцевого самоврядування). Періодичні нормативно-правові акти складаються, перед усім, на підставі закону «Про Державний бюджет України» на певний рік та інших підзаконних актів, прийнятих для його виконання, що регулюють доходну і видаткову частини бюджету. Ці акти діють лише у визначений період – бюджетний рік, який в Україні дорівнюється календарному (ст.96 Конституції України, ст. 3 БК України).

Враховуючи численність нормативної бази, якою визначено підстави надання та використання коштів бюджетними установами, доцільним є розгляд наступних основних положень нормативно-правових актів, що мають значення для формування окремої методики розслідування.

Формування доходів бюджетних установ. Відповідно до діючого законодавства, основним джерелом надходжень бюджетних установ є кошти державного або місцевого бюджету. Крім того, джерелами фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ є різноманітні власні надходження [84]. Основним плановим документом, який надає повноваження бюджетним установам, в особі їх керівників, щодо отримання доходів і здійснення видатків; визначає обсяг і спрямування коштів для виконання функцій та досягнення цілей, визначених у Законі про бюджет чи рішенні відповідної ради – є кошторис бюджетної установи, який складається з загального та спеціального фондів, з вмістом конкретного переліку сум доходів та витрат на конкретну мету. Для створення єдиної інформаційної системи зведення доходів та видатків на всіх рівнях влади Постановою ВРУ № 327/96-ВР від 12.07.1996 р. «Про структуру бюджетної класифікації України» [77] та наказом МФУ № 11 від 14.01.2011 р. «Про бюджету класифікацію» [78], затверджена загальна структура бюджетної класифікації. Крім того, на підставі бюджетної класифікації в бюджетних установах встановлено єдиний порядок ведення обліку доходів і видатків,

складання звітності про виконання бюджетів та здійснення дійового контролю за цільовим використанням бюджетних коштів [85, с.132].

Порядок складання кошторисів бюджетними установами регламентовано «Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженим Постановою КМУ № 228 від 28.02.2002 р. [86], відповідно до зазначеного Порядку, формування кошторису бюджетної установи здійснюється вищестоящою організацією (головним розпорядником бюджетних коштів) на підставі показників лімітної довідки, яка складається фінансовим органом після прийняття Закону про Державний бюджет чи відповідного рішення про бюджет місцевої ради. Одночасно з кошторисом на затвердження вищестоящої організації подається штатний розпис установи, до якого також включено її структурні підрозділи, які утримуються за рахунок спеціальних чи інших позабюджетних коштів.

Після одержання лімітних довідок ГРБК у двотижневий термін надають МФУ (місцевим фінансовим органам) уточнені проекти зведених кошторисів, для складання і затвердження розпису відповідного бюджету. Затверджений розпис бюджету фінансові органи надсилають ДКС для реєстрації, обліку та виконання. ДКС протягом трьох робочих днів після затвердження зазначеного розпису доводить до головних розпорядників витяги з його складових частин, які є підставою для затвердження: кошторисів, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів – усіма розпорядниками; планів використання бюджетних коштів – одержувачами.

Слід зазначити, що відповідно до п. 40 зазначеного вище Порядку № 228 від 28.02.2002 р., керівники деяких установ, яким бюджетні призначення затверджені безпосередньо у Законі про державний бюджет України, уповноважені самостійно затверджувати кошториси, штатні розписи своєї установи. До них відносяться Управління справами ВРУ, Державне управління справами, Секретаріат Уповноваженого ВРУ з прав людини, Рахункова палата України, Центральна виборча комісія, Верховний Суд України, Конституційний Суд України, Вища

рада юстиції, Вищий господарський суд України та інші установи. Затвердження кошторисів – є підставою для фінансування установи.

Порядок виконання кошторисів розпорядниками та одержувачами коштів, передбачає наявність наступних документів: 1) затверджений розпис бюджету відповідно до бюджетних призначень, визначених у Законі про державний бюджет чи рішенні про місцевий бюджет; 2) дані про мережу розпорядників коштів нижчого рівня на відповідній території (на рівні області), складеного головними розпорядниками; 3) витяги з розпису бюджету, доведені органом ДКУ до розпорядників бюджетних коштів; 4) затверджені кошториси (плани) використання бюджетних коштів розпорядників (одержувачів), які повинні відповідати витягу з розпису бюджету. На підставі зазначених документів ДКУ визначає спрямування коштів до міністерства, відомства (установи), що надає повноваження розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів щодо їх використання [87].

Порядок перерахування коштів з бюджету на рахунки розпорядників та одержувачів здійснюється органами ДКУ, через єдиний казначейський рахунок, відкритий у Національному банку [88]. Відповідно до «Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету», затвердженого наказом МФУ № 1223 від 30 вересня 2011 р. [89]; «Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів», затвердженого наказом МФУ № 938 від 23.08.2012 р. [87] органи казначейства через систему рахунків, шляхом безготівкового перерахування коштів, здійснюють платежі за видатками бюджетних установ.

Відповідно до розпису асигнувань та сум, що надійшли на рахунки бюджету, фінансові органи здійснюють розподіл коштів, з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань розпорядників [90], та подають органам ДКС розпорядження про надання коштів з відповідного бюджету у розрізі головних розпорядників коштів. Органи ДКС реєструють зазначені документи у журналі реєстрації розпоряджень про надання коштів з бюджету і, відповідно до

зазначених в них сум, зараховують кошти на аналітичні рахунки головних розпорядників коштів. Після проведення зарахування, головному розпоряднику коштів надається виписка з його особового рахунку, на підставі якої він готує та подає органу ДКС на паперових та електронних носіях розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам. Розподіл коштів перевіряється ДКС на відповідність сум затвердженим пропозиціям, кошторисам та планам асигнувань та реєструється у журналі реєстрації виділених асигнувань.

Перевірені розподіли групуються ДКС за територіями, після чого складаються реєстри на виділення бюджетних асигнувань, які передаються територіальним управлінням ДКС. На підставі наданої інформації територіальних управлінь про залишки коштів на рахунках; платіжного календаря відповідної області, ДКС видає розпорядження про перерахування коштів. Управління ДКС на підставі реєстрів готує меморіальні документи щодо зарахування виділених бюджетних асигнувань на відповідні рахунки розпорядників коштів та/або одержувачів.

Для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, які підлягають подальшому перерахуванню на особові та реєстраційні рахунки в органах ДКС, розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників третього ступеня) відкриваються зведені особові рахунки. Для зарахування коштів, які підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпорядникові бюджетних коштів (одержувачеві), в органах ДКС розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників третього ступеня) відкриваються особові рахунки.

Відповідно до наказу МФУ № 221 від 02.12.2002 р. «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» [91], кожній бюджетній установі, для операцій з бюджетними коштами, відкриваються реєстраційні рахунки, спеціальні реєстраційні рахунки та рахунки одержувачів бюджетних коштів. На зазначені

рахунки надходять кошти відповідного бюджету для фінансування установи та використання відповідно до кошторису доходів та видатків бюджетної установи.

Порядок використання бюджетних коштів розпорядниками та одержувачами регламентований низкою нормативно-правових актів, відповідно з якими, розрахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів проводяться як у безготівковій формі, так і у готівковій формі [92-93; 89].

Операції з грошовими коштами у *безготівковій формі* на рахунках установ і організацій проводяться відповідно з постановою НБУ № 22 від 21.01.2004 р. «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» [94] та Наказу ДКУ № 242 від 26.12.2003 р. «Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ» [62] лише органами ДКС.

Підставою для зарахування або списання грошових коштів з рахунків розпорядників бюджетних коштів є платіжні документи: меморіальний ордер; платіжне доручення; платіжна вимога-доручення; платіжна вимога; розрахунковий чек; акредитив [94; 89]. Крім того, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, за необхідності, разом із платіжним дорученням надають документи, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт тощо).

Найпоширенішим у використанні із названих платіжних документів – є *платіжне доручення*, що являє собою розрахунковий документ з письмовим дорученням платника обслуговуючому банку на списання зі свого рахунка суми коштів та перерахування її на рахунок одержувача. Платіжні доручення готуються власниками рахунків разом з документами, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт тощо). Платіжні доручення надаються до органів ДКУ в кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків.

Платіжні доручення та інші розрахункові документи містять такі реквізити: назву документа; номер документа, число, місяць, рік його складання; назви та

коди (номери) установи платника та одержувача коштів, номери рахунків за дебетом та кредитом; назву установи банку, органу ДКС (одержувача та платника коштів) і номер коду; суму платежу (цифрами та літерами). У призначенні платежу зазначається: назва/вид товарів (робіт, послуг), за які здійснюється оплата; номер і дата документа, на підставі якого здійснюється платіж (договір, рахунок, товарно-транспортний документ тощо); номери і дати; коди бюджетної класифікації; коди бюджетної класифікації доходів та видатків при здійсненні видатків із бюджету, перерахуванні коштів до бюджету або перерозподілі бюджетних коштів; додаткові реквізити, визначені ДКУ.

Операції з готівкою здійснюються з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів ДКУ за балансовими рахунками групи 257 «Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України», затвердженого постановою Правління НБУ № 280 від 17.06.2004 р. [95] Готівкові кошти установою банку видаються на підставі чека, виданого органом ДКС [89]. Перелік банків України та умови, на яких вони залучаються до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів ДКС, затверджено постановою КМУ № 200 від 01.03.2001 р. «Деякі питання касового виконання Державного бюджету України» [96] та наказом МФУ й ДКУ № 553 від 24.12.2008 р. «Про залучення банків України до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державного казначейства України у 2009 – 2011 роках» [97].

Готівкові розрахунки використовуються лише для отримання заробітної плати, стипендії, допомоги, видатків на службові відрядження тощо, які не можливо провести безготівковими розрахунками. Для отримання готівки розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до органів ДКС заявку (у двох примірниках) на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки. При отриманні заробітної плати і прирівняних до неї виплат, разом із заявкою на видачу готівки, подаються платіжні доручення на перерахування платежів, утриманих із заробітної плати працівників та нарахованих у фонд оплати праці податків до бюджету і зборів до державних цільових фондів. При отриманні матеріальних цінностей або послуг за готівку, до органів ДКС

подаються документи, які підтверджують здійснення витрат (акти придбання матеріальних цінностей чи послуг, рахунки-фактури тощо).

Для проведення операцій із застосуванням банківських платіжних карток бюджетним установам відкривається картковий рахунок в установах банків на умовах договору [98-99]. У договорі зазначаються довірені особи установи, перелік яких додається до заяви про відкриття карткових рахунків.

Під час розслідування викрадень бюджетних коштів суттєвого значення набуває знання порядку ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що дозволяє слідчому сформулювати уявлення про обстановку викрадення та надає можливість виявити певні сліди – джерела доказів, що знаходять відображення у різного роду документах, якими підтверджено здійснення операцій з бюджетними коштами.

Порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах встановлено відповідно до нормативно-правових актів, затверджених органами ДКС та МФУ, які містять вказівки з обліку та відображення операцій з бюджетними коштами [100-105], і являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства для надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Сутність бюджетного обліку полягає у відображенні всіх операцій щодо виконання бюджету й кошторисів (облік фінансування, грошових коштів, видатків, розрахунків, матеріальних цінностей, фондів тощо), які узагальнюються при складанні бухгалтерського звіту. Всю господарську діяльність установ відбито в обліку за допомогою методів бухгалтерського обліку, які містять наступні складники: баланс; рахунки бухгалтерського обліку; подвійний запис; документація; оцінка; калькуляція; інвентаризація; фінансова звітність [106, с.28].

В *бухгалтерському балансі* відображено активи установ, їхній стан, розміщення та зобов'язання. Групу активів за їхнім складом і розміщенням називають активом, а групу зобов'язань пасивом. У діяльності правоохоронних органів показники балансу використовуються для виявлення порушень фінансової та розрахункової дисциплін; встановлення фінансових наслідків порушень і

зловживань, що мали місце. Показники балансу можуть мати вагу доказів у кримінальних справах.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування економічно однорідних активів, зобов'язань та операцій. Вони призначені для обліку конкретного виду об'єктів. За способом групування та узагальнення звітних даних, бухгалтерські рахунки поділяють на синтетичні та аналітичні.

Відображення усіх господарських операцій на синтетичних та аналітичних рахунках здійснюється з використанням *подвійного запису* – кожную операцію записано одночасно на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках у такій самій сумі. Це дозволяє виявити помилки та перевірити правильність усіх розрахункових записів.

Ведення бухгалтерського обліку, контроль за виконанням кошторису та складання звітності в бюджетних установах покладено на бухгалтерію. Найпоширеніша форма організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах – централізовані бухгалтерії. Вони створюються, як правило, при міністерствах, відомствах, їх управліннях, управліннях місцевих державних адміністрацій з метою виконання всіх функцій з обліку та звітності бюджетних установ, які вони обслуговують.

За централізованої форми організації обліку, керівники установ володіють правами розпорядників коштів. Вони мають право: укладати договори на постачання товарів, надання послуг, виконання робіт, які обов'язково візуються головним бухгалтером централізованої бухгалтерії; одержувати підзвітні суми на відрядження, господарські та інші потреби; надавати дозвіл на оплату видатків за рахунок асигнувань та надходжень спеціальних коштів, передбачених загальним та спеціальними фондами кошторису; затверджувати авансові звіти підзвітних осіб, документи про результати інвентаризації; акти на списання зношених і непридатних основних засобів та інших матеріальних цінностей; вирішувати питання, щодо фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

Окремої уваги слід приділити умовам фінансування *державних цільових позабюджетних фондів*, до яких відносяться Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Фонд соціального страхування на випадок безробіття та Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних

захворювань. Хоча ці фонди називаються позабюджетними – вони сформовані державою і кошти на забезпечення їх діяльності формуються за рахунок обов’язкових платежів до бюджету, які зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки відкриті в органах ДКС. Крім того ст.ст. 87, 89 БК України та Законом або рішеннями про бюджет на відповідний рік, передбачено видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення населення. До того ж зазначені Фонди звітують перед державним казначейством про формування і цільове використання коштів. Регулювання надходжень та витрат державних цільових позабюджетних фондів, здійснюється відповідно до низки нормативно - правових актів [107-110].

Для зарахування коштів до Фонду, в управліннях ДКС відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3717 «Рахунки державних позабюджетних фондів» в розрізі відділень. Щоденно на аналітичні рахунки, в розрізі видів доходів, надходять кошти, які засобами програмного забезпечення акумулюються в обласних управліннях на окремих аналітичних рахунках, з яких відбувається перерахування коштів на центральний рівень.

Для перерахування коштів регіональні відділення Фонду надають до управлінь ДКС платіжні доручення, на підставі яких проводиться відповідне перерахування коштів. На наступний день органи ДКС надають фондам банківські виписки з рахунку, в яких зображено рух коштів за цим рахунком. Далі проводиться звірка на предмет проведення операцій за попередній день. За результатами проведених перерахувань щоденно складається оборотно-сальдова відомість, де відображено надходження та використання коштів Фонду.

Контроль у бюджетній сфері України. Згідно до ст. 26 БК України фінансова та господарська діяльність бюджетних установ під час використання бюджетних коштів розпорядниками та одержувачами, підлягає жорсткому контролю, який, здійснюється у формі аудиту та оцінки ефективності управління бюджетними коштами (ч.2 ст.19 БК України). Загальні повноваження щодо здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства надані ВРУ (ч. 4 ст. 85 Конституції України; ст. 109 БК України), РПУ (ст. 98 Конституції України; ст. 110 БК України), МФУ (ст. 111 БК України), ДКС (ст. 112 БК України), органам ДФІ (ст. 113 БК України), місцевим радам (ст. 114 БК України) та

місцевим державним адміністраціям (ст. 115 БК України) і регламентуються низкою нормативно-правових актів [111-119].

Верховна Рада України, шляхом прийняття законів, регулює основні питання, пов'язані з проведенням фінансового контролю. Крім того, ВРУ безпосередньо та через комітети, з питань бюджету та фінансової і банківської діяльності, здійснює контроль під час складання, затвердження та виконання Закону про державний бюджет. Аналогічні питання в галузі контролю, вирішують місцеві органи самоврядування та їх виконавчі органи. Статтею 143 Конституції України за ними закріплено право затверджувати бюджети та контролювати їх виконання.

Міністерство фінансів України, згідно з положенням про нього, затвердженого Указом Президента України № 1081/99 від 26.08.1999 р. [120], здійснює контроль за виконанням державного бюджету, цільовим використанням коштів бюджетів усіх рівнів та коштів державних цільових позабюджетних коштів. МФУ проводить комплексні ревізії та тематичні перевірки щодо законності надходжень і використання коштів державного бюджету та цільового використання коштів державних позабюджетних фондів; здійснює документальні ревізії і перевірки фінансово-господарської діяльності. Особливим підрозділом МФУ є Державна казначейська служба, яка здійснює контроль за виконанням Державного бюджету, контролює надходження та використання коштів місцевими бюджетами та державними цільовими позабюджетними фондами, відповідно до Указу Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 «Про Положення про Державну казначейську службу України» [121]. На кожному рівні виконання бюджетів органи ДКС здійснюють перевірку відповідності даних, отриманих від вищого органу ДКС, з переліком розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, що обслуговуються у відповідних органах Держказначейства.

Рахункова палата, відповідно до Постанови Колегії рахункової палати України № 28-6 від 27.12.2004 р. «Про затвердження Стандарту Рахункової палати та Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [122], перевіряє бюджетні установи – розпорядників коштів Державного бюджету України в частині використання коштів Державного бюджету України, а також загальнодержавні цільові фонди, інші об'єкти в тій

частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України (Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України).

Органи ДФІ відповідно до «Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою», затвердженого постановою КМУ № 550 від 20.04.2006 р. [112], проводять перевірки в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів. Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи і проводиться у формі ревізії. Проведення інспектування забезпечує виявлення фактів зловживань з бюджетними коштами, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Система фінансового контролю, хоча і має велику кількість контролюючих органів, має певні недоліки, які полягають у тому, що структури, які безпосередньо виконують бюджет, самі ж себе і контролюють [123, с.104], що перетворює контроль на суто суб'єктивну справу того чи іншого чиновника і залежить від його свідомості, особистих інтересів, впливу на нього різних чинників [1, с.12-13], до неякісного та поверхового контролю. До таких органів, зокрема, відносяться фінансові та казначейські органи, які здійснюють, переважно, попередній контроль за відповідністю надання та використання бюджетних коштів бюджетним призначенням і асигнуванням. Органи ж виконавчої влади та уповноважені підрозділи бюджетних установ, проводять внутрівідомчий і внутрігосподарський контроль.

Найбільш ефективним, на наш погляд, є контроль за дотриманням окремих питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ з боку органів ДКРС та прокуратури, за матеріалами перевірок яких найчастіше й порушуються кримінальні справи даної категорії.

1.3. Криміналістична характеристика суб'єкта викрадень бюджетних коштів

Знання специфічних ознак особи злочинця важливе як для своєчасного виявлення викрадень бюджетних коштів, прийняття правильного рішення про порушення кримінальної справи, так і для успішного розслідування в цілому. Саме навколо особи злочинця зосереджена вся процесуальна діяльність, спрямована на отримання об'єктивної інформації про подію злочину. В структурі злочинної діяльності роль особи злочинця багатогранна, адже вона є її ініціатором і виконавцем. Ніхто інший не зможе повідомити про подію злочину більше, ніж особа, яка вчинила злочин [124, с.182].

Одним із досить складних завдань під час розслідування викрадень бюджетних коштів є доказування вини конкретної службової особи (осіб) у вчиненні злочину. Особливості таких осіб тісно пов'язані зі способами вчинення злочину, його обстановкою, слідами-джерелами доказів і, на наш погляд, займають ключове місце у криміналістичній характеристиці викрадень бюджетних коштів.

Для криміналістичної характеристики особи злочинця викрадень бюджетних коштів, доцільно враховувати всі ознаки, які розроблено та запропоновано такими науками як: кримінологія, кримінальне право, юридична психологія, судова психіатрія, судова статистика, виконавчо-трудова педагогіка [125, с.9]. Як відзначає В.А. Журавель, представники кримінального права досліджують поведінку злочинця з метою правильної кваліфікації дій, кримінологи – для організації превентивних заходів, криміналісти – для організації розслідування [126, с.57-58]. Саме аналіз відомостей про особу злочинця дозволяє звужити коло осіб, серед яких слід шукати злочинця, а також висунути версії про мотив та мету злочину, спосіб його вчинення та приховування, місце знаходження розшукуваних об'єктів тощо [127, с.314].

Складаючи криміналістичну класифікацію суб'єктів викрадень бюджетних коштів, залежно від способів, цілей та мети вчинення злочину, необхідно

враховувати, що вони відносяться до загальної групи осіб, які вчиняють економічні злочини. Американський кримінолог Едвін Сазерленд, вперше здійснив систематичне дослідження економічних злочинів та використав термін «білокомірцева злочинність», відзначивши, що особи, які вчиняють злочини в ході професійної діяльності у власних інтересах або юридичних осіб, зазвичай займають високе суспільне становище і є поважними людьми високого соціального статусу, що створює найбільшу небезпеку для економічних відносин [128]. Дослідження особи злочинця, як елемента криміналістичної характеристики викрадень бюджетних коштів, доцільно проводити з урахуванням положень про суб'єктів економічних злочинів. Так, кримінально-правові аспекти посадових осіб були висвітлені у працях М.І. Єнакієва [129, с.59-64.], П.П. Андрушко [130, с.22-32.], М.С. Магаріна [131, с. 95-100], Н.А. Берлач [132, с.39-40.], М.І. Мельника [133]. Кримінологічні аспекти особи економічного розглядались у роботах, таких авторів, як С.Ф. Мілюков [134], Л.К. Кондратюк [135], А.Г. Корчагін [136], О.О. Тайбаков [137], Є.Л. Стрельцов [138], С.Я. Улицький [139], А.М. Бойко [140], О.О. Титаренко [141] та ін. Криміналістичні ознаки службових осіб були досліджені В.П. Корж [1142], В.В. Лисенко [143], В.О. Навроцьким [144], Д.А. Бондаренко [145] та іншими. Г.А. Матусовський відзначив, що можливість вчинення економічного злочину, певною особою, обумовлена її службовим становищем, доступом до коштів, наявністю повноважень щодо управління ними, «володіння ситуацією» у практиці правового регулювання економічних процесів [30, с.67].

Механізм вчинення злочинів у бюджетній сфері обумовлений об'єктивною можливістю проведення фінансових операцій з бюджетними коштами лише визначеними особами. Враховуючи, що розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів є керівники бюджетних установ, уповноважені на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету, можна стверджувати, що суб'єктами викрадень бюджетних коштів можуть бути особи, яким згідно до нормативно-правових актів надані повноваження щодо виконання державних програм та заходів за рахунок бюджетних коштів або особи, які в тій або іншій

мірі виконують бухгалтерські операції з коштами, розрахунками та іншими активами установи. Тому підозрюваними у вчиненні злочину може бути обмежене коло службових осіб.

В науковій літературі існують дослідження, в яких розглянуто особливості суб'єктів порушень бюджетного законодавства (ст. 210 КК України), якими є службові особи [146, с.550-556; 147, с. 91-95; 148, с.104; 52, с. 29-30; 55, с.297].

Для методики розслідування викрадень бюджетних коштів, на наш погляд, найбільш доречною є класифікація суб'єктів бюджетних злочинів, наведена О.О. Дудоровим, до яких автор відносить: 1) розпорядників бюджетних коштів; 2) службових осіб місцевих фінансових органів, які відповідно до законодавства України здійснюють функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за використанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету; 3) керівників бюджетних установ та організацій, які розпоряджаються бюджетними коштами відповідно до затверджених кошторисів і планів асигнувань; 4) службових осіб підприємств та організацій не бюджетної сфери, яким згідно з чинним законодавством делеговано право розпоряджатись бюджетними коштами; 5) службових осіб підприємств, установ, організацій, які не мають статусу бюджетних, однак у встановленому порядку через розпорядників коштів отримують бюджетні кошти на певні програми, а також як фінансову допомогу за рахунок бюджетних коштів у формі дотацій, субвенцій, субсидій [56, с.155-156].

Криміналістична характеристика особливостей суб'єктів злочинів, пов'язаних з порушенням бюджетного законодавства, висвітлена у праці Р.Л. Степанюка [149, с.127-130]. Враховуючи особливості правового регулювання бюджетної сфери, можна констатувати, що однією з визначальних ознак під час встановлення осіб, відповідальних як за нецільове використання бюджетних коштів, так і за їх викрадення є – виконання ними функцій щодо можливості використання та розпорядження бюджетними коштами.

Бюджетним законодавством прямо передбачена структура посадових осіб (розпорядників та одержувачів бюджетних коштів), яким державою надані

повноваження щодо розпорядження та (або) використання бюджетними коштами. Тому процес виявлення кола осіб, серед яких слід вести пошук злочинця, треба починати з чіткого визначення, хто є розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Враховуючи специфіку складу злочину передбаченого ст. 191 КК України, осіб, які вчинюють викрадення бюджетних коштів, залежно від окремих елементів способу вчинення злочину, на наш погляд, доцільно класифікувати на три групи.

1. Розпорядники бюджетних коштів (в державних органах та бюджетних установах). Згідно до бюджетного законодавства України [74], розпорядниками бюджетних коштів визнаються посадові особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції головного чи нижчестоящего розпорядника бюджетних коштів, на ім'я якого виділяються бюджетні асигнування згідно до бюджетних призначень. Залежно від ступеня підпорядкованості та обсягу наданих повноважень, вони поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня.

Перелік головних розпорядників бюджетних коштів визначений ст. 22 БК України, відповідно до відомчої класифікації видатків бюджету, і щороку підтверджуються в актах про бюджет: по державному бюджету – у Законі про Державний бюджет, по місцевих бюджетах – у рішеннях відповідних місцевих рад [150]. Крім того, розпорядженням КМУ № 296 від 31 травня 2006 р. «Про вдосконалення структури розпорядників бюджетних коштів» [82], чітко визначена схема головних розпорядників бюджетних коштів та встановлюється перелік відповідальних виконавців бюджетних програм.

Відповідно до наказу МФУ № 574 від 14 грудня 2001 р. «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» [151] відповідальний виконавець безпосередньо забезпечує виконання бюджетних програм у системі головного розпорядника, є юридичною особою, має окремий рахунок та бухгалтерський баланс. Відповідальними виконавцями можуть бути: головний розпорядник – за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом;

розпорядники коштів бюджету нижчого рівня та одержувачі коштів державного бюджету, що виконують бюджетні програми у системі головного розпорядника.

Головним розпорядникам надано право розподіляти бюджетні кошти між розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, а також здійснювати витрати на централізовані та інші заходи, пов'язані з утриманням апарату управління. Під час розподілу коштів і перерахування їх підвідомчим установам, розпорядники коштів є головними, а при витрачанні на утримання апарату управління або на централізовані заходи – розпорядниками коштів нижчого ступеня.

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня поділяються на розпорядників коштів другого та третього ступенів. До розпорядників другого ступеня належать, головним чином, установи та організації, де є підвідомчі підрозділи (наприклад, керівники обласних управлінь освіти, казначейства, облдержадміністрацій, обласних податкових адміністрацій в особі їх керівників тощо). Вони одержують суму коштів, визначену головним розпорядником, на видатки очолюваної ними установи та розподіляють для переказу підпорядкованим їм установам. Розпорядники коштів третього ступеня одержують кошти для витрат на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Таким чином, можна констатувати, що розпорядниками бюджетних коштів виступають:

- головні розпорядники (керівники міністерств та відомств, інших центральних органів – по державному бюджету; керівники місцевих органів – по місцевим бюджетам);
- розпорядники нижчого рівня, до сфери управління яких належать інші розпорядники нижчого рівня (керівники державних виконавчих органів обласного рівня – по державному бюджету; керівники районних органів – по місцевих бюджетах);
- інші розпорядники нижчого рівня (керівники бюджетних установ).

2. *Одержувачі бюджетних коштів.* Одержувачами визнаються підприємства, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної

установи, але одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг, безпосередньо через розпорядників – керівники підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності, які отримують бюджетні кошти у вигляді різних видів цільової фінансової допомоги – субсидій, субвенцій, кредитів, дотацій, бюджетних позичок, а також для проведення централізованих заходів або виконання передбачених бюджетом програм (п.38 ч. 2 ст. 2 БК України).

3. Інші службові особи (не керівники) органів державної влади, бюджетних установ, а також установ, підприємств, організацій, які не мають статусу розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, але за своєю діяльністю безпосередньо пов'язані із здійсненням та оформленням операцій щодо отримання та використання бюджетних коштів або у повноваження яких входять обов'язки з оформлення документації на отримання бюджетних коштів: мають право підпису документів, на підставі яких перераховуються бюджетні кошти на здійснення видатків установи; виконують функції щодо правильної постановки і ведення бухгалтерського обліку, руху коштів у касі; безпосередньо пов'язані з операціями щодо приймання і видачі готівки шляхом проведення розрахунків через касу установи. У цю групу входять, перед усім, заступники керівника бюджетної установи, головні бухгалтери, керівники фінансово-економічних підрозділів, керівники структурних підрозділів установи, службові особи бухгалтерії.

До кола причетних до злочину не можна віднести посадовців банку та органів казначейства, хоча, на думку В.М. Поповича, вони становлять небезпечну тенденцію – такі особи виступають у злочинній змові, а головне, – мають доступ до платіжних документів, банківських рахунків [152, с.61]. Але такі особи не мають правових підстав щодо підпису документів, на підставі яких кошти асигнуються з бюджету та використовуються на певні цілі, а здійснюють лише опосередковану діяльність з перерахування або видачі таких коштів. За цих умов, не можуть виступати суб'єктом викрадення бюджетних коштів посадові особи,

які мають доступ до банківського рахунку підприємства – програмісти, аналітики-оператори ЕОМ та інші посадовці, які виконують розрахункові операції.

Із викладеного вище можна зробити висновок, що суб'єктом злочину, передбаченого ст. 191 КК України, предметом посягання якого є бюджетні кошти, може бути будь-яка службова особа державного органу, підприємства, установи чи організації незалежно від форми власності, до компетенції якої згідно з нормативно-правовими актами або посадовою інструкцією, входить виконання функцій щодо розподілу, перерозподілу або повноваження яких безпосередньо пов'язані з виконанням операцій по використанню бюджетних коштів на певні цілі.

Різне коло службових повноважень зазначених груп суб'єктів впливає на можливість вибору ними певного способу вчинення викрадення бюджетних коштів. Проглядається типова залежність між особою злочинця і способом вчинення злочинів. Чим більш складні підготовка, вчинення, приховання слідів викрадень, тим вище статус особи. Якщо касири, бухгалтерські працівники, тобто особи, які безпосередньо пов'язані з виконанням касових операцій, внаслідок своєї досить вузької службової компетенції мають можливість вчинювати злочин шляхом вилучення та привласнення коштів з каси, з порушенням порядку документального оформлення відповідних фінансових і господарських операцій (35 % з загальної кількості досліджених справ), то розпорядники бюджетних коштів, керівники бюджетної установи, їх заступники, керівники відділів, в силу покладених на них обов'язків, мають можливість одноосібно вчинювати викрадення та схильні до складних заплутувань у бухгалтерських документах з метою приховування злочинної діяльності (65 %, відповідно). Наприклад, О., працюючи головним бухгалтером учбового закладу виконувала функції з прийому, акумулювання готівки в касі, отриманих як плата за навчання, але не вносила їх на поточний рахунок підприємства та вилучала й обертала на свою користь. З метою приховування своїх злочинних дій вона вносила до ордеру витрат, касової книги, журналу-ордеру за балансовим рахунком № 301 «Каса в національній валюті» неправдиві дані про витрату коштів з каси на потреби

учбового закладу. Таким чином занижила обсяг доходів, який підлягав занесенню на рахунок підприємства в установі банку [153].

Слід звернути увагу й на таку особливість (виявлена за результатами анкетування слідчих МВС України та прокуратури), як використання керівниками бюджетних установ підлеглих осіб, які виконують окремі доручення протиправного характеру (підробка документів, передача хабарів корумпованим представникам органів влади та управління тощо). Так, 85, 3 % опитаних слідчих вказали на спробу осіб, які займають керівні посади, уникнути відповідальності, використовуючи свої владні повноваження. Тобто, неупереджений аналіз наведених чинників показує прагнення перших керівників «перекласти» тягар відповідальності на своїх підлеглих.

В криміналістичному аспекті важливим є також врахування соціально-психологічних рис викрадачів бюджетних коштів. Характеризуючи особу викрадача бюджетних коштів слід відзначити, що, перш за все, це «білокомірцевий» тип злочинців. З переходом до ринкової економіки суттєво трансформовано посадове становище службової особи. Замість звичайної вертикальної системи керівництва та управління, заснованої на жорсткому, ретельному контролі «зверху» та детальній регламентації усієї господарчої діяльності, приходить нова система управління, ключовими рисами якої стають: самостійність керівника (службової особи) у прийнятті рішень, гнучка система контролю діяльності не тільки «зверху», але й «знизу» (зумовлена суттєвим збільшенням кількості виборчих посад, поширенням застосування на підприємствах колективного договору та інше) [46, с.11-12]. Дані особи за своїм соціальним статусом є професіоналами високого або середнього рівня у сфері бюджетних, фінансових відношень, у більшості випадків добре орієнтуються у законодавстві – бюджетному, податковому, банківському та досконало володіють знаннями бухгалтерського обліку. В минулому вони зазвичай мали досвід роботи в державному секторі на посадах, пов'язаних з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків.

Відомості про особу злочинця мають важливе орієнтуюче значення для вирішення низки завдань на досудовому слідстві. Зокрема, особливості суб'єкта викрадень бюджетних коштів пов'язані з вибором ним певного варіанту поведінки при підготовці та вчиненні викрадення, «слідовою» картиною. Цей зв'язок виявляється у впливові особливостей службової особи на відображення її дій у навколишньому середовищі (у складанні певних документів і оперуванні ними, наданні вказівок щодо виконання дій тощо). Важливого значення набуває врахування цих даних і для прогнозування поведінки обвинувачених під час розслідування (у типових слідчих ситуаціях). Дії та активність злочинця, багато в чому обумовлюють лінію поведінки як тих осіб, з якими він взаємодіє в умовах вчинення злочину, так і стратегію та тактику поведінки слідчого [129, с.61].

Соціально-демографічні ознаки осіб, які вчиняють викрадення бюджетних коштів. Виконавці цих злочинів – службові особи які, як правило, мають досить високий віковий та освітній рівень, професійну підготовку та досвід роботи, добре знайомі з умовами та особливостями функціонування бюджетних підприємств та організацій, де займають відповідальні посади.

За даними нашого вибіркового дослідження кримінальних справ, серед всіх осіб, які були притягнуті до кримінальної відповідальності, основну кількість становили керівники підприємств (38 %), фінансово-бухгалтерські працівники (29 %), керівники підрозділів (18 %), матеріально-відповідальні особи (15 %).

На нашу думку, той факт, що керівники та фінансово-бухгалтерські працівники бюджетних підприємств частіше вчинюють викрадення бюджетних коштів, ніж інші працівники, пов'язаний з тим, що вони мають достатньо високий інтелектуальний рівень, професійну підготовку, досконало знають виробництво, документообіг, недоліки в організації контролю за виробництвом, що, у свою чергу, сприяє вчиненню викрадення.

Аналіз кримінальних справ щодо посад, які обіймали особи, притягнутих до кримінальної відповідальності за викрадення бюджетних коштів, дає можливість виокремити найбільш та найменш «криміногенні посади» в бюджетних установах. Насамперед, це начальники структурних підрозділів бюджетних установ

підприємств та їх заступники (заступник головного бухгалтера, начальники та заступники тощо); директор підприємства, директор з комерційних питань, головні інженери, касири. В.Д. Носіков звертає увагу на те, що знання працівниками органів внутрішніх справ субординації персоналу підприємства – є важливою умовою стрімкого виявлення винних осіб та попередження окремих злочинів [154, с.9].

Серед злочинців, які вчинили викрадення бюджетних коштів найбільш активними виявились ті, які обіймали керівні посади від 5 до 10 років (47%), від 2 до 5 років (28%), більше 10 років, (19%). У середньому засудженні особи перебували на займаній посаді до 6 років і добре знали свої функціональні обов'язки.

За даними, отриманими шляхом узагальнення кримінальних справ, серед осіб, притягнутих до кримінальної відповідальності, вищу освіту мали – 74%, середньо-технічну – 24%, середню – 2%. В більшості випадків особи, які вчиняють викрадення бюджетних коштів мають вищу освіту, але освіта не завжди свідчить про високий рівень правосвідомості осіб, а навпаки, впливає на формування корисливих мотивів. Характерною особливістю осіб, які приймають участь у ретельно спланованих та замаскованих викраденнях бюджетних коштів, є їх суспільна «нормальність» у порівнянні з загально кримінальними злочинцями. Їм властиві типові для ділової людини риси [49, с.29].

Що стосується *статі* осіб, які вчинили викрадення бюджетних коштів, на підставі аналізу вивчених кримінальних справ можна стверджувати, що процент вчинення викрадень бюджетних коштів як чоловіками (53%), так і жінками (47%), майже співпадає. Такий високий показник серед жінок обумовлений тим, що останнім часом жінки частіше займають керівні посади, пов'язані з виконанням обліково-бухгалтерських функцій, обслуговуванням товарно-матеріальних цінностей.

За віковими групами переважають особи: від 30 до 40 років – 49% вивчених кримінальних справ; від 40 до 50 років – 24%, від 24 до 30 років – 18%, від 50 до 60 років – 9%.

Морально-психологічні ознаки. До таких ознак можна віднести психологічні процеси, систему потреб, мотивацію особи, її соціальні установки й орієнтири, моральні якості, виробничі відносини тощо. У більшості випадків дана характеристика майже повністю співпадає з соціально-психологічною характеристикою особи економічного злочинця.

Слід зазначити, що більшість економічних злочинів у бюджетній сфері вчинюються переважно з корисливих мотивів. Зазначена обставина була встановлена у 87,4% вивчених кримінальних справ. Іноді, як свідчать матеріали кримінальних справ, викрадення вчинено через виробничу необхідність (у зв'язку з відсутністю в достатній мірі бюджетного фінансування на забезпечення необхідних умов функціонування бюджетних установ) – виявлено у 5,9%; 3,7% – дружні або родинні стосунки; 2,3% – неправильне почуття обов'язку; 0,7% – мотив вчинення викрадення не зазначено.

Залежно від виконуваної діяльності можна виділити три категорії службових осіб, які вчиняють викрадення. *Перший тип службового злочинця* характеризується присутністю, з одного боку, соціально-корисної установки, коли суб'єктивно на перший план висувуються дійсно інтереси служби, а з іншого – об'єктивно такі дії вчинюються через недотримання норм права. Цей тип правопорушників діє звичайно з мотивів невірно сприйнятих інтересів служби. *Другий тип службового злочинця* ґрунтується на кар'єристських міркуваннях та характеризується наявністю установки не на дотримання дійсних інтересів служби, а на те, щоб створити видимість роботи та утриматись на займаній посаді, а нерідко й просунутись вище по службі. *Третій тип злочинців* має установку на отримання від своєї посади особистої незаконної користі. Ці службові особи прагнуть створити для себе особливі пільги та переваги, зав'язують потрібні для них особисті «ділові» зв'язки та вчиняють викрадення з корисної або іншої особистої зацікавленості [175, с.26]

Вивчення кримінальних справ свідчить, що на формування корисливого мотиву впливали наступні обставини: прагнення до особистого збагачення (ця обставина виявлена у 67% кримінальних справ); вузьке розуміння інтересів

служби (16%); низька заробітна плата (14%); важке матеріальне становище винної особи (3%).

Щодо морально-психологічної характеристики таких осіб слід також додати, що для них залишається притаманним правовий нігілізм, орієнтація на задоволення своїх власних потреб будь-яким способом, чітке усвідомлення протиправності своїх дій. Більшість з осіб, яких було засуджено за викрадення бюджетних коштів, мали позитивну характеристику за місцем роботи та місцем проживання і повністю або частково до винесення вироку суду відшкодували завдану матеріальну шкоду. Саме ці обставини безпосередньо вплинули на пом'якшення покарання винного.

Суттєвого значення для вивчення особливостей особи злочинця набуває його психологічне ставлення до вчиненого викрадення. Проведені узагальнення кримінальних справ розглядуваної категорії показують, що 66,1% обвинувачених не визнали себе винними повністю або частково.

Кримінально-правові ознаки. До цих ознак можна віднести наступні: одноособове вчинення викрадення чи групою осіб за попередньою змовою, роль співучасті, наявність або відсутність судимості, вид і розмір покарання тощо [156, с.56].

У ході анкетування слідчих органів внутрішніх справ та прокуратури щодо питання про розподіл ролей злочинців було встановлено, що 24,5% опитаних слідчих вказали, що їм доводилось розслідувати злочин, де викрадення бюджетних коштів вчинено однією особою. 46,6% слідчих відзначили, що в розслідуваних ними злочинах мала місце змова кількох осіб в межах бюджетної установи. 41,3% респондентів відзначили, що їм доводилося розслідувати викрадення бюджетних коштів, де мала місце змова осіб як бюджетної установи, так осіб підприємств, установ чи організацій, з якими бюджетна установа мала господарські відносини.

За результатами вивчення кримінальних справ, лише 5 % осіб були раніше засуджені. Низький рівень рецидивної злочинності притаманний для господарських злочинів [157, с.73], що свідчить, у більшості випадків, про вміння

винних осіб добре маскувати свої злочинні дії, а також активно протидіяти розслідуванню.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що узагальнення інформації про осіб, які вчиняють викрадення бюджетних коштів, сприяє: організації і плануванню розслідування; вибору тактики проведення окремих слідчих дій і в цілому лінії поведінки слідчого під час проведенні досудового слідства; прогнозуванню поведінки злочинця на різноманітних етапах слідства і при розгляді кримінальної справи в суді; вибору слідчим оптимальних криміналістичних прийомів та засобів розслідування. Окрім того, знання особливостей таких осіб є важливою умовою попередження злочинів у бюджетній сфері (підбір кадрів, визначення функціональних обов'язків службових осіб, оптимального терміну перебування на певній посаді тощо).

1.4. Характеристика способів та слідів викрадень бюджетних коштів

В криміналістиці спосіб вчинення злочину розглядається, як об'єктивно та суб'єктивно обумовлена система дій суб'єкта до, в момент та після вчинення злочину, яка залишає рідного роду характерні сліди зовні та дозволяє за допомогою криміналістичних прийомів та засобів отримати уяву про сутність минулої події, своєрідність злочинної поведінки правопорушника, його окремі характеристики особи та, відповідно, визначити найбільш оптимальні методи вирішення завдань розкриття злочину [158, с.65].

Знання способів вчинення злочину та їх ознак має велике орієнтує значення під час розслідування злочинів, керуючись якими можливо визначити особливості слідів та місце їх знаходження, передбачити методику їх збору та техніку фіксації; розробити найбільш ймовірні версії; визначити ймовірне коло осіб, які вчинили цей злочин [159, с.13]. Способи вчинення викрадень коштів в умовах соціалістичної системи господарювання досліджено З.Г. Барановою, В.В. Братковським та В.Г. Танасевичем [40]. Названими авторами були запропоновані дві групи способів привласнення та розтрата бюджетних коштів в установах, які утримувались за рахунок державного бюджету: 1) викрадення не оприбуткованих коштів; 2) викрадення коштів повністю оприбуткованих у касі.

Першу групу способів вчинення злочинів поділено на дві підгрупи, залежно від виду коштів, які підлягали оприбуткуванню: а) кошти, отримані з бюджету (бюджетні), які в свою чергу, залежно від джерела надходження, поділено на привласнення (розтрату) коштів отриманих з банку та від підзвітних осіб, як невикористані ними суми; б) власні доходи бюджетних установ (позабюджетні кошти) – на привласнення (розтрату) коштів: отриманих від батьків (студентів, учнів) за харчування в учбових закладах; отриманих судовими виконавцями за виконавчим провадженням; отриманих від населення за надання платних медичних послуг, в тому числі від проведення ветеринарно–санітарної експертизи.

Друга група способів вчинення привласнення та розтрата коштів, містить наступні види: а) включення в платіжні відомості даних підставних осіб, фактично не працюючих в організації та привласнення коштів, нарахованих цим особам; б) навмисне завищення в платіжних відомостях підсумкових сум та привласнення коштів, що складають різницю між завищеною сумою та фактично виплаченою працівнику організації; в) необґрунтоване нарахування заробітної плати чи інших видів оплати та наступне привласнення цих сум; г) привласнення коштів при здійсненні депонентських операцій; д) привласнення коштів, виданих працівникам установи для придбання товарно-матеріальних цінностей; е) привласнення коштів, виданих працівникам установи на службові відрядження [40, с.35-99].

Зміни відносин власності потягли за собою й зміни традиційних схем викрадень коштів з бюджету, механізму вчинення викрадення, способів приготування та приховування. Суб'єктами підприємницької діяльності розроблено способи необґрунтованого переведення бюджетних коштів через комерційні організації, створення юридичної особи під цільову бюджетну програму фінансування, з наступним привласненням бюджетних коштів. При цьому, новизна способів викрадень у зазначених схемах, відрізняється лише в підходах до «втягування» бюджетних коштів на «комерційне поле», де викрадення здійснюється вже відомими способами [160, с.21-25]. Загальні принципи системи обліку, звітності та контролю суб'єктів підприємницької діяльності, єдиний порядок оформлення грошових документів, в значній мірі, визначили подібність способів викрадень коштів й в умовах ринкової економіки.

Російські вчені О.С. Наринський та М.Г. Гаджиєв, у 1994 році запропонували класифікацію способів вчинення господарських злочинів, відповідно до якої, залежно від предмета посягання, їх розподілено на дві групи: 1. Фінансові – вчиняються при здійсненні розрахункових операцій з грошовими коштами. 2. Матеріальні – вчинюються з матеріальними цінностями. Зазначену категорію злочинів вчені називають зловживаннями та пропонують наступні види способів вчинення злочинів у сфері розрахункових операцій: 1) безпосереднє

викрадення грошових коштів: а) шляхом не оформлення документів; б) неприховане вчинення викрадення; 2) не оприбуткування та привласнення отриманих коштів: а) з банку; б) від осіб та організацій за прибутковими ордерами; в) від інших організацій за довіреністю; 3) необґрунтоване списання коштів по касі: а) повторне використання одних й тих самих документів; б) неточне підрахування підсумків в касових документах і касових звітах; в) безпідставне списання сум за підробленими документами; г) підробка змісту документів із завищенням сум, які підлягають списанню; 4) привласнення сум, нарахованих різним особам та організаціям: а) привласнення заробітної плати; б) привласнення депонованої заробітної плати та інших нарахувань; в) привласнення сум, які підлягають перерахуванню іншим організаціям [162, с.47-48].

Р.С. Белкін зазначив, що положення про спосіб вчинення та приховування злочину – істотна частина криміналістичної характеристики, оскільки саме вони характеризують функціональну сторону злочинної діяльності. Ці положення містять не тільки інформацію про підготовку, вчинення та приховування злочину, але й про дії злочинця, які зображено у навколишньому середовищі [162, с. 689]

Залежно від злочинної поведінки, особливостей ситуацій, які виникають до чи після вчинення викрадення, структура способу може містити дії з підготовки, вчинення або приховування, що найбільш повно характеризує механізм злочину. Вченими було запропоновано різні структури поняття «спосіб вчинення злочину», які різняться залежно від включення, окрім дій з вчинення злочину, дій з його підготовки та приховування. Так, М.С. Уткін, залежно від наявності тих або інших елементів в структурі способів викрадення, запропонував загальну їх класифікацію: 1) повноструктурові способи (підготовка, вчинення, приховування злочинів); 2) менш кваліфіковані першого типу (вчинення та приховування злочину); 3) менш кваліфіковані другого типу (підготовка та вчинення злочину); 4) некваліфіковані способи, які складаються з дій, спрямованих лише на вчинення злочину [163, с.6].

Г.А. Матусовський, розглядаючи способи вчинення посадового викрадення, відзначає, що криміналістична структура способу може мати трьохелементну структуру різних модифікацій та складатися з одного або декількох елементів: містити в собі підготовку до вчинення злочину; безпосереднє вчинення; приховування слідів злочину [30, с.105-106].

Спосіб викрадення бюджетних коштів завжди пов'язаний з посадовим становищем винної особи, значною мірою обумовлений особливостями предмета злочину – бюджетними коштами, та включає різні форми злочинних дій службових осіб. Поведінка особи та вибір конкретного способу викрадення бюджетних коштів, певною мірою зумовлено об'єктивними умовами, в яких виникає та втілюється злочинний намір: особливостями законодавчого регулювання бюджетних відносин; правовим статусом бюджетних установ; організацією бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах; організацією контролю за використанням коштів, що визначає різні форми злочинної діяльності суб'єктів злочину та примушує їх пристосовуватись до вже існуючого режиму функціонування конкретних підприємств.

Таким чином, за своєю структурою способи викрадення бюджетних коштів у своєму складі містять, як дії спрямовані на безпосереднє обернення коштів службовою особою на свою користь або користь інших осіб, так і дії з підготовки та приховування як самого способу так і наслідків викрадення в цілому.

У способі вчинення злочину головними, з криміналістичного аспекту, є такі його ознаки, які є результатом прояву зовнішніх закономірностей відображення основних властивостей обраного способу для досягнення злочинного наміру [158, с.38]. Враховуючи, що фінансово-господарська діяльність бюджетних установ відображена у відповідних документах, дії суб'єктів з вчинення викрадень коштів завжди пов'язані з використанням різного роду господарських та фінансових документів та відбиваються у матеріальному середовищі. Документи є найпоширенішими джерелами доказів зазначених злочинів. У зв'язку з цим, важливого значення набувають сліди викрадень бюджетних коштів – джерела доказової інформації, які вказують на те, яким чином було вчинено злочин.

Виявлення слідів дозволяє правильно кваліфікувати злочин, з'ясувати характер зловживань, встановити час, місце вчинення злочину, ймовірних свідків. Враховуючи зв'язок між способом вчинення викрадень бюджетних коштів і слідами, що виникають як наслідок використання цього способу, ці категорії криміналістичної характеристики доцільно розглядати у сукупності.

Спосіб вчинення посадових злочинів досить детально розглянуто в криміналістичній літературі [164, с.5; 165, с.8; 43, с.54-65], де в основу систематизації способів авторами покладено різні підстави: форма викрадення (привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовим становищем), застосування якої залежить від наявних у службової особи організаційно-розпорядчих, управлінських повноважень та обумовлює обрання певних прийомів вчинення викрадення, вибір предмета, визначення участі конкретних осіб у вчиненні злочину (керівник установи, працівники бухгалтерії). Іншими критеріями класифікації слугують суб'єкт викрадення, предмет посягання (безготівкові кошти, готівка, товарно-матеріальні цінності), механізм викрадення (різні способи приховування: матеріальна чи ідеальна підробка документів) тощо.

В основу класифікації способів викрадень бюджетних коштів, враховуючи властивості предмета посягання, а також специфіку обстановки вчинення злочину, на наш погляд, слід покласти можливість використання службовою особою свого службового становища при здійсненні різного роду фінансово-господарських операцій щодо використання коштів, що обумовлює обрання того чи іншого способу вчинення викрадення.

Аналіз вивчених кримінальних справ, порушених за ознаками складу злочину, передбаченого ст. 191 КК України, предметом якого виступають бюджетні кошти, дозволяє виділити наступні способи вчинення цього злочину:

1. Викрадення бюджетних коштів під час проведення обліково-бухгалтерських операцій з оплати праці (встановлено у 45,7% вивчених кримінальних справ):

- нарахування «заробітної плати» особам, які фактично не працюють у бюджетній установі (підставним особам) полягає у тому, що особі, яка перебуває у штаті підприємства, на підставі формально складених наказів, нараховується заробітна плата з фондів бюджетної установи. Таким особам нараховується заробітна плата як за фактично виконану роботу, але не без «допомоги» таких посадових осіб, як: керівник підрозділу; його заступник, які уповноважені складати документи, що надаються до розрахункового відділу підприємства та слугують підставою для нарахування заробітної плати. В кінці звітного періоду такі особи особисто отримують кошти, які потім розподіляються між усіма учасниками злочину, або кошти замість працівника отримує керівник підрозділу. Необхідно вказати на той факт, що на теперішній час працівники бюджетних установ переважно отримують заробітну плату не з каси підприємства, а на підставі карткового договору у філіалі комерційного банку, де на їхнє ім'я відкрито особистий картковий рахунок.

Викрадення бюджетних коштів, призначених для виплати заробітної плати може бути вчинено як, особисто керівником бюджетної установи, так й у змові з посадовими особами фінансово-планових відділів, бухгалтерії, іншими працівниками. Наприклад, М., призначений на посаду директора Камишівського психоневрологічного інтернату (КПНІ) наказом Головного управління праці та соціального захисту населення Донецької обласної адміністрації, в обов'язки якого входило керівництво інтернатом, прийом та звільнення кадрів; контроль за фінансово-господарською діяльністю інтернату, за домовленістю з: головним бухгалтером КПНІ, в обов'язки якої входило ведення бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності; старшою медсестрою КПНІ, в обов'язки якої входило ведення обліково-звітної документації; своєчасне складання графіків виходу та табелів молодшого медперсоналу та здавання їх до бухгалтерії, з жовтня 2005 року по вересень 2007 року приймав на посади інтернату працівників, які в дійсності не працювали та не виконували свої функціональні обов'язки. В свою чергу, старша медсестра

складала графіки та табеля обліку використаного часу, що є підставою для нарахування заробітної плати та підписувала їх у директора та надавала в бухгалтерію. Головний бухгалтер на підставі затверджених керівником документів, складала зарплатні відомості щодо нарахування зазначеним працівникам заробітної плати, яка згодом була розподілена між учасниками злочину [166].

Для встановлення ознак викрадення в такому випадку необхідно встановити: чи працювала особа, на ім'я якої нарахована зарплата, на даному підприємстві; якщо особа, зазначена в платіжній відомості, не працювала, то чи є вона вигаданою; хто фактично одержав гроші та хто із службових осіб брав участь у оформленні незаконної операції для нарахування оплати праці на ім'я особи, яка не працювала в установі. Також слід звірити платіжні відомості з первинними документами про нарахування оплати праці, з метою виявлення ознак дописок. Інколи гроші привласнюються касиром, шляхом дописування (додрукування) різних цифр до підсумкових сум після отримання коштів. У таких випадках дописані суми списують на видаток каси та відносять на розрахунки з іншими підприємствами, за відсутності виправдувальних документів. У такому випадку зловживання виявляються шляхом підрахунку відомостей у колонці «До сплати»; звірки нарахованих сум допомоги, в разі тимчасової непрацездатності та інших нарахувань з фактично відпрацьованими днями. Також може бути збільшена сума, яка належить до видачі одному з одержувачів. Такі зловживання бухгалтер може допустити в розрахунково-платіжних відомостях навіть без участі касира.

Досить розповсюдженим способом приховування викрадень коштів, призначених для виплати заробітної плати є навмисне збільшення підсумків у колонці «Сума видачі» шляхом виправлення (закреслення) у платіжних та розрахункових відомостях раніше виданої суми. Цю суму бухгалтерськими проводками відносять на інші розрахункові рахунки. Такі дії може вчинити касир за домовленістю з працівниками бухгалтерії, які одержують від нього касові звіти. Наприклад, посадові особи міської лікарні: старший касир, бухгалтер

розрахункового відділу та бухгалтер фінансового відділу, шляхом складання платіжних відомостей на виплату заробітної плати з завищенням сум до виплат працівниками лікарні, з наступною підробкою їх підписів, привласнили 18775 грн. З метою приховування слідів злочину старший касир внесла неправдиві дані до касових документів та щоденний звіт касира, які передала до фінансового відділу [167].

В слідчій практиці зустрічаються випадки, коли в розрахункових документах сума заробітної плати збільшується у зрівнянні з сумою, зазначеною у нарядах на виконану роботу; виписуються повторні аванси; заробітна плата нараховується особам, які знаходяться у відпустках та відрядженнях. У такому разі, для встановлення ознак викрадення, необхідно провести порівняння даних, зазначених у платіжних дорученнях про виплату коштів з підсумковими даними платіжних відомостей про виплату коштів, а також даними книги «Журнал-головна».

- *нарахування працівникам підприємства (особливо керівному складу) різних видів премій, доплат і надбавок, гарантійних або компенсаційних виплат та одноразових заохочень, які не мають підстав на їх отримання.* Такі нарахування інколи значно перевищують основну заробітну плату деяких працівників. Зазначений спосіб полягає в тому, що на підставі мінливості нормативно-правової бази з питань оплати праці (тарифні сітки, схеми посадових окладів, тарифні ставки і тарифно-кваліфікаційні характеристики), керівники бюджетних установ неправомірно видають накази у межах установи про різного роду заохочення, в переважній більшості, самих себе та знайомих, які їм підпорядковані. Наприклад, Є., перебуваючи на посаді директора Донецького професійно-технічного училища, на підставі виданих особисто нею наказів по учбовому закладу, незаконно отримала заробітну плату за рахунок загального та спеціального фондів учбового закладу у сумі 5849 грн. Зокрема, до сплати були пред'явлені педагогічні години, які фактично не були нею прочитані та не були відображені у журналі теоретичного навчання. Ці педагогічні години не були передбачені, затвердженою Головним управлінням освіти і науки Донецької обласної

державної адміністрації, тарифікацією працівників ПТУ на 2005-2006 учбовий рік. Незаконне нарахування педагогічних годин потягло за собою нарахування відпускних та компенсації за невикористану відпустку, внаслідок чого директором ПТУ Є. було отримано 10377 грн. Крім того, на підставі виданих директором ПТУ Є. наказів про преміювання працівників закладу, не узгоджених з вищестоящим управлінням освіти і науки Донецької облдержадміністрації, отримано за рахунок загального та спеціального фондів учбового закладу 17086 грн. Таким чином, Є. заволоділа коштами учбового закладу на загальну суму 33313 грн. [168].

- *викрадення депонованих сум.* Депоновані кошти – це суми, що підлягають поверненню до банку після виплати заробітної плати, стипендії за платіжними відомостями. З метою привласнення коштів, касир у платіжній відомості проти прізвища осіб, які не отримали виплату, замість проставлення штампу «Депоновано», підроблює підпис особи, яка не отримала кошти та оформлює таку операцію неіснуючим видатковим касовим ордером, з відображенням цієї операції в касовій книзі. Після чого вносить неправдиві дані до квитанції, яка додається до заявки на внесення готівки до установи банку;

Загальними *способами підготовки* до вчинення викрадення під час проведення обліково-бухгалтерських операцій з оплати праці можна назвати: складання фіктивних документів про виконані роботи вигаданими та підставними особами; завищення у платіжних та розрахункових відомостях загальної суми заробітної плати, яка підлягає до виплати; завищення об'єму виконаних робіт у документах, які слугують підставою для нарахування заробітної плати; повторне використання документів про виконання робіт для нарахування заробітної плати; завищення коефіцієнту обчислення середньої заробітної плати; завищення кількості відпрацьованих діб; завищення кількості діб у довідках про надання відпустки, за які нараховуються відпускні.

Способами приховування злочину, можуть виступати такі дії, як: не відображення зайво нарахованої заробітної плати, премій, відпускних у Головній книзі на рахунку «Розрахунки з оплати праці» установи; оформлення платіжних

та розрахункових відомостей, видаткового касового ордеру про отримання працівниками премій, відпускних; підробка підписів працівників.

Сліди викрадення шляхом проведення незаконних операцій з оплати праці містяться у наступних документах: 1) первинні документи – казначейські (банківські) виписки, копії платіжних доручень, доручень-вимог, книжки грошових та розрахункових чеків; таблиці обліку робочого часу, особові рахунки, розрахунково-платіжні відомості, реєстри депонованої зарплати, листи тимчасової непрацездатності тощо; 2) документи на підставі яких здійснюються виплати – штатний розпис, трудові книжки, договори, контракти угоди, тарифікації, графіки роботи, накази і розпорядження про прийом на роботу, звільнення і надання відпусток; положення про преміювання; документи, які дають право на отримання додаткової оплати праці, надання допомоги, субсидій та компенсацій тощо; 3) бухгалтерські облікові реєстри: меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій», форма № 405 (бюджет); книга "Журнал-головна"; 4) реєстри аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати: книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків; 5) форми фінансової та статистичної звітності; звітність підприємства про трудові показники та розрахунки з державними цільовими фондами. Типовими слідами також є відсутність або підробка підписів уповноважених осіб та працівників, які склали та перевірили платіжні та розрахункові відомості; відсутність підписів одержувачів коштів або їх підробка; відсутність у табелях обліку робочого часу відміток про відпрацьований час або його не відповідність з фактично виконаною роботою.

2. Придбання товарно-матеріальних цінностей з метою їх наступної реалізації та привласнення готівкових коштів (встановлено 36,8% вивчених кримінальних справ).

Цей спосіб полягає в тому, що службові особи, використовуючи своє службове становище, за бюджетні кошти придбають, необхідні для установи товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), купівля яких передбачена кошторисом, з

наступною їх реалізацією та привласненням готівкових коштів. До таких ТМЦ можна віднести гранти, благодійні внески або дарунки, які шляхом не оприбутковування чи неповного оприбутковування не поставлено на облік та згодом реалізуються, а кошти привласнюються. Найчастіше з цією метою використовується незаконне списання майна з причин його непридатності або за іншими підставами, через деякий час після його придбання. Викрадення коштів у такий спосіб відбувається шляхом підробки облікових та звітних документів. Наприклад, повного виготовлення документів, дописок в них, виправлень. У такому разі, для встановлення фактів зловживань, проводиться інвентаризація з метою виявлення розбіжностей даних бухгалтерського з фактичною наявністю майна.

Сліди даного способу викрадення знаходять відображення у таких документах: 1) первинні документи: казначейські (банківські) виписки, накладні, рахунки-фактури; накладні про внутрішнє переміщення; комерційні угоди, акт прийняття-передачі основних засобів ф. № ОЗ-1, акт про списання основних засобів ф. № ОЗ-3, акти довільної форми; інвентарні картки обліку необоротних активів типових форм № ОЗ-6 (бюджет) та № ОЗ-8 (бюджет); технічні паспорти та інша технічна документація; 2) договори купівлі-продажу, договори про матеріальну відповідальність, накази, дозволи, розпорядження; 3) бухгалтерські облікові реєстри: картки, книги, описи; меморіальні ордери № 4, № 6, форма № 438 (бюджет); відомості нарахування зносу на основні засоби (форма № ОЗ-12 (бюджет); 4) матеріали раніш проведеної інвентаризації за наказом керівника установи (інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляються наказом керівника установи, при якій створено централізовану бухгалтерію зі складу працівників централізованої бухгалтерії).

Прикладом цього способу викрадень бюджетних коштів, можна навести наступні матеріали кримінальної справи. Начальник управління ДКУ Л., шляхом складання від імені управління листів, які підписував від свого імені та завіряв гербовою печаткою управління, без узгодження з вищестоящою установою, звертався до підприємств м. Дружківка з проханням про надання фінансової та

матеріальної допомоги управлінню ДКУ. Так, у березні 2005 року, Л. звернувся з проханням до ПП «Технополіс» щодо надання спонсорської матеріальної допомоги у вигляді оргтехніки для потреб управління. Своє прохання він обґрунтував тим, що спеціальний фонд кошторису на поточний рік не затверджено та існує необхідність в додатковому фінансуванні. Отримані ТМЦ не оприбутковано на балансі ДКУ та не поставлено на облік. Таким чином, у період з 2005 по 2006 роки ним було отримано ТМЦ на загальну суму 41582 грн., частина ТМЦ була реалізована, а грошові кошти від їх реалізації використані на власні потреби [169].

3. Викрадення бюджетних коштів шляхом «перекручування» правил ведення касових операцій (39,6% проаналізованих кримінальних справ). Викрадення відбувається переважно з коштами, які підлягають оприбуткуванню у касі установи. Предметом викрадення можуть бути кошти отримані бюджетною установою з бюджету або кошти від надання платних послуг; виконання робіт; реалізації продукції; виконання окремих доручень тощо (власні надходження). Слід зазначити, що касові операції в бюджетних установах здійснюються на підставі прибуткових і видаткових касових ордерів та інших документів та обліковано у єдиній касовій книзі [62; 121].

Викрадення при проведенні обліково-бухгалтерських операцій з оприбуткування коштів відбувається шляхом: 1) знищення частини прибуткових ордерів або внесення до них виправлень та внесення відповідних змін у виписку органу державного казначейства; 2) заниження у прибутковому касовому ордері фактично отриманої суми; 3) складання першого екземпляра прибуткового касового ордеру на занижену суму, ніж фактично отримана; 4) подвійного складання касових, платіжних документів на отримання завищених сум; 5) подвійного списання грошових сум на видатки на підставі використаних документів за касовою книгою; 6) виправлення при складанні касового звіту про використання готівки; даних журналу реєстрації прибуткових та видаткових ордерів; 7) внесення змін до касової книги: невнесення у «дебет» рахунок касової книги певної суми отриманих коштів; 8) заниження у касовій книзі навпроти

первинного облікового документу певної суми коштів, яка підлягала оприбуткуванню; заниження підсумків у рахунку «кредит» касової книги; 9) включення у рахунок «кредит» касової книги більшої суми, ніж за первинним обліковим документом; 10) внесення у «кредит» рахунку касової книги сум, витрату яких не підтверджено первинними документами; завищення підсумків рахунку «кредит» касової книги). Наприклад, у разі неповного розрахунку за отримані товари (роботи, послуги), недоплачена сума обліковується за даними бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості, яка через деякий час списується та привласнюється; 11) включення у видаткову відомість суми, яка вже списана, з використанням неправдивих видаткових документів; 12) внесення неправдивих даних у звіт касира тощо.

Сліди зазначеного способу містяться у наступних документах: 1) первинні документи: касові ордери (для оприбуткованої готівки – прибуткові касові ордери № КО-1; для виплати готівки – видаткові касові ордери № КО-2) і квитанції до них; платіжні (розрахунково-платіжні) відомості на виплати; заявки на виплату готівки; платіжні доручення на перерахування відрахувань до державних цільових фондів; корінці грошових чеків; грошові чеки; 2) бухгалтерські облікові реєстри: касова книга; меморіальний ордер № 1 (накопичувальна відомість за касовими операціями (ф. № 380 (бюджет))); звіти касира; накопичувальна відомість за касовими операціями, форма № 380 бюджет; 3) посадові інструкції, накази про призначення на посаду; 4) чорнові записи. Слід зазначити, що касова книга в бюджетних установах може бути заведена і в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів, яка візуально відображує документи «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», які за формою і змістом дублюють зміст касової книги в паперовій формі. Паралельно складається машинограма «Звіт касира», «Зведена відомість оборотів за субрахунками» для синтетичного обліку касових операцій [170]. При встановленні ознак викрадення, необхідно звернути увагу на наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів первинних та зведених облікових документів (касові книги, авансові звіти, матеріальні звіти, розрахункові відомості тощо): назва установи, від імені

якої складено документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст операції та її показники, посада, прізвища і підписи осіб, які надали дозвіл на здійснення операції, безпосередніх виконавців операції, їхні особисті підписи.

4. Викрадення бюджетних коштів, призначених для виконання окремих доручень (підзвітних коштів), шляхом завищення підсумкових сум у авансовому звіті (12,8% проаналізованих кримінальних справ) полягає у привласненні підзвітних сум з каси установи (або з карткових рахунків), призначених на оплату видатків, які неможливо або недоцільно здійснювати шляхом безготівкових розрахунків (господарські витрати, службові відрядження тощо). Готівкові кошти отримує під звіт лише касир за дозволом керівника установи, за грошовими іменними чеками на підставі заявки на видачу готівки, з поточних (реєстраційних) рахунків бюджетної установи, відкритих в органах ДКУ. У такий спосіб, головним чином, можуть діяти касири, посадові особи фінансово-планових відділів бюджетних установ, в обов'язки яких входить нарахування та видача коштів для закупівлі товарно-матеріальних цінностей підзвітними особами або на відрядження та приймання від них авансового звіту про відрядження або звіту про здійснення необхідних витрат. Таким чином, вони шляхом повного або часткового підроблення авансового звіту та виправдувальних документів іншої підзвітної особи, привласнюють кошти. Або використовують документи авансових звітів за вже списаними грошовими сумами, які вилучаються з архіву та підроблюються шляхом виправлення дати.

Сліди зазначеного способу містяться у наступних документах: 1) первинні документи – видаткові ордера та заяви про надання підзвітних сум; касова книга; авансові звіти; журнали-ордери, відомості за рахунками і субрахунками «Каса» та «Розрахунки з підзвітними особами»; 2) наказ про відрядження; договір про здійснення дій з придбання цінностей і оплату послуг; договір банківського рахунку; 3) звіт про використання коштів на відрядження або під звіт; 4) підтверджувальні документи: посвідчення на відрядження, проїзні документи, транспортні квитки, багажні квитанції, страхові документи, документи про оренду

житла, чеки, квитанції; платіжний документ, яким підтверджено готівкові розрахунки – товарний чек, рахунок – фактура, акт виконаних робіт, акт наданих послуг, акт придбання матеріальних цінностей; прибуткова накладна тощо; 5) облікові документи – розрахункові книжки та книжки обліку розрахункових операцій; облікові записи на позабалансовому рахунку «Бланки суворої звітності»; меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами», форма № 386 (бюджет); Головна книга.

5. Викрадення бюджетних коштів шляхом виплат за укладеними угодами з комерційними структурами за фактично невиконані роботи або завищений обсяг робіт (послуг) (56,4% проаналізованих кримінальних справ). Вчинення злочину у такий спосіб характеризується тим, що посадові особи державних структур, укладають угоди на виконання різного роду робіт або надання послуг для бюджетної установи з комерційною фірмою, але фактично роботи не виконуються або виконуються не в повному обсязі. В такому випадку розрахунки проводяться за невиконаними зобов'язаннями, згідно до договору. Сутність зазначеного способу полягає у складанні завідомо неправдивих документів про нібито виконані роботи чи надані послуги: оформлення угоди та комплекту товаротransпортних документів на поставку матеріалів для виправдання факту їх відсутності на складі; складання завідомо неправдивих документів або їх підробка (наприклад, шляхом складання фіктивних нарядів на підставних або неіснуючих осіб, які виконували роботу); повторне складання другого екземпляра накладної з завищенням кількості відпущеного товару; складання виправдувальних документів (акт закупки, акт прийому виконаних робіт, прибутковий ордер, видатковий касовий ордер) та отримання із каси коштів на фактично не існуючу закупівлю сировини, матеріалів тощо.

Виявити ознаки даного способу викрадення можливо шляхом зіставлення операцій з надходження та списання коштів із рахунків установи з документами, які аргументують проведення цих операцій. Наприклад, при отриманні готівки з рахунку проводиться зіставлення документів меморіального ордера № 1 – звітів касира, чекової книжки, касової книги з прибутковими та видатковими ордерами,

яким підтверджено надходження готівкових коштів з реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків до каси установи або навпаки – внесення готівкових коштів з каси на рахунки; при перерахуванні коштів за отримані матеріальні цінності зіставляються документи меморіального ордеру № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами», форма № 408 (бюджет) – підтверджувальні документи (платіжні доручення, рахунок-фактура тощо) з товарно-транспортними накладними, договорами, у разі необхідності – тендерною документацією та інше. Так, директор Р. ДП «Міськбуд» при виконавчому комітеті Донецької міської ради, у змові з головою тендерного комітету Ш., у жовтні 2006 року, прийняв рішення про перевагу тендерних пропозицій ТОВ «Метал-брухт» та ТОВ «Електромаш», та уклав з товариством, як з переможцем торгів, чотири договори на придбання частотних перетворювачів у кількості 44 одиниць, на загальну суму 1905481 грн. Відповідно до вимог тендерної документації, у пакет тендерних пропозицій входили ліцензії на виконання робіт і виготовлення обладнання, а також сертифікати якості на це обладнання. Не дивлячись на відсутність сертифікатів якості та ліцензій, пропозиції ТОВ «Метал-брухт» та ТОВ «Електромаш» були акцептовані. На підставі укладених договорів та тендерної звітності, платіжним дорученням виконавчого комітету Донецької міської ради через управління державного казначейства на рахунок ТОВ «Метал-брухт» та ТОВ «Електромаш» перераховано кошти на цю суму. Під час перевірки працівниками КРУ, була проведена вибіркова інвентаризація матеріальних цінностей, в ході якої було виявлено відсутність 10 частотних перетворювачів. Крім того, в ході обстеження 22 частотних перетворювачів була виявлена їх непрацездатність. В ході проведеної дослідчої перевірки було встановлено, що директор ДП «Міськбуд» Р., мав дружні стосунки з керівниками ТОВ «Метал-брухт» та ТОВ «Електромаш», які заздалегідь домовились поставити частину несправної продукції, а решту не постачати взагалі. При цьому були складені фіктивні документи, які свідчили про поставку: договір про закупівлю, рахунки-фактури, акт поставки, товарно-транспортні накладні тощо [171].

При викраденні коштів у такий спосіб *слід* злочину можуть містити:

- 1) звіти про виконання фінансових планів: накладні, рахунки-фактури, акти приймання товарів; оборотно-сальдові та сальдові відомості за аналітичними рахунками; книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, книга «Журнал-головна»; 2) документи, якими визначено організаційно-правовий статус організацій, з якими укладено угоди: статутні документи, документи, що посвідчують особу засновників, керівників суб'єкту підприємницької діяльності; свідоцтво про реєстрацію юридичної особи у виконкомі; функціональні обов'язки керівників підприємства; 3) господарські документи – контракти; відомості про розрахунки з контрагентами; договори купівлі-продажу майна, виконаних робіт, надання послуг; платіжні доручення; транспортні накладні; меморіальні ордери; платіжні доручення; 4) інші документи – чорнові записи; блокноти з номерами телефонів, іменами сторонніх осіб, фотознімки, листування (як засіб встановлення співучасників злочину); бланки зі зразками печаток, штампів, підписами посадових осіб без певних реквізитів, текстових заповнень; чисті бланки документів самого підприємства, інших державних чи комерційних структур; обривки, залишки знешкоджених документів, ксерокопії документів.

6. Викрадення бюджетних коштів шляхом виплат за укладеними угодами з комерційними структурами за явно завищеними цінами (43,9% проаналізованих кримінальних справ). Зазначений спосіб полягає в тому, що посадові особи державних структур під час укладання угод на виконання робіт або надання послуг для бюджетної установи, вступають у змову з комерційними структурами про надання послуг (виконання робіт), які виконано, але при цьому значно завищено вартість робіт (послуг). Також можуть бути завищено транспортні і заготівельно-складські витрати, пов'язані з наданням послуг; вартість ремонту об'єктів виробничого та іншого призначення; рівень заробітної плати щодо виконання робіт; оплата виконання проектно-вишукувальних робіт; витрати, пов'язані з пусконаладжувальними роботами та комплектацією устаткуванням і матеріалами тощо. При цьому службові особи складають документи, на підставі яких перераховуються бюджетні кошти; вносять до них

неправдиві данні про справжню вартість робіт, обладнання; виконують подвійний запис у розцінках вартості використаних матеріалів; роблять записи в актах виконаних робіт про використання матеріалів високої якості, хоча насправді використані матеріали низької якості; передруковують першу сторінку угоди на поставку з зазначенням заниженого об'єму кількості поставленого товару у зрівнянні з фактичним;

Для встановлення ознак зазначеного способу викрадення необхідно звернути увагу на обґрунтованість проведення видаткових операцій, зокрема на рахунки установи готівкою; відповідність умовам договорів, оплати вартості отриманих послуг і товарно-матеріальних цінностей, відображення цих операцій в реєстрах бухгалтерського обліку.

Як приклад можна навести матеріали УДСБЕЗ ГУМВС України в Харківській області. Так, за результатами вжитих заходів було викрито злочини викрадення бюджетних коштів та порушено кримінальну справу за ч. 5 ст. 191 КК України відносно посадових осіб одного з ТОВ, які за попередньою змовою з посадовими особами іншого товариства та Харківською державною науковою бібліотекою ім. В.Г. Короленко, в рамках реалізації державної цільової програми «Євро-2012», під час виконання ремонтно-будівельних робіт з реконструкції бібліотеки, шляхом безпідставного завищення вартості робіт, викрали бюджетних коштів на суму 240 тисяч гривень, шляхом внесення в акти приймання виконаних робіт завищених даних про обсяги виконаних робіт [172].

Сліди зазначеного способу викрадення можуть містити наступні документи:

1) проектно-кошторисна документація (акт про приймання проектно-вишукувальної, науково-технічної продукції; позитивний експертний висновок, який видається органами державної експертизи; наказ, рішення, розпорядження, постанова про затвердження проектно-кошторисної документації); 2) первинні документи, які додаються до облікових реєстрів (рахунки, накладні, акти виконаних робіт, акти звірок взаєморозрахунків про вартість будівельних матеріалів, фактично нараховану заробітну плату незалежно від системи оплати праці, вартість використаного автотранспорту та будівельної техніки тощо);

4) документи ресурсних відомостей до актів приймання виконаних робіт;
 3) укладені договори, контракти, угоди; банківські гарантії, резервні акредитиви; чеки, які надаються учасником тендеру замовнику щодо забезпечення виконання ним вимог договору про закупівлю тощо 4) данні бухгалтерського обліку підрядника (звіт про витрати основних матеріалів у будівництві (форма М-29), звіт про рух матеріальних цінностей (форма М-19), рахунки, накладні на придбання матеріалів; довідки (акти) про витрати основних матеріалів та оборотно-сальдові відомості відповідних рахунків бухгалтерського обліку);
 5) тендерні документи (наказ про створення тендерного комітету; тендерна пропозиція; оголошення про заплановану закупівлю, опубліковане в інформаційному бюлетені «Вісник державних закупівель»; протокол розкриття тендерних пропозицій; повідомлення про акцепт тендерної пропозиції);
 6) документи на підставі яких було перераховано бюджетні кошти: рахунки; рахунки-фактури; акти виконаних робіт; накладні; товарно-транспортні накладні, платіжні доручення, виписки з банківських рахунків підприємства, з яким бюджетною установою були укладені угоди тощо; 7) бухгалтерські облікові реєстри: меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами», форма № 408 (бюджет) та № 408-авт (бюджет), № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», форма № 409 (бюджет) або № 409-авт (бюджет); книга «Журнал-головна», книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.

Досить розповсюдженим способом викрадення бюджетних коштів є завищення вартості виконаних робіт при укладанні угод на будівництво та реконструкцію будівель, капітальний та поточний ремонт житла, об'єктів соціальної сфери. Під час розслідування викрадень, вчинених у такий спосіб, слід звертати увагу, що проектна документація виконання робіт має відповідати Державним будівельним нормам України (ДБН) Д.1.1-1-2000 «Правила визначення вартості будівництва», затверджені наказом Держбуду України № 174 від 27.08.2000 р. [173], а роботи повинні здійснюватись відповідно до «Порядку проведення ремонту та утримання об'єктів благоустрою населених пунктів»,

zareestrovanoogo v Min'юosti vid 12.02.2004 № 189/8788 (list Derzhavnogo komitetu Ukraini z budivnictva ta arhitekturi ta Derzhavnogo komitetu Ukraini z pitan' житлово-комунального господарства від 24.02.2005 № 7/8-134, № 4/3-260) [174].

Слід зауважити, що факти викрадення бюджетних коштів під час проведення будівельних, монтажних робіт за бюджетні кошти, встановлюються переважно під час проведення ревізій органами ДФІ, при цьому, з метою підтвердження виду, обсягу та вартості виконаних підрядником будівельних робіт працівниками ДФІ, окрім документальної ревізії, може бути проведена фактична перевірка, яка передбачає проведення обстеження та контрольного обміру виконаних робіт. Під час яких встановлюються фактичні дані (наявність або відсутність придбаних матеріалів, їх кількість, якість тощо), які порівнюються з даними, зазначеними в актах приймання (складеними на основі журналу обліку виконаних робіт). Результати перевірки оформлюються актом, у якому зафіксовано дані фактичних обсягів. У такому разі слідами злочину, окрім документів, виступають й матеріально-фіксовані сліди (наприклад, сировина, яка використана для виконання певного роду робіт). Результати обстеження та контрольного обміру об'єктів оформлюються відповідними документами (у вигляді додатків до матеріалів ревізій). До матеріалів кримінальної справи матеріальні об'єкти не приєднуються, а на підставі висновків ревізії призначається будівельно-технічна експертиза з метою визначення вартості будівельних робіт та матеріалів, висновки якої приєднуються до кримінальної справи як доказ.

Наприклад, директором Маріупольської міської виконавчої дирекції відділу Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (далі відділу) було укладено угоду на суму 369902 грн., щодо проведення будівельно-ремонтних робіт у приміщенні відділу. Під час проведення перевірки фінансово-господарської діяльності відділу працівниками КРУ, при проведенні контрольних замірів виконаних робіт, встановлено завищення вартості виконаних робіт на загальну суму 143 933 тис. грн., з них – завищення вартості заробітної плати на суму 45,3 тис. грн.; подвійного включення до складу розцінок вартості матеріалів

на суму 38, 15 тис. грн.; включення розцінок, які не затверджено локальним кошторисом на суму 42,11 тис. грн., а також використані будівельні матеріали значно нижчої якості ніж зазначено в актах виконаних робіт, на суму 18 373 грн. На підставі неправдивих документів – актів виконаних будівельно-ремонтних робіт, товарних накладних, відділенням ДКУ на рахунок ТОВ «Техмонтаж» перераховано коштів у сумі 369,9 тис. грн. [175].

7. Створення юридичної особи для виконання бюджетних програм, що фінансуються з бюджету, з подальшим привласненням бюджетних коштів (32,5% проаналізованих кримінальних справ).

Зазначений спосіб викрадення бюджетних коштів є досить розповсюдженим в умовах сучасних ринкових відносин, використовуючи який винні особи повністю або частково привласнюють кошти бюджету через комерційні організації. Наприклад, в рамках виконання державних програм для побудови житла для військовослужбовців, придбання медичного обладнання для лікарень, побудови автодоріг; державних програм, пов'язаних з оздоровленням дітей сиріт та інвалідів тощо, створюються підприємства для їх виконання з метою отримання коштів. Як приклад можна навести матеріали кримінальної справи, порушеної за ознаками злочинів, передбачених ч. 4 ст. 190, ч. 5 ст. 191, ч. 2 ст. 210, ч. 2 ст. 364, ч. 2 ст. 366 КК України. Так, керівник ПП «С» Сидоров уклав угоду з Донецьким регіональним відділенням інноваційного фонду України (ДРВІФУ) на предмет виконання інноваційного проекту «Утворення очисних установок локального водопостачання на основі зворотного осмосу із застосуванням новітніх технологій попередньої підготовки води». З метою реалізації злочинного наміру він створив злочинну групу до складу якої входили: Сидоров, який виконував загальне керівництво та документальне прикриття вчинюваних злочинів та розподіл грошових коштів; бухгалтер ПП «С» Раневський, який на стадії підготовки інноваційного проекту підшукував підрядників для укладання угод з реалізації проекту; керівники ПП «Р» та ПП «Д» Савічев та Бондар – які забезпечували прикриття фактів викрадення та нецільового використання бюджетних коштів. Так, ПП «С» з метою отримання

інноваційного кредиту, відповідно до переліку обов'язкових документів, надали до ДРВІФУ: заявку на інноваційний проект; статті витрат кошторису з реалізації інноваційного проекту; проекти угод з підрядними організаціями – учасниками реалізації інноваційного проекту (договір оренди виробничих приміщень; договір про виконання робіт з експлуатації технологічного обладнання для серійного виробництва установок локальної очистки води; договір про виконання робіт з модернізації стандартного і нестандартного обладнання з виробництва фільтруючих установок локальної очистки води); протокол про узгодження вартості робіт і технічне завдання, у які внесли завідомо неправдиві дані. На підставі цих документів укладено інноваційний договір між ПП «С» та ДРВІФУ на предмет виконання інноваційного проекту та ПП «С» надана інноваційна позика на суму 600 тис. гривень. Після отримання коштів ПП «С», Сидоров, Раневський, Савічев та Бондар, склали фіктивний договір на виконання робіт з виготовлення кераміки, відповідно до якого ПП «С» доручає виконавцю ПП «Р», виконати роботи з виготовлення кераміки та сплатити кошти у сумі 42 тис. грн. Після укладання договору та перерахування коштів Сидоров та Раневський надіслали на ім'я керівника ПП «Р» лист з проханням повернути нібито помилково перераховану, відповідно до платіжного доручення, суму у розмірі 42 тис. грн., але не на спеціальний рахунок ПП. «С», відкритий у банку «А», а на інший розрахунковий рахунок у банку «П», з метою ускладнення контролю з боку інвестора за використанням інноваційної позики. Відповідно до листа, ПП «Р» платіжним дорученням перерахував на зазначений рахунок кошти у сумі 42 тис. грн. Подібним чином, ПП «С» укладено угоди з фіктивними ПП «Д», «П», «В» про виконання робіт з модернізації установок, придбання та поставку обладнання. На підставі підроблених рахунків-фактур, накладних за виконані роботи, транспортних накладних, платіжних доручень на рахунок ПП «С» було перераховано коштів на загальну суму 320 тис. грн., які були привласнені учасниками злочину [176].

Сліди зазначеного способу, можуть містити: 1) документи, якими визначено організаційно-правовий статус юридичної особи: статутні документи; документи,

що посвідчують особу засновників суб'єкту підприємницької діяльності; свідоцтво про реєстрацію юридичної особи; функціональні обов'язки керівників тощо; 2) господарські документи діяльності юридичної особи: контракти; документи бухгалтерського обліку та звітності; документи, що свідчать про зв'язки з іншими особами; 3) журнал реєстрації платіжних доручень; журнал реєстрації вхідної та вихідної кореспонденції; нормативно-правові акти, що регулюють порядок здійснення статутної діяльності підприємства; прибуткові та видаткові накладні; товарно-транспортні накладні на доставку продукції; листи на випуск продукції; платіжні документи на оплату продукції; 4) виписки банку з розрахункових рахунків; екземпляри балансу, квартальних звітів в регіональних податкових інспекціях тощо; 5) виписки з рахунків, які знаходяться в іншому банку та їх розшифровка; виписки з реєстрів аналітичного обліку (особових рахунків клієнтів), в яких відображено суми за кожним виконаним документом, стан рахунку.

8. Викрадення бюджетних коштів з використанням еквіваленту грошових коштів (6,1% проаналізованих кримінальних справ). Відповідно до Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженою наказом ДКУ від 26.12.2003 р. № 242 до еквівалентів грошових коштів віднесено кошти, що містяться в акредитивах, чекових книжках, оплачених талонах на бензин (смарт-картках), оплачених путівках до санаторіїв, будинків відпочинку турбаз, пансіонатів, в оплачених проїзних документах, талонах на харчування, у повідомленнях на поштові перекази і інших грошових документах [62]. Грошові документи приймаються і видаються через касу бюджетної установи, оформлюються фондовими прибутковими і видатковими касовими ордерами та обліковуються в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів на окремих аркушах.

Викрадення коштів у такий спосіб можливо, шляхом підробки документів з оприбуткування грошових документів на рахунку 33 «Інші кошти» (внесення неправдивих даних до документів, якими підтверджено отримання (виписки органів ДКУ, банку, прибуткові касові ордера тощо) та спрямування коштів

(видатковий касовий ордер), а також бухгалтерських записів субрахунку № 33 «Інші кошти»). Для встановлення викрадень кожна сума на рахунку № 33 зіставляється з документами, якими підтверджено витрату або оприбуткування коштів.

Сліди зазначеного способу містять наступні документи: місячний (квартальний) бухгалтерський баланс; Головна книга, журнали-ордери, касові книги, прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, банківські виписки; лімітовані чекові книжки; квитанції установ банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей; виписки банку бухгалтерські записи субрахунку № 331 на суми використаних акредитивів; картки аналітичного обліку форми № 292-а; накопичувальна відомість форми № 323 (меморіальний ордер № 4) тощо.

Вибір злочинцем того чи іншого способу дій детерміновано низкою факторів: а) наявність і характер зв'язку між компетенцією службової особи та предметом безпосереднього посягання (бюджетними коштами); б) зовнішні умови (сфера господарської діяльності, вид державного органу, підприємства, установи чи організації та особливості його роботи); в) характер господарських чи фінансових операцій; г) стан фінансового контролю, недосконалість та мінливість законодавчого регулювання бюджетної сфери; д) суб'єктивні фактори (ціль та мотив вчинення злочину, психологічні та соціальні особливості злочинця) [177, с.69-75]. Крім того, вчиненню злочину сприяє ряд таких обставин, як: порушення принципу розташування кадрів; недоліки організаційно-господарської діяльності бюджетних установ (порушення дисципліни, неналежний облік тощо); відсутність контролю за діяльністю посадових осіб з боку вищестоящих установ та контрольно-ревізійних органів; корумпованість державного апарату; у багатьох випадках – недостатній рівень матеріального забезпечення посадових осіб та інші причини.

Відомості про спосіб вчинення викрадень бюджетних коштів містять значний обсяг інформації про подію злочину, його учасників, що дозволяє

намітити оптимальні методи розслідування злочину та сформувати модель механізму злочинної події [178, с. 152].

Розглядаючи особливості методики розслідування викрадень бюджетних коштів, можна зазначити, що дані про типові способи та сліди є невід'ємною частиною їх криміналістичної характеристики. Кожний конкретний спосіб вчинення викрадень бюджетних коштів, характеризується окремими обставинами, якими визначено послідовність дій, але зазвичай має тотожні риси та виявляються у схожих умовах, залишаючи характерні сліди.

Як слушно підкреслив Г.А. Матусовський, особливості процесу слідоутворення наслідків вчинення економічних злочинів включає, як сліди матеріальні – будь-які зміни в матеріальній обстановці, так і ідеальні сліди – образи, що відбилися в пам'яті людини [30, с. 111-112].

У справах про викрадення бюджетних коштів, матеріальними слідами виступають, у більшості випадків, документи, які, на наш погляд, залежно від характеру наявної в них інформації доцільно розподілити на наступні групи:

- 1) документи нормативного і планового характеру, якими встановлено підстави надання, обсяг, розподіл, цільове призначення та використання бюджетних коштів: кошториси, плани асигнувань; фінансові зобов'язання тощо;
- 2) документи, які містять інформацію про фінансові та господарські операції з бюджетними коштами: казначейські (банківські); документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ; документи, що свідчать про використання бюджетних коштів на закупівлю товарів, робіт та послуг;
- 3) документи, якими визначено статус юридичної чи фізичної особи; 4) неофіційні документи. В окрему класифікаційну групу можна виділити електронні документи, як джерело доказів у кримінальних справах про викрадення бюджетних коштів.

Щодо особливостей процесу слідоутворення наслідків у вигляді ідеальних слідів, можна визначити наступні категорії осіб, які можуть володіти ймовірною інформацією про обставини вчинення викрадень бюджетних коштів винною особою: 1) вищестоящі службові особи, з якими узгоджено певні дії щодо

напрямків витрат бюджетних коштів та які здійснюють внутрішній контроль; 2) підпорядковані службові особи (керівники планово-фінансових підрозділів, головні бухгалтери, касири, працівники канцелярії, юридичного відділу, планово-фінансового відділу, секретарі тощо); 3) працівники контролюючих органів; 4) працівники, що здійснюють касове обслуговування установ (органів ДКС та банків); 5) інші особи (родичі, друзі, знайомі винної особи), котрі випадково були очевидцями певних злочинних дій.

Знання типових способів вчинення викрадень бюджетних коштів та їх слідів, дозволяють слідчому з'ясувати особливості механізму вчиненого злочину, своєчасно виявити обставини його вчинення та притягнути винних осіб до відповідальності.

РОЗДІЛ 2

ПОЧАТКОВИЙ ЕТАП РОЗСЛІДУВАННЯ ВИКРАДЕНЬ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

2.1. Початок досудового розслідування і оцінка первинного матеріалу

Особливості початку досудового розслідування про викрадення бюджетних коштів обумовлені специфічним механізмом їх вчинення. За результатами даних управління інформаційних технологій МВС України* та вивчення наглядового провадження в прокуратурах Донецької, Дніпропетровської, Луганської та Харківської областей [179], з загальної кількості порушених кримінальних справ розглядуваної категорії, до суду спрямовано не більше 10%. Така ситуація зумовлена, насамперед, помилками під час збору, аналізу та оцінки первинного матеріалу, на підставі якого приймалось рішення про порушення кримінальної справи даної категорії.

З прийняттям нового Кримінального процесуального кодексу України такий інститут як порушення кримінальної справи, скасовано. Відтепер досудове розслідування відбувається з моменту внесення інформації про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових проваджень. Проте, зазначена новелла КПК України не виключає тієї обставини, що для правильного та всебічного розгляду всіх обставин про вчинене кримінальне правопорушення, має бути прийнята та розглянута первинна інформація про злочин, від правильної оцінки якої, значною мірою залежить успіх подальшої роботи у кримінальному провадженні. Саме у цей період застосовується найширший комплекс криміналістичних методів і засобів розкриття злочину, слідчих та організаційних дій, оперативно-розшукових заходів [180, с.153-154]. У зв'язку з цим, одне з головних завдань методики розслідування викрадень бюджетних коштів, полягає у визначенні переліку первинних матеріалів, їх

* За матеріалами Управління інформаційних технологій МВС України про порушені кримінальні справи за ст. 191 КК України за 2002-2007 р.р.

особливостей та формулюванні рекомендацій щодо їх оцінки на початковому етапі досудового розслідування. Що, в свою чергу, відбиває ефективні шляхи розкриття злочину та сприяє обранню оптимальної системи слідчих дій у кримінальному провадженні.

Відповідно до ст. 214 КПК України досудове розслідування розпочинається з моменту внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань, після подання заяви, повідомлення про кримінальне правопорушення.

Незалежно від наявності приводів та достатніх даних, які вказують на наявність ознак злочину слідчий, прокурор, зобов'язаний внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань та розпочати розслідування

Дані, що вказують на ознаки викрадення бюджетних коштів, можуть міститися у заявах та повідомленнях посадових осіб органів державної влади та контролю. Також ознаки злочину можуть бути встановлені самостійно слідчим з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про вчинення злочину. Найчастіше разом із заявою чи повідомленням надаються матеріали перевірок, в результаті проведення яких були встановлені ознаки викрадення.

Узагальнення кримінальних справ про викрадення бюджетних коштів показало, що найчастіше досудове розслідування у справах розглядуваної категорії розпочиналось на підставі наступних первинних матеріалів:

1. Матеріали, які надходять від посадових осіб органів державного фінансового контролю, які проводять перевірку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи щодо правильності використання і збереження бюджетних коштів (36,9% вивчених кримінальних справ) – органів ДФІ України; органів Державної казначейської служби України; місцевих фінансових органів, вищестоящих органів, підприємств чи організацій, по відношенню до розпорядника чи одержувача бюджетних коштів.

2. Матеріали, зібрані співробітниками оперативних служб під час проведення оперативно-розшукової діяльності (ДСБЕЗ, УБОЗ, СБУ) (42% вивчених кримінальних справ).

3. Матеріали прокурорської перевірки, зібрані прокурором під час здійснення нагляду за додержанням і застосуванням бюджетного законодавства, в ході якої виявляються факти викрадень бюджетних коштів (15,8% вивчених кримінальних справ).

4. Матеріали, що містять ознаки викрадень бюджетних коштів, встановлені безпосередньо слідчим під час розслідування іншого кримінального провадження (17,9% вивчених кримінальних справ), порушеної, наприклад, за ознаками нецільового використання бюджетних коштів тощо.

Для своєчасного отримання доказів у кримінальних провадженнях розпочатих за ознаками викрадень бюджетних коштів, завданням прокурора, слідчого або судді є правильна оцінка первинних матеріалів. Проведене дослідження дозволяє конкретизувати перелік інформації, яка може міститися у первинних матеріалах, необхідних для правильного вирішення питання про наявність ознак злочину передбаченого ст. 191 КК України. Це передусім, інформація про об'єкт та об'єктивну сторону злочину; мотиви, які спонукали суб'єкта злочину до вчинення викрадення, оскільки саме ця ознака суб'єктивної сторони складу злочину відрізняє його від інших зловживань з бюджетними коштами:

а) об'єктивну сторону діяння (факти, що підтверджують викрадення; спосіб, місце; матеріальні збитки);

б) предмет злочину (які саме бюджетні кошти стали предметом викрадення (кошти загального чи спеціального фонду установи, організації; кошти державних цільових фондів тощо);

в) коло службових осіб, які можуть бути причетними до вчинення викрадення бюджетних коштів, їх посадові та функціональні обов'язки; правові підстави посадових осіб щодо використання коштів;

г) суб'єктивну сторону – мотиви та цілі, які спонукали особу до вчинення злочину.

Названа інформація дозволить здійснити правильну попередню кваліфікацію діяння та уникнути в майбутньому перекваліфікації складу злочину на досудовому слідстві, зміни обвинувачення в суді.

Практика свідчить, що найчастіше провадження про викрадення бюджетних коштів розпочинаються за повідомленнями та матеріалами ревізій (перевірок) контролюючих органів.

Матеріали ревізій і перевірок контролюючих органів. Державний фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів покладено на органи Державної фінансової служби. За їх ініціативою, як правило, і проводяться перевірки у ході яких виявляються ознаки викрадень бюджетних коштів. Саме від цих органів найчастіше надходять матеріали, за якими розпочинається кримінальне провадження за ознаками викрадень бюджетних коштів.

Органи Державної фінансової служби здійснюють державний фінансовий контроль у формі ревізії, яка полягає у проведенні документальної перевірки (шляхом дослідження й вивчення установчих, фінансових, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів, пов'язаних із здійсненням фінансово-господарської діяльності) та проведенні фактичної перевірки (шляхом інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт; організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій), за результатами яких складається акт [111; 112].

У разі встановлення порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, матеріали таких ревізій передаються до правоохоронних органів у десятиденний строк після реєстрації акта ревізії та містять наступний перелік документів: 1) коли, ким, на якій підставі та за який період проводилась ревізія; 2) встановлені факти основних порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків) та посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено

порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки); 3) оригінал акта ревізії з додатками, на які є посилання в ньому; 4) заперечення (зауваження) керівника та/або головного бухгалтера установи, що перевірялась (якщо вони не згодні з висновками ревізора) та висновки органу ДФС України до них (п.п. 7, 8 «Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» затвердженого постановою КМУ № 361 від 22.05.2006 р.) [181]; 5) копія повідомлення правоохоронному органу про доцільність вилучення документів (якщо в ході ревізії ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробленням або виявленими порушеннями з ознаками зловживань); 6) відповідний акт вилучення та опис переданих документів, які свідчать про виявлені порушення або з ознаками підробки; 7) опис документів, що додаються до супровідного листа (п. 5.4. Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, МВС, СБУ № 346/1025/685/53 від 19.10.2006 р. [116]; п. 35 «Порядку проведення державною контрольно-ревізійною службою аудиту» № 550 від 20.04. 2006 р. [112]).

Крім органів контрольно-ревізійної служби, перевірки в бюджетних установах – розпорядників коштів Державного бюджету України усіх рівнів, інших юридичних осіб, в разі отримання ними коштів Державного бюджету України, проводяться Рахунковою палатою України. В такому випадку матеріали перевірки (ревізії), за рішенням Колегії Рахункової палати, відповідно до Стандарту Рахункової палати та Порядку підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів № 28-6 від 27.12.2004 року [122], передаються до Генеральної прокуратури, інших правоохоронних органів або до суду і повинні містити: а) акт (довідку) про виявлені порушення; б) письмові зауваження керівника об'єкта перевірки, що ревізується (якщо він не згоден з висновками ревізорів); в) окрему довідку за результатами перевірки зауважень.

При розгляді матеріалів, які надійшли до правоохоронних органів від контролюючих органів, перш за все, слід встановити наявність ознак злочину. Ревізор за допомогою методів документальної перевірки і фактичного контролю

лише виявляє факти певних порушень, що вказують на обставини, за якими можуть маскуватися злочини. Коло питань, яке має право перевіряти контрольний орган, у край вузьке, спеціалізоване, прив'язане до завдань, що стоять перед ним [182, с. 213-218]. Тому, аналізуючи матеріали ревізії слідчому необхідно встановити: а) які порушення виявлені проведеною документальною перевіркою; б) на підставі яких фактів порушень господарської діяльності зроблені висновки ревізора і наскільки вони мотивовані; в) за допомогою яких методів перевірки встановлені факти порушень; г) чим підтверджуються виявлені факти порушень (якими документами, поясненнями яких осіб тощо), чи можна вважати їх достатньо встановленими; д) чи заперечені висновки ревізії особами, діяльність яких перевірялась (у разі заперечення висновків ревізії необхідно з'ясувати, чи спростовані заперечення ревізором); е) на підставі яких документів, розрахунків визначена заподіяна матеріальна шкода, чи правильні методи для цього використані; ж) чи не містить акт ревізії протиріч, помилок; з) які організаційні, оперативно-розшукові та слідчі дії необхідно провести з метою додаткової перевірки фактів порушень, виявлених у процесі документальної ревізії [183, с.233]. При розгляді зазначених матеріалів слідчому доцільно використовувати низку методів: «традиційного» економічного аналізу; економіко-криміналістичного аналізу; економіко-математичного аналізу; криміналістичного факторного аналізу [184, с.71-75; 185, с.231-234; 186, с.23-46]. Вони дозволять виявити латентні викрадення, у першу чергу способи їх вчинення та приховування.

На початку досудового розслідування, у разі надходження матеріалів перевірки від органів ДФС, які не містять прямих відомостей про викрадення бюджетних коштів, слідчому доцільно отримати додаткову інформацію щодо обставин проведеної перевірки. Зазвичай, у такому разі надсилається запит до органу ДФС, який проводив перевірку, з переліком конкретних питань, які цікавлять слідство (наприклад, з чиєї вини вчинено порушення, яких завдано збитків тощо).

Крім того, матеріали перевірки органів ДФС можуть містити:

- матеріали проведення документальних ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;
- документи, в яких зафіксовані порушення щодо отримання та використання бюджетних коштів (надання та витрата коштів на цілі не передбачені кошторисом, розписом бюджету та ін.);
- підроблені документи, які є підставою для надання асигнування та використання бюджетних коштів;
- пояснення посадових осіб, запідозрених у вчиненні викрадення;
- пояснення свідків протиправних дій;
- інші документи, у яких відбито окремі фінансові та бухгалтерські операції.

Акт документальної ревізії є необхідним документом, без наявності якого, встановити наявність ознак викрадення практично неможливо (на цю обставину вказали 98% опитаних слідчих). Питання організації проведення документальних ревізій за зверненнями правоохоронних органів, оцінки їх матеріалів регламентовано «Порядком взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» затвердженого спільним наказом ГКРУ, МВС, СБУ, Генеральної прокуратури від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 та заслуговують більш детального розгляду.

Бюджетні установи, а також суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності, ревізуються органами ДФС України за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження, за фактами викрадень або зловживань, інших порушень фінансово-господарської діяльності. У постанові або зверненні зазначається письмовий перелік конкретних питань та обґрунтування необхідності здійснення ревізування. Обов'язковою умовою проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу є – відповідне рішення суду, яке є дозволом на проведення ревізії органом ДФС України. З цією метою орган, який ініціює проведення ревізії, надає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення; документи, які свідчать про виникнення підстав для

проведення такої ревізії; а також на вимогу суду – інші відомості (ст. 11 ЗУ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні») [111].

Клопотання слідчого про призначення ревізії має містити такі відомості: 1) повну назву установи, на якій необхідно провести ревізію, її місцезнаходження, код ЄДРПУО, дані про організаційно-правову форму; 2) інформацію про належність установи, підприємства, організації, на якій необхідно провести ревізію до підконтрольних установ – чи одержували вони у періоді, який підлягає ревізії, бюджетні кошти або кошти державних фондів та/або використовували державне чи комунальне майно; 3) обґрунтування необхідності проведення ревізії – стисло сутність фактів, що свідчать про викрадення бюджетних коштів; 4) конкретні питання, які підлягають перевірці органом ДФС України в межах його компетенції; 5) період, за який слід перевірити діяльність установи, на якій виникла необхідність у проведенні ревізії; 6) найменування підрозділу правоохоронного органу, номер телефону і прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу; 6) за наявності даних – у яких матеріально-відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання – зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних звірок) [112; 116].

В процесі проведення ревізії, орган досудового слідства має спрямувати роботу ревізора на об'єктивне вивчення всіх фактів і явищ фінансово-господарської діяльності установи, що перевіряється. Це забезпечується правильною і конкретною постановкою завдань та формулюванням запитань.

У випадках, коли матеріали перевірки не містять достатніх даних для правильного вирішення кримінального провадження, виникає необхідність у проведенні слідчих (розшукових) дій. Зокрема, в первинних матеріалах наданих контролюючими органами, переважно містяться вказівки на загальні порушення бюджетного законодавства; документи бухгалтерської та фінансової звітності досліджуються у розрізі загальної діяльності бюджетної установи, а виявлені

порушення обмежуються фіксацією фактів неефективного використання бюджетних коштів, на підставі чого робляться необґрунтовані висновки.

Відповідно до ч. 2 ст. 223 КПК України підставами для проведення слідчої (розшукової) дії є наявність достатніх відомостей, що вказують на можливість досягнення її мети та можуть бути проведені прокурором, слідчим, а також оперативним підрозділом, шляхом відібрання пояснень від окремих громадян чи посадових осіб або витребування необхідних документів; проведення окремих слідчих (розшукових) дій з дозволу суду. Під час перевірки повинно бути встановлено: законність приводу; достатність підстав для подальшого проведення досудового розслідування, а також встановлено обставини, які виключають подальше провадження. Крім того, главою 2 КПК України передбачено проведення негласних слідчих (розшукових) дій. До яких відносяться: аудіо-, відеоконтроль особи (ст. 260); накладення арешту на кореспонденцію (ст. 261), огляд і виїмка кореспонденції (ст. 262), зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж (ст. 263), зняття інформації з електронних інформаційних систем (ст. 264), обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267), установлення місцезнаходження радіоелектронного засобу (ст. 268), спостереження за особою, річчю або місцем (ст. 269), аудіо-, відеоконтроль місця (ст. 270), контроль за вчиненням злочину (ст. 271), виконання спеціального завдання з розкриття злочинної діяльності організованої групи чи злочинної організації (ст. 272), негласне отримання зразків, необхідних для порівняльного дослідження (ст. 274). Проводити негласні слідчі (розшукові) дії має право слідчий, який здійснює досудове розслідування злочину, або за його дорученням – уповноважені оперативні підрозділи органів внутрішніх справ, органів безпеки, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, органів Державної пенітенціарної служби України.

Аналіз окремих нормативних актів передбачено більш широкі повноваження органів прокуратури, оперативних служб органів внутрішніх справ, податкової міліції, органів безпеки щодо отримання інформації та її перевірку

[187-192]. Їх аналіз дозволяє дійти висновку, що дослідча перевірка інформації про викрадення може здійснюватися шляхом: 1) вимагати від керівників та колегіальних органів проведення перевірок, ревізій діяльності підпорядкованих і підконтрольних підприємств, установ, організацій та інших структур незалежно від форм власності, а також надання спеціалістів для проведення перевірок, відомчих і позавідомчих експертиз (ч.3 ст.20 ЗУ «Про прокуратуру» [187]); 2) вимагати від матеріально відповідальних і службових осіб підприємств, установ і організацій відомостей та пояснень стосовно фактів зловживань з бюджетними коштами; проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності (п. 7, 10, 20, 23, 24, ст. 11 ЗУ «Про міліцію» [188]); 3) витребувати документи, що характеризують діяльність підприємств, установ, організацій; 4) виявляти документи та фіксувати сліди злочину, інші предмети, які можуть бути доказами підготовки або вчинення злочину; 5) отримувати розвідувальну інформацію; 6) одержувати та витребувати від підприємств, установ та організацій бухгалтерські, банківські, казначейські та інші документи, які мають вирішальне значення для встановлення ознак злочину (в яких відображено операції на спеціальних, реєстраційних казначейських рахунках; розрахункових рахунках комерційних підприємств, з якими бюджетною установою укладені угоди тощо); 7) опечатувати каси та інші приміщення, де зберігаються документи, гроші та товарно-матеріальні цінності (ст. 8 ЗУ «Про оперативно-розшукову діяльність» [192]). Окремими методами збору інформації про ознаки викрадень можуть бути огляди приміщень, ревізійна перевірка та дослідження документів; отримання пояснень від осіб, причетних до проведення незаконних операцій з бюджетними коштами; отримання пояснень від посадових осіб, які контролюють операції з отримання та використання бюджетних коштів.

Специфічною особливістю викрадень бюджетних коштів є те, що їх заволодіння можливе, як правило, на двох рівнях: 1) при розподіленні коштів на рівні головних розпорядників; 2) при отриманні та використанні коштів для виконання державних програм бюджетними установами. Під час проведення

досудового розслідування необхідно встановити законність дій як при розподіленні бюджетних коштів, так і при їх використанні. Перевірка у такому разі, повинна включати дослідження наступних обставин: а) основні види діяльності бюджетної установи, їх структура; особливості порядку використання коштів за окремими бюджетними програмами; наявність підстав щодо надання платних послуг тощо; б) дані про кількість та мережу (кількість підприємств, установ та організацій, що належать до певної сфери державного управління) головних розпорядників бюджетних коштів, розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів; в) обсяги фінансування бюджетної установи, проведені фактичні видатки; г) наявність взятих зобов'язань, зареєстрованих в органах Державної казначейської служби та проведені операції на реєстраційних рахунках; д) наявність відносин бюджетної установи з іншими підприємствами, установами і організаціями, в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності; е) відповідність фактично здійснених господарських операцій, зафіксованих (підтверджених) первинними та зведеними обліковими документами, нормам, встановленим законодавством та/або внутрішніми регламентами (документами) установи.

При цьому, під час перевірки особливої уваги слід приділяти порядку складання (оформлення) документів, зокрема на: наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів первинних та зведених облікових документів (наприклад: касових, авансових звітів, розрахункових відомостей тощо): назва установи, від імені якої складено документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, безпосередні виконавці операції, їхні особисті підписи та підписи осіб, якими складено документ тощо.

При отриманні первинних матеріалів про викрадення бюджетних коштів, необхідно мати на увазі, що в них повинна міститися інформація, яка характеризує фактичну сторону викрадення: 1) найменування установи; з якого бюджету фінансується; основний вид діяльності; керівний склад бюджетної

установи, розподіл службових обов'язків; 2) на виконання яких програм та в якому розмірі надані бюджетні кошти; в якому обсязі вони використані; 3) ретельний опис проведених фінансово-господарських операцій, які встановлюють факти викрадення бюджетних коштів та спричинених збитків, з вказівкою на документальне оформлення цих фактів; 4) вказівка на відповідальних осіб та їх анкетні дані цих осіб; 5) акт ревізії, на підставі якої виявлено факти викрадення – з додатками до нього або їх копій; 6) пояснення осіб, причетних до виявленого зловживання з бюджетними коштами та висновок ревізора або інших осіб, які проводили перевірку [193].

Крім того на першочерговому етапі досудового розслідування мають бути зібрані документи, якими підтверджено відомості про наявність події злочину та обов'язкові ознаки його складу:

- документи, що вказують на порядок та джерела фінансування бюджетної установи; характер діяльності установи, організації на якій вчинено злочин. Такими документами є установчі документи, в яких містяться дані щодо порядку фінансування установи чи організації з бюджету;

- документи, що визначають посадовий статус службової особи, котра вчинила протиправні дії (наказ про призначення на посаду; функціональні обов'язки, службові інструкції тощо);

- документи, якими підтверджено зловживання під час використання бюджетних коштів та розмір спричинених збитків (документи, що засвідчують укладання певних угод; бухгалтерські, банківські, казначейські та інші документи, що відбивають ті чи інші бухгалтерські та розрахункові операції, містять відомості про суми витрачених коштів).

- казначейські та банківські, розрахункові документи: картка із зразками підписів та відбитком печатки підприємства; заява про відкриття рахунків в органах казначейства або банківських установах; угоди про відкриття банківських рахунків; документи з розрахунково-касового обслуговування бюджетної установи: грошові чеки, платіжні доручення, розрахункові документи для здійснення безготівкових розрахунків та ін.;

А також документи з ознаками підробок (за наявності), які були використані як засоби вчинення злочину. Це можуть бути бухгалтерські, банківські, казначейські чи інші документи, які відбивають операції з бюджетними коштами.

Для правильного визначення обсягу необхідних первинних матеріалів, які зазвичай мають великий обсяг документів та прийняття законного процесуального рішення, слідчому доцільно отримати консультації, як у ревізора, так й у фахівця-бухгалтера з наступних питань: про окремі аспекти фінансово-господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами; в яких документах знайшли відображення ті чи інші фінансово-господарські операції і де ці документи знаходяться або можуть знаходитися; загальні правила ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах; недоліки в організації діяльності установи, що сприяють викраданням, вчиненню інших економічних злочинів. Одержані відомості від фахівця, не мають доказової сили, однак мають орієнтує значення для правильної оцінки первинного матеріалу про злочин з точки зору його достатності для порушення кримінальної справи, а також прийняття обґрунтованого процесуального рішення та вибору організаційних заходів проведення наступних слідчих дій.

Підсумовуючи викладене, слід підкреслити, що знання слідчим переліку необхідних первинних матеріалів, у кримінальних провадженнях, розпочатих за ознаками викрадення бюджетних коштів, правильна їх оцінка – є важливими умовами забезпечення судової перспективи кримінального провадження.

2.2. Типові ситуації початкового етапу розслідування викрадень бюджетних коштів

Під час розслідування викрадень бюджетних коштів можуть скластися різноманітні ситуації, які зумовлюють завдання розслідування та вибір засобів їх вирішення – комплексів слідчих дій та оперативно-розшукових заходів.

Під слідчою ситуацією у криміналістичній літературі розуміють певну обстановку розслідування злочину, яка характеризується системою умов розслідування і відбиває хід та стан як провадження окремих слідчих, оперативно-розшукових та інших організаційно-технічних дій, так і розслідування в цілому [194, с.627-637]. Питанням слідчої ситуації у криміналістичній літературі присвячено чимало робіт [195, с.3-45; 196, с.3-9; 197, с.4-18; 198, с. 34-76; 199, с.2-19; 200, с.376-413; 201, с.57; 202, с.43; 203, с.170-176]. Серед умов розслідування можна виділити наступні фактори: інформаційні; процесуальні; тактичні; психологічні; матеріально-технічні [204, с. 29], які характеризують слідчу ситуацію у широкому і вузькому розумінні [205, с.197]. У *широкому розумінні* поняття слідчої ситуації визначено, як сукупність усіх умов, які впливають і можуть вплинути на процес доказування, що найбільш повно характеризує й відбиває процес розслідування злочину [206, с.78; 207, с.159]. У *вузькому розумінні* – сукупність інформації (доказів та оперативно-розшукових відомостей) на певний момент розслідування [208, с.23; 209, с.40; 210, с.52; 211, с.108-109]. Розуміння слідчої ситуації у вузькому значенні, коли розглядається не вся кількість її компонентів, а лише найголовніші, дає можливість типізувати ситуації, що складаються під час розслідування злочинів окремих видів і, з урахуванням цього, сформулювати рекомендації в межах окремих методик розслідування [158, с.105].

А.Ф. Волобуєв звертає увагу на те, що наведені підходи до тлумачення поняття слідчої ситуації фактично охоплюють два поняття: 1) конкретної слідчої ситуації за кримінальною справою, як сукупність всіх умов, в яких здійснюється розслідування в певний його момент, і яка включає в себе компоненти

інформаційного, процесуального, психологічного, тактичного та матеріально-технічного характеру; 2) типової слідчої ситуації, як сукупність інформації (доказів та оперативно-розшукових відомостей), яка найбільш характерна для певного етапу розслідування за кримінальними справами окремих категорій [20, с.169]. Ще у 1983 році В.І. Шиканов зауважив, що типові слідчі ситуації характерні для визначених етапів розслідування окремих видів злочинів [212, с.18]. Цю точку зору підтримує Б.Є. Лук'янчиков та зазначає, що під час розслідування злочинів за позавидовими методиками типова слідча ситуація містить у собі відомості конкретної події злочину, які характеризують визначений вид або групу злочинів та містить у собі інформацію на певний момент розслідування [213, с.183]. Це може бути вихідна інформація про подію злочину та інші обставини, що підлягають доказуванню; інформаційні та інші умови й можливості розслідування злочину; досвід та знання слідчого тощо. Відповідно до цього, у криміналістичній методиці, встановлення й аналіз типових слідчих ситуацій методик розслідування окремих видів злочинів, тісно пов'язують з конкретними етапами розслідування.

В криміналістиці переважна більшість вчених підтримує положення про існування трьох етапів розслідування: початкового, наступного та заключного [214, с.38; 215, с.82; 216, с.67]. Кожен із етапів розслідування є певною системою дій, об'єднаних єдністю завдань, умовами розслідування, специфікою криміналістичних прийомів [217, с.86]. На наш погляд, суттєвого значення набуває розгляд типових слідчих ситуацій, які виникають на початковому етапі розслідування, оскільки вони несуть основне інформаційне та організаційно-методичне навантаження у побудові методики розслідування злочинів окремих категорій. Як зауважує В.А.Журавель, основою для типізації слідчих ситуацій вихідного і початкового етапів розслідування є предмет доказування, окреслений ознаками складу злочину та відомості, що входять до його криміналістичної характеристики [203, с.171].

В криміналістичній літературі не має єдності поглядів, щодо визначення завдань, які повинні вирішуватись на початковому етапі розслідування. Так, на

думку одних авторів до завдань початкового етапу відноситься виконання початкових і невідкладних дій, необхідність у проведенні яких визначається конкретними умовами [218, с.100; 127, с.398; 214, с.65]. Інші автори до завдань початкового етапу відносять проведення слідчих дій, необхідних для прийняття рішення про пред'явлення особі обвинувачення у вчиненні злочину [219, с.39-40; 220, с.95; 221, с.80-84; 222, с.140-147]. З цього приводу, А.Ф. Волобуєв зауважує, що причиною подібних суперечностей є те, що при використанні ситуаційного підходу не зверталася увага на вирішення завдання початкового етапу розслідування та зазначає, що завдання початкового етапу розслідування визначаються виходячи з предмета доказування (обставин, що підлягають встановленню) та остаточно можуть бути вирішені в межах цього етапу. Такими завданнями є: встановлення місця, часу та інших обставин вчинення злочину; встановлення, фіксація та вилучення його слідів, які з часом можуть бути знищеними; встановлення особи підозрюваної у вчиненні злочину; збирання доказів, достатніх для пред'явлення обвинувачення. Таким чином, завданнями початкового етапу розслідування є виконання системи слідчих дій та оперативно-розшукових заходів, спрямованих на отримання доказів достатніх для пред'явлення обвинувачення особі у вчиненні злочину, хоча б з одного епізоду злочинної діяльності [20, с.169].

На наш погляд, стосовно розробки методики розслідування викрадень бюджетних коштів, найбільш доцільним є дослідження типових ситуацій початкового етапу розслідування. Саме вони включають в себе всі обставини, які визначають мету і завдання розслідування на даному етапі та визначають динаміку, структуру та особливості подальшого етапу розслідування [180, с.107].

Значний вплив на формування слідчих ситуацій початкового етапу розслідування злочину розглядуваної категорії, його організаційну і тактичну сторони, становить факт проведення документальної ревізії в бюджетній установі контролюючими органами, що зумовлює зміст та характер первинної інформації; обрання певної лінії поведінки винними особами та відповідно впливає на завдання розслідування та засоби їх вирішення. Певним чином процес

розслідування залежить і від того, чи визнають свою вину посадові особи, притягнені до кримінальної відповідальності; від встановлених слідів злочину; від поведінки винних осіб; умов проведення слідства.

Узагальнення кримінальних справ, порушених за ознаками злочину, передбаченого ст. 191 КК України, предметом якого є бюджетні кошти, з урахуванням характеру первинного матеріалу, дає підстави для визначення наступних типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування.

Ситуація 1. Досудове розслідування розпочато за матеріалами ревізії (перевірки), проведеної контрольно-ревізійною службою. Як свідчать матеріали узагальнення кримінальних справ, у 36,9% випадків кримінальні справи порушувались на підставі матеріалів перевірок проведених органами Державної фінансової інспекції. Результати анкетування слідчих показують (67,2%), що інформація про викрадення бюджетних коштів надходила від державних контролюючих органів.

Характерною рисою цієї слідчої ситуації є певна невизначеність вихідної інформації, на підставі якої формуються умови розслідування. Органами контрольно-ревізійної служби, переважно, виявляються загальні порушення бюджетного законодавства, які потребують конкретизації та які, без ужиття додаткових перевірочних заходів, не мають ознак складу конкретного злочину. Хоча специфіка проведення фінансово-господарських операцій в бюджетній сфері обмежує коло відповідальних осіб за їх вчинення, в матеріалах перевірки нерідко відсутні відомості про причетність конкретної службової особи до вчинення злочину.

Ця ситуація характеризується й тим, що порушення кримінальної справи за матеріалами ревізій, проведених контролюючими органами, зазвичай не є несподіваною для винних осіб, оскільки вони, як правило, приймають участь у проведенні ревізії, дають ревізорам пояснення з приводу виявлених порушень та до початку розслідування мають можливість прийняти заходи щодо приховування слідів злочину, знищення доказової інформації.

В зазначеній ситуації *тактичними завданнями* слідчого є: 1) вивчення кількісного та змістовного складу матеріалів ревізії та перевірка її результатів процесуальними засобами (визначення кола потрібних слідству документів і місць їх знаходження та обрання найбільш оптимальних засобів одержання документів (виїмка, витребування, обшук); забезпечення збереження необхідних документів, що підтверджують обставини злочину; виявлення чорнових записів); 2) одержання інформації про обставини злочину від підозрюваного; 3) одержання інформації, про обставини, що мають значення для справи, від свідків злочину; 4) вирішення питань, які потребують спеціальних знань (перевірка фінансово-господарської діяльності установ, організацій, підприємств, з якими укладено господарські взаємозв'язки під час вчинення злочину; призначення судових експертиз).

Аналіз слідчої практики дозволяє зробити висновок, що найбільш оптимальним для вирішення завдань розглядуваної слідчої ситуації є проведення наступної системи слідчих дій та оперативно розшукових-заходів (тактичних операцій):

1. Тактична операція, спрямована на вивчення кількісного та змістовного складу результатів ревізії та перевірка її результатів процесуальними засобами.

Вивчення кількісного складу документів дозволяє встановити необхідність проведення витребування, тимчасового вилучення документів, обшуків. Вивчення змістовного складу документів спрямовано на з'ясування їх інформаційної цінності, встановлення обставин, що мають значення для справи; визначення послідовності та тактики проведення подальших слідчих та розшукових дій.

Вивчення матеріалів слід починати з акту документальної ревізії, на підставі якого, зазвичай, робляться висновки про наявність чи відсутність події злочину. Для з'ясування інформаційної цінності акту ревізії, доречно допитати як свідка особу, яка проводила перевірку. При цьому отримані уточнення та роз'яснення висновків можуть полягати у повідомленні про прийоми і методи, використані під час проведення документальної ревізії (перевірки); роз'ясненні сутності ведення бухгалтерського обліку та відповідальних за його ведення конкретних службових

осіб; роз'ясненні умов та окремих обставин, проведення ревізії, поведінки окремих службових та матеріально-відповідальних осіб та інших обставини [223, с.249-260].

Слід враховувати, що з початку розслідування існує велика вірогідність знищення або приховування документів, які були використані при вчиненні викрадення бюджетних коштів, тому доцільно якомога раніше прийняти заходи щодо забезпечення збереження необхідних документів. З цією метою слідчому необхідно:

1) встановити, які документи були використані при вчиненні викрадення бюджетних коштів. Для цього слідчий може використовувати знання обізнаних осіб, заходи організаційного характеру, а в окремих випадках, проведення комплексу слідчих та розшукових дій. Такими документами можуть бути первинні документи (рахунки-фактури, акти прийому виконаних робіт, платіжні доручення, договори купівлі-продажу продукції або товарів за бюджетні кошти); касові документи, в яких відображено операції щодо руху коштів; звіти про фінансові результати діяльності тощо;

2) визначити місця знаходження потрібних слідству документів. Це питання вирішується залежно від конкретних обставин справи, способу вчинення злочину та його приховування. Крім того, слід враховувати особливості документообігу та правила оформлення й збереження бухгалтерських, казначейських та інших документів. В окремих випадках об'єктом пошуку можуть бути комплекси документів, які знаходяться відразу на декількох підприємствах (наприклад, якщо господарська чи фінансова операція торкалась комерційних організацій, виїмку слід проводити і в них, оскільки зустрічна перевірка цих документів дозволить підтвердити факт викрадення);

3) обрати найбільш оптимальні засоби одержання документів (тимчасове вилучення документів чи обшук). У разі обізнаності про обставини розслідування причетних до злочину осіб, ефективним буде проведення обшуку з метою запобігання приховування, знищення або фальсифікації документів. У разі, якщо вилученню підлягає велика кількість документів різноманітних за призначенням

та змістом, в яких відображено господарські та фінансові операції, до вилучення доцільно долучати фахівця-бухгалтера;

4) вивчити зміст вилучених документів з метою встановлення відповідності загальним правилам ведення бухгалтерського обліку та звітності. До таких документів, слід віднести й такі, якими встановлено специфіку функціонування бюджетної установи (установчі угоди; довідки про включення до реєстру підприємств, яким надається державна підтримка; довідка про включення у єдиний реєстр підприємств та організацій України та ін.). Особливо слід підкреслити необхідність чіткого визначення обсягу і характеру службових повноважень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також повноважень осіб, які уповноважені отримувати коштів з бюджету. Такі дані можна отримати зі змісту посадових інструкцій, установчих документів, розпоряджень про призначення на посаду;

5) провести огляд документів – речових доказів, а також документів, що з певних причин не були оглянуті під час вилучення або обшуку. У систему слідчих дій може бути включеним також огляд комп'ютерної техніки, у разі якщо бухгалтерський облік ведеться в автоматизованій формі з використанням програмного забезпечення. Слідова картина у таких випадках має свою специфіку: сліди на комп'ютерних носіях, за допомогою яких вчинено злочин, можуть бути виявлені у файловій системі, оперативній пам'яті, апаратно-програмній конфігурації; поза носіями інформації (рукописні записи, виконані на принтері документи – коди доступу, текстів програм, рахунки операторів телефонного зв'язку [224, с.10].

2. Тактична операція, спрямована на одержання інформації, про обставини, що мають значення для кримінального провадження, від підозрюваного. Як вже зазначалося, якщо досудове розслідування розпочинається на підставі матеріалів ревізій, між викриттям злочину та початком слідства проходить певний період часу, який надає можливість винним особам підготуватися до обрання захисної лінії поведінки. В таких ситуаціях слідчому необхідно якомога швидко та якісно провести допит підозрюваних осіб.

Перший допит підозрюваного має бути об'ємним, торкатися всіх сторін злочинної діяльності, адже під час проведення повторного допиту з аналогічних питань підозрюваний може змінити позицію та надати неправдиві показання. Бажано запропонувати допитуваному підкріплювати свої показання посиланням на документальні, речові докази, з метою деталізації, підтвердження чи спростування отриманих показань.

3. Тактична операція, спрямована на встановлення та одержання інформації, про обставини, що мають значення для справи, від свідків злочину. Особи, які підлягають допиту як свідки під час розслідування викрадень бюджетних коштів, виявляються шляхом детального вивчення: наявних документів; протоколів допиту вже відомих свідків, підозрюваних; шляхом проведення оперативно-розшукових заходів. Свідками злочину у даній категорії справ можуть виступати працівники бухгалтерії, казначейства, працівники підприємств, організацій, з якими керівники бюджетної установи мали господарські зв'язки тощо.

4. Тактична операція, спрямована на вирішення питань, які потребують спеціальних знань полягає у: 1) призначенні додаткових ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (у разі недостатності інформації, чи протиріччї наявних матеріалів перевірки наданих контролюючими органами); 2) призначенні документальних ревізій в організаціях, на підприємствах з якими бюджетною установою укладено угоди, з метою перевірки їх законності, одержання та використання наданих коштів; 3) призначенні судових експертиз. У випадках встановлення фактів привласнення або розтрати бюджетних коштів призначаються судово-бухгалтерська, судово-фінансова експертизи. При виявленні документів з ознаками підробок призначаються техніко-криміналістична експертиза документів та почеркознавча експертизи. При вчиненні викрадень під час надання (виконання) робіт за бюджетні кошти може призначатись судова будівельно-технічна, товарознавча експертизи.

У справах розглядуваної категорії можуть використовуватись тактичні операції як «Пошук та дослідження документів», «Документ», «Встановлення

осіб, причетних до викрадення», «Забезпечення відшкодування матеріальних збитків», «Груповий обшук», «Розшук і затримання злочинців», «Встановлення способу вчинення злочину» [225, с.155-156; 226, с.12; 227, с.414-430; 228, с.77-78; 229, с.197-208].

Ситуація 2. Кримінальне провадження розпочато на підставі матеріалів прокурорської перевірки стану додержання порядку використання бюджетних коштів. За результатами анкетування слідчих інформація про вчинення викрадення була встановлена під час прокурорських перевірок – 34,8%. Зазначена ситуація характеризується тим, що під час перевірки додержання бюджетного законодавства ініційованої прокурором, встановлюються ознаки викрадення, привласнення бюджетних коштів посадовими особами бюджетних установ. Нерідко такі перевірки проводяться за участю співробітників оперативних підрозділів органів внутрішніх справ та працівників ДФС. Тому такі матеріали зазвичай містять перелік інформації, яка найбільш повно характеризує встановлені факти викрадення бюджетних коштів, містить дані про осіб, причетних до злочину. Завданням слідчого є закріплення процесуальним шляхом інформації за тими фактами злочинної діяльності, яка міститься в матеріалах прокурорських перевірок та виконати дії, спрямовані на пошук нових джерел інформації про злочин.

У зазначеній слідчій ситуації *тактичними завданнями* слідчого є: 1) оцінка інформації про обставини злочину, що знаходиться в одержаних матеріалах; виявлення і фіксація матеріальних слідів злочину; 2) забезпечення збереження необхідних документів, якими підтверджено обставини вчинення злочину; 3) визначення напрямків початкових слідчих дій за допомогою інформації, що міститься в первинному матеріалі; 4) одержання інформації, про обставини, що мають значення для справи від свідків; 5) одержання інформації про обставини злочину від підозрюваного; 6) вирішення питань, які потребують спеціальних знань.

У розглядуваній ситуації проведення слідчих та розшукових дій орієнтовано на їх несподіваність для підозрюваних та зацікавлених осіб. Тому характерною

умовою є одночасне проведення першочергових слідчих та розшукових дій, спрямованих на виявлення та вилучення документів, які містять сліди злочину, чорнових записів бухгалтерії. Ці завдання вирішуються за допомогою проведення типових комплексів слідчих дій, до яких входять в різному поєднанні наступні:

- 1) вивчення кількісного та змістовного складу наявних документів, з метою вирішення послідовності проведення слідчих (розшукових) дій;
- 2) отримання консультацій спеціаліста або допит ревізора, як свідка з метою отримання додаткової інформації щодо обставин проведеної ревізії (перевірки), уточнення та роз'яснення висновків; роз'яснення окремих обставин, які були виявлені в процесі проведення ревізії;
- 3) допит працівників підприємства, яким за оперативними даними відомі обставини вчиненого злочину;
- 4) призначення раптових документальних ревізій на підприємствах та організаціях, з якими керівники бюджетної установи мали господарські зв'язки у разі, якщо є підстави одержання додаткових даних, що мають значення для справи;
- 5) вилучення та огляд комп'ютерної техніки, яка містить інформацію про фінансово-господарську діяльність та звітність установи;
- 6) встановлення місць знаходження додаткових джерел доказів, що вказують на ознаки зловживань з бюджетними коштами (приміщення укладання угод; місця закупівлі товарів; ділянки проведення робіт; території забудівлі тощо);
- 7) огляд (обшук) та вилучення додаткової документації, яка має відношення до справи за місцем проживання підозрюваних, їх знайомих та родичів, з метою виявлення чорнових записів; обліків ведення чорнової бухгалтерії тощо;
- 8) слідчий огляд та вивчення вилучених документів;
- 9) призначення криміналістичних експертиз документів з ознаками підробки, судово-бухгалтерської, фінансової експертиз;
- 10) допит підозрюваних осіб, у вчиненні викрадення;
- 11) накладення арешту на їх майно;
- 12) допит рідних та знайомих підозрюваних.

Ситуація 3. Кримінальне провадження розпочато за результатами даних, встановлених безпосередньо слідчим під час розслідування іншого злочину. Узагальнення кримінальних справ показує, що у 23,1% з них інформація про викрадення бюджетних коштів отримана у результаті розслідування іншого

кримінального провадження. Анкетування слідчих МВС України та прокуратури у 17,9% показали, що інформація надійшла до них в результаті розслідування іншої кримінальної справи.

Ця слідча ситуація характеризується, з одного боку, сприятливими умовами розслідування, оскільки існує необізнаність службових осіб, які причетні до викрадення про факт встановлення злочину. З іншого боку, у слідчого є обмежений обсяг інформації про обставини вчинення злочину. У такій ситуації завданням слідчого є проведення слідчих дій та оперативно-розшукових заходів, спрямованих на встановлення обставин, що вказують на ознаки вчинення злочину, визначення та виявлення документів, які їх підтверджують. Перш за все, це підготовка та призначення ревізій; витребування, проведення вилучення документів в бюджетній установі. Наступним завданням слідчого, а також засоби його вирішення є аналогічними ситуації, коли провадження розпочинається на підставі матеріалів перевірок, проведених за ініціативною правоохоронних органів.

Розглянуті слідчі ситуації, відповідні тактичні завдання розслідування і запропоновані системи слідчих дій та оперативно-розшукових заходів є типовими. Вони можуть слугувати певними орієнтирами у конкретних кримінальних провадженнях, де, звичайно, можуть мати місце й певні особливості. Правильна їхня оцінка дозволить орієнтуватися у наявних фактичних даних; висунути коло слідчих версій; визначити напрямок розслідування; комплекс слідчих (розшукових) дій, їх оптимальну сукупність та послідовність.

2.3. Планування й організація розслідування викрадень бюджетних коштів

Розслідування викрадень бюджетних коштів, як і будь-якого злочину, є упорядкованою діяльністю слідчих та оперативних підрозділів, а також контролюючих державних структур, спрямованою на забезпечення ефективності розкриття злочину і досягнення поставлених перед ними завдань. Це утворює організаційний аспект розслідування, який є досить важливим у методиці розслідування злочинів [230, с.40].

Практика свідчить, що викрадення бюджетних коштів тісно пов'язано із іншими зловживаннями в бюджетній сфері, зокрема з нецільовим використанням бюджетних коштів. Планування, організація розслідування, виконання невідкладних та інших слідчих дій розглядуваного виду злочинів, має багато спільного з розслідуванням економічних злочинів взагалі. Разом з тим, розслідування викрадень бюджетних коштів має й низку особливостей, які зумовлені, перш за все, тим, що у вчиненні викрадення приймають участь не тільки розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, але й посадові особи державних органів – представники органів державної казначейської служби, фінансових органів, установ банку, в ряді випадків комерційні структури. Відповідно, необхідно доводити весь шлях здійснення операцій щодо заволодіння коштами – від підстав їх надання та розподілу до використання (придбання майна, переведення на рахунки інших підприємств або приватних осіб). Для успішного вирішення слідчих завдань, розслідування викрадень бюджетних коштів має бути чітко сплановано та організовано.

В загальному розумінні організація розслідування – це сукупність взаємопов'язаних елементів, які спрямовані на забезпечення встановлення всіх обставин вчинення злочину, швидке та повне його розкриття та розслідування [231, с.59]. До основних елементів організації розслідування належать: 1) планування розслідування; 2) забезпечення ресурсами (технічними, кадровими, нормативними тощо); 3) забезпечення взаємодії в процесі розслідування між органами слідства, оперативними працівниками, спеціалістами, експертами,

працівниками контролюючих органів; 4) проведення слідчих (розшукових) дій або їх комплексів; 5) забезпечення кваліфікованого керівництва слідчою, слідчо-оперативною групою, яке полягає у: а) чіткому розподілі обов'язків між членами слідчо-оперативної групи; б) постійному контролі за діями членів слідчо-оперативної групи, в тому числі шляхом проведення оперативних нарад з обговоренням результатів та наступних завдань розслідування; в) налагодженні систематичного обміну інформацією між учасниками слідчо-оперативної групи; 6) інші організаційні заходи, необхідні для ефективного розслідування кримінальної справи [232, с. 232-233].

Центральне місце в організації розслідування займає такий елемент, як планування, який є обов'язковою умовою розслідування та дозволяє швидко та ефективно організувати збір, дослідження та використання доказової інформації для встановлення обставин, що підлягають доказуванню у справі [233, с.317]. Питанням планування розслідування присвячено чимало робіт [234, 72-82; 235, с.45-63; 236, с.100-102; 237, с. 126-130; 238, с.63-76]. Планування дозволяє проводити розслідування цілеспрямовано, послідовно, забезпечує повноту та об'єктивність слідства, сприяє одержанню максимального ефекту при найменшій втраті часу, сил і коштів. [239, с.211]. На практиці недооцінка питань планування та організації розслідування призводить до цілої низки негативних обставин: 1) необґрунтоване подовження строків розслідування; 2) хаотичність та непослідовність проведення слідчих дій; 3) неефективне використання людських і матеріальних ресурсів; 4) відсутність або неналежна взаємодія між органами і службами, що беруть участь у розслідуванні; 5) відсутність наукової організації роботи і керівництва; 6) порушення процесуальних норм; 7) низька якість досудового слідства [240, с. 115].

Спираючись на сформульовані в криміналістичній літературі положення [241, с.62-65; 242, с.174-176; 243, с.100-103], можна визначити наступну структуру (елементи) планування розслідування викрадень бюджетних коштів:

- 1) аналіз первинної інформації про злочин;
- 2) побудова слідчих версій та визначення завдань розслідування;

3) визначення шляхів та вибір організаційно-підготовчих заходів, які забезпечать успішне проведення окремих слідчих дій, їх систем та розслідування в цілому;

4) визначення виконавців, строків та послідовності дій;

5) складання письмового плану розслідування.

Перший елемент планування полягає у вивченні інформації, яка є у слідчого. Джерелами отримання інформації про подію злочину є: заяви про вчинений злочин; пояснення службових осіб; нормативні акти, які регулюють бюджетні відносини; протоколи процесуальних дій (протоколи допитів свідків, підозрюваних, протоколи вилучення, обшуку, огляду); висновки експертиз; речові докази, інші документи (наприклад, установчі документи, документи бухгалтерського обліку та звітності; контракти, угоди; відомчі розпорядження).

Аналіз інформації слід починати з вивчення нормативно-правових актів, якими врегульовано порядок формування та використання бюджетних коштів; організацію діяльності даної бюджетної установи, а також відповідної навчальної літератури (посібників, методичних рекомендацій). Ігнорування цього аспекту може призвести до помилкової кваліфікації злочину, неефективного використання сил та засобів, втрати часу та зниженню темпів розслідування. Також слідчому доречно ознайомитись із особливостями фінансової, господарської, нормотворчої діяльності бюджетної установи чи організації; особливостями ведення діловодства; з порядком виконання та оформлення фінансових і господарчих операцій; системою бухгалтерського обліку і складанням фінансової звітності.

Під час вивчення змісту первинної інформації про злочин слідчий вирішує наступні питання: чи є ознаки злочину; чи є відомості про особу, яка вчинила суспільно небезпечне діяння; причетність можливих співучасників; способи вчинення злочину. Під час вивчення інформації слід порівнювати фактичні дані отримані з різних джерел, що дозволить виявити їх суперечності, неточності та неповноту. На даному етапі слідчий вирішує, які дані не викликають сумніву й можуть бути оцінені як достовірні, а які, навпаки, сумнівні і потребують перевірки.

Другий елемент планування складається із побудови слідчих версій та визначення безпосередніх завдань розслідування. Відправними началами в цьому аспекті є загальні положення кримінально-процесуального закону про предмет доказування (ст. 91 КПК України) та кримінально-правові ознаки складу злочину (ст.191 КК України).

Головним чином це встановлення обставин, які підлягають доказуванню у справі: 1) подія злочину; 2) особа, що вчинила злочин; 3) ступень участі кожного з учасників вчиненого злочину; 4) способи вчинення і приховування злочину; 5) розмір завданих збитків; 6) обставини, що є підставою для звільнення від кримінальної відповідальності або покарання [244, с.6]. При плануванні початкового етапу розслідування викрадень бюджетних коштів, перед усім, слід враховувати необхідність вирішення таких першочергових завдань як: забезпечення збереження необхідних документів, їх вивчення, дослідження і огляд; встановлення та допит всіх свідків злочину; роз'яснення, уточнення та перевірка висновків ревізії; перевірка фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій, які мали господарські відносини з бюджетною установою; встановлення службових повноважень осіб причетних до викрадення; встановлення подальшого спрямування бюджетних коштів, що стали предметом викрадення; подолання протидії розслідуванню.

На початковому етапі розслідування у слідчого, як правило, в наявності є такий обсяг інформації, який не дозволяє в повній мірі з'ясувати всі обставини події злочину, тому характерним є обрання та проведення таких слідчих дій, які здатні усунути інформаційну невизначеність, розширити доказову базу [206, с.29]. Невизначеність початкових даних дозволяє слідчому отримати лише ймовірні, неповні знання про окремі елементи злочину. У такій ситуації важливу роль відіграє побудова та перевірка слідчих версій, що дозволяє визначити завдання розслідування та отримати потрібну інформацію для результативного розслідування кримінального провадження.

Версії у провадженнях про викрадення бюджетних коштів будуються з урахуванням криміналістичної характеристики розглядуваного виду злочину, на

підставі зібраної інформації у кримінальному провадженні та покликані визначити нові шляхи розслідування й розкриття злочину. Характерною особливістю розслідування викрадень бюджетних коштів є встановлення підозрюваного вже на початковому етапі розслідування, тому слідчі версії зазвичай торкаються не окремих фактів, а частіше охоплюють декілька важливих обставин, а інколи і всі елементи, які утворюють склад злочину. При наявності таких даних про вчинений злочин, слідчий формулює наступні версії: 1) мають місце ознаки викрадення бюджетних коштів; 2) ознаки викрадення відсутні і має місце інший злочин; 3) має місце завідомо неправдиве повідомлення про вчинений злочин, завідомо неправдиве показання. Ці версії можуть бути певним чином класифіковані.

Так, відносно предмета злочинного посягання можна виділити наступні версії, що стосуються викрадення коштів: 1) призначених для виплат матеріальної, соціальної допомоги; 2) отриманих із загального фонду бюджету на утримання бюджетної установи; 3) отриманих у вигляді фінансової підтримки для розвитку окремих галузей господарства; 4) отриманих за рахунок асигнувань, затверджених кошторисом установи на виконання фундаментальних досліджень; 5) призначених на погашення дебіторської заборгованості; 6) призначених для надання кредитів з бюджету; 7) одержаних від інших органів державної влади на безоплатній та безповоротній основі (трансфери) тощо.

Викрадення бюджетних коштів може бути вчинено як однією особою, так і в співучасті з іншими посадовими особами даної бюджетної установи, або вищестоящих установ. Нерідко викрадення вчинюється з участю представників комерційних структур. Так, відносно співучасті злочинців, можна виділити версії: 1) злочинець діяв самостійно; 2) змова декількох осіб в межах підприємства, установи, організації, наприклад, керівник бюджетної установи та головний бухгалтер; 3) змова декількох осіб як в межах установи, організації, так і поза ними; 4) змова керівника та головного бухгалтера бюджетної установи з представниками комерційних структур тощо.

При вчиненні викрадень бюджетних коштів завідомо неправдиву інформацію можуть містити різні документи, подані до казначейських органів (установ банку) з метою отримання бюджетних коштів. Як правило, така інформація міститься в декількох документах. У зв'язку з цим можна виділити такі версії, відносно знаходження завідомо неправдивої інформації в документах:

- 1) документи, якими визначено підстави надання, обсяг, розподіл та цільове призначення бюджетних коштів;
- 2) фінансово-господарські документи;
- 3) документи, якими визначено обсяг та підстави отримання бюджетних коштів розпорядниками (одержувачами);
- 4) документи, що складаються при здійсненні витрат бюджетною установою;
- 5) документи, на підставі яких приймається рішення про перерахування коштів органами ДКУ на рахунки бюджетних установ тощо.

Відносно осіб, які можуть володіти необхідною інформацією про злочин (свідків), висувуються такі версії: 1) про злочин проінформовані працівники бухгалтерії, структурних підрозділів бюджетної установи; 2) про злочин проінформовані працівники органу державного казначейства; 3) інформацією про злочин володіють працівники контролюючих та фінансових органів; 4) інформацією про злочин володіють колеги по роботі; 5) інформацією про злочин володіють контрагенти, з якими бюджетною установою укладені договори; 6) інформацією про злочин володіють друзі, знайомі, родичі.

На різних етапах розслідування слідчий має в наявності різний обсяг інформації про подію злочину та її елементи. Отримуючи додаткову інформацію він порівнює її з наявними версіями та в разі необхідності повністю або частково їх підтверджує або спростовує.

Третій елемент планування полягає у визначенні шляхів розслідування та вибір організаційно-підготовчих заходів, які забезпечують успішне проведення окремих слідчих дій, їх систем та розслідування в цілому. На цьому етапі планування приймаються наступні організаційні рішення: 1) розробка, аналіз й оцінка можливих варіантів слідчих дій або їх комплексів, спрямованих на спростування або підтвердження слідчих версій; 2) прийняття рішення про вибір

проведення окремих слідчих (розшукових) дій, їх систем. До змісту зазначеного етапу планування розслідування необхідно включити предмет доказової діяльності (коло обставин, які підлягають доказуванню), коло версій, які підлягають перевірці у ході розслідування та послідовну систему слідчих та інших дій щодо встановлення предмета доказування [245, с.211].

Виходячи з наявної інформації та поставлених завдань, слідчий вирішує за допомогою яких слідчих (розшукових) дій можна отримати додаткову доказову інформацію. Обсяг доказової інформації, який міститься у первинних документах, слідчий зіставляє з тим об'ємом доказів, який повинен бути встановлений відповідно до кримінально-процесуального законодавства. Перш за все, у справах про викрадення бюджетних коштів плануються заходи, спрямовані на забезпечення збереження та вилучення документів, які відбивають фінансово-господарську діяльність бюджетних установ та їх контрагентів. До таких заходів відноситься призначення та проведення документальної ревізії (у разі, якщо ревізія не проводилась до початку кримінального провадження або її матеріалів не достатньо для встановлення всіх обставин вчиненого злочину); проведення вилучення, обшуків.

При викраденні бюджетних коштів завжди завдаються збитки державі, тому на початковому етапі необхідно також запланувати заходи, спрямовані на забезпечення відшкодування матеріальної шкоди (накладення арешту на майно службової особи, банківські вклади тощо).

Четвертий елемент планування полягає у визначенні виконавців, строків та послідовності запланованих слідчих (розшукових) дій чи їх комплексів. На даному етапі вирішується питання про форму організації діяльності учасників розслідування (слідчо-оперативна група, слідча бригада, залучення спеціалістів). Анкетування слідчих працівників показує, що 62,1% респондентів вважають, що робота слідчо-оперативної групи під час розслідування викрадень бюджетних коштів необхідна у всіх випадках; 29,4% вказали, що робота слідчо-оперативної групи необхідна лише під час розслідування багатоепізодних справ. До виконавців запланованих заходів, перш за все, слід віднести осіб, які сприяють

досягненню цілей досудового слідства (співробітники ВДСБЕЗ, співробітники карного розшуку). Також можуть залучатись працівники інших правоохоронних органів, фахівці з галузі бухгалтерського обліку, банківської діяльності, які, шляхом надання консультацій сприяють розслідуванню злочинів розглядуваної категорії. При визначенні виконавців слідчий повинен враховувати: наявність інформації про подію злочину на момент планування; характер та об'єм необхідних слідчих дій; наявність протидії розслідуванню; рівень професійної підготовки членів слідчо-оперативної групи; необхідність надання запитів до контролюючих та інших державних органів; можливість виявлення обставин, що вказують на вчинення інших правопорушень тощо.

Під час планування строків розслідування, слід враховувати: строки, які встановлені кримінально-процесуальним законодавством; витрати часу, необхідного для проведення запланованих слідчих дій; докази, які потрібно отримати при проведенні запланованих слідчих дій. Послідовність проведення слідчих дій визначається з урахуванням як організаційних, так і тактичних заходів. В першу чергу, слід не зволікати з проведенням таких слідчих дій як вилучення документів, що підтверджують незаконні операції з бюджетними коштами та проведення обшуку. Несвоєчасне їх проведення може призвести до знищення або приховування слідів злочину, що унеможливить у майбутньому виявити носії доказової інформації у справах розглядуваної категорії та призведе до ускладнення розслідування.

П'ятий елемент планування полягає у складанні письмового плану розслідування викрадень бюджетних коштів, особливо у складних, багатоепізодних справах за участю кількох осіб. Адже всі слідчі (розшукові) дії доцільно проводити скоординовано та у стислі строки. Вибір конкретної форми та структури плану розслідування залежить від обсягу матеріалу, який є в розпорядженні, досвіду розслідування подібних злочинів. У письмовому плані розслідування доцільно відображати наступні елементи: 1) тактичні завдання розслідування (їх конкретний перелік та послідовність вирішення залежить від слідчої ситуації, яка склалась); 2) слідчі (розшукові) дії, спрямовані на вирішення

тактичних завдань; 3) строки виконання; 4) виконавців (слідчий, співробітник органу дізнання, ревізор тощо) [41, с.15].

Така форма найбільш зручна для вирішення термінових завдань, які постають перед слідчим на початковому етапі розслідування (забезпечення збереження доказів, попередження можливих спроб злочинців здійснити тиск на свідків, фальсифікувати або знищити документи тощо).

Як зазначалося, планування розслідування тісно пов'язане з організацією слідчої роботи. В криміналістичній літературі питанню організації розслідування злочинів присвячено ряд наукових досліджень [246, с.14-56; 247, с.59-65; 248, с.147-151; 249, с.26-34; 250, с.52-97; 251, с.10-23]. Як зауважив Р.С. Белкін, планування – це метод організації розслідування [162, с.475]. Організація розслідування передбачає: 1) розробку узгодженого плану проведення необхідних слідчих (розшукових) дій; 2) налагодження взаємодії між слідчим, оперативними працівниками, фахівцями; 3) забезпечення кваліфікованого керівництва слідчо-оперативною групою; 4) забезпечення проведення регулярних оперативних нарад слідчою групою; 5) налагодження систематичного обміну інформацією та звітування про результати роботи слідчої групи і кожного слідчого; 6) забезпечення необхідних умов роботи [252, с. 33].

На наш погляд, ключовим моментом в організації розслідування викрадень бюджетних коштів є налагоджена взаємодія слідчого з оперативними підрозділами, контролюючими підрозділами та спеціалістами. У криміналістиці є декілька визначень взаємодії правоохоронних та інших державних органів і посадових осіб під час розкриття і розслідування злочинів [253, с.237; 254, с.67; 255; 256, с.32; 257, с.41], підсумовуючи які, взаємодію можна розглядати як узгоджену діяльність різних ланок однієї або декількох організаційних систем, спрямовану на досягнення загальної мети з найменшими витратами сил, засобів і часу [258, с. 186].

Форми взаємодії органів досудового слідства та оперативних підрозділів можна умовно поділити на дві групи: процесуально-правові, які передбачені кримінально-процесуальним законом, та непроцесуальні (організаційно-тактичні),

які законом прямо не зазначені [253, с.237]. Непроцесуальні форми взаємодії розглядаються у відомчих нормативних актах, зокрема в наказах МВС України: «Про проведення експерименту щодо апробації вертикальної системи підпорядкування слідчих підрозділів органів внутрішніх справ України» № 336 від 15.06.2011 [259], «Про затвердження інструкції з організації взаємодії органів досудового слідства з оперативними підрозділами органів внутрішніх справ України у виявленні, документуванні та розслідуванні злочинів у сфері економіки» № 760 від 08.09.2005 р. [193] тощо.

До першої групи належать такі форми взаємодії: 1) виконання доручень слідчого щодо провадження слідчих та розшукових дій (ч. 6 ст. 246 КПК України); 2) надання допомоги під час провадження окремих слідчих дій (ч. 7 ст. 237, ст. 166, ч. 6 ст. 232 КПК України); 3) виконання органом дізнання постанови про привід свідка, потерпілого, обвинуваченого (ст. ст. 143 КПК України); 4) погоджене вжиття заходів щодо встановлення особи, під час досудового розслідування коли місцезнаходження підозрюваного невідоме (ст. 290 КПК України); 7) забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві (Закон України "Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві").

Друга форма взаємодії полягає в безпосередній реалізації функціональних обов'язків слідчих та оперативних працівників у процесі розкриття й розслідування злочинів [254, с.66]. Вона передбачає виконання організаційних заходів, спрямованих на забезпечення узгодженої та цілеспрямованої діяльності оперативного працівника й слідчого. Серед організаційно-тактичних форм взаємодії під час розслідування економічних злочинів А.Ф. Волобуєв пропонує наступні напрямки взаємодії слідчого з працівниками оперативних підрозділів які, на наш погляд, цілком відповідають розслідуванню викрадень бюджетних коштів: 1) спільна робота оперативного співробітника і слідчого при заведенні оперативно-розшукових справ щодо осіб, що вчиняють економічні злочини; 2) спільний аналіз первинного матеріалу про злочин на початковому етапі досудового розслідування; 3) використання слідчим результатів слідчих

(розшукових) дій в процесі побудови версій; 4) спільне планування роботи з розкриття та розслідування злочинів; 5) інструктаж оперативних працівників, безпосередньо задіяних у слідчих діях і тактичних комбінаціях, криміналістичних операціях; 6) спільна робота оперативного співробітника і слідчого по подоланню (попередженню) протидії розслідуванню; 7) спільна робота слідчого й оперативного співробітника по забезпеченню відшкодування нанесеної злочином матеріальної шкоди і можливої конфіскації майна [255].

Використовуючи дані проведених розшукових, слідчих дій, слідчий визначає напрям розслідування, висуває версії, намічає ті чи інші слідчі дії, приймає певні рішення, вибирає найбільш ефективні тактичні прийоми проведення слідчих дій. Високий рівень організації взаємодії під час розслідування злочину забезпечується постійним обміном інформацією слідчих і працівників органу дізнання. Взаємний і повний обмін інформацією між слідчим та оперативним працівником дає можливість успішно координувати проведення слідчих дій, своєчасно і тактично грамотно виконувати слідчі дії, вдало використовувати оперативно-розшукові дані та науково-технічні засоби.

Швидке і повне розкриття викрадень бюджетних коштів, значною мірою залежить також від тісної *взаємодії слідчого з працівниками органів ДКРС*. Порядок взаємодії між слідчими, іншими підрозділами органів внутрішніх справ та ревізійними службами під час розкриття і розслідування злочинів знайшов відображення в законодавстві і відомчих нормативних актах України [260; 259; 117; 112]. Взаємодія під час розслідування економічних злочинів зводиться до наступних положень: 1) спільне обговорення складу ревізійної групи, плану ревізії; 2) здійснення спільних дій та заходів по створенню сприятливих умов для її проведення; 3) спільне складання програми ревізії, відповідно до поставлених у зверненні слідчого питань; 4) спільне вирішення питання про залучення до процесу проведення ревізії спеціалістів інших контрольних органів, фахівців відповідних галузей (товарознавців, технологів, будівельників, спеціалістів з питань ціноутворення тощо), інформування ревізорів про результати їх роботи; 5) взаємне інформування слідчого або оперативного працівника і ревізора про

результати своєї роботи; 6) спільне визначення найефективніших методів ревізії; 7) обговорення та визначення послідовності проведення окремих ревізійних дій, послідовності відібрання пояснень у службових осіб, діяльність яких перевіряється; 8) узгоджене продовження термінів проведення ревізії; 9) вжиття працівниками правоохоронних органів заходів щодо припинення протидії ревізорам з боку службових осіб, що перевіряються, забезпечення нормального проведення ревізії (перевірки), охороні працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, а також вжиття заходів щодо притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності; 10) вирішення правоохоронним органом питання про поновлення втраченого бухгалтерського обліку на об'єкті контролю; 11) здійснення спільних заходів щодо забезпечення одержання та збереження необхідних для проведення ревізії і кримінальної справи документів; 12) забезпечення правоохоронними органами проведення зустрічних перевірок; 13) здійснення спільних заходів щодо забезпечення відшкодування завданих державі збитків та усунення інших фінансових правопорушень; 14) проведення періодичних звірок органами ДФС та правоохоронними органами результатів розгляду переданих матеріалів ревізій [261, с.32-33].

У практичній діяльності під час взаємодії оперативних підрозділів із ДФС є певні труднощі. Вони пов'язані, передусім, зі значною завантаженістю контрольно-ревізійних органів, головним завданням яких є все ж таки здійснення поточного контролю, не пов'язаного з розслідуванням злочинів. Як результат – ревізії та перевірки за зверненням правоохоронних органів, проводяться тривалий час, іноді неякісно, що призводить до затягування строків розслідування, тактичних помилок тощо. З метою вирішення зазначених проблем О.М. Джужа пропонує кілька варіантів: 1) створення власних контрольно-ревізійних підрозділів у правоохоронних органах (ОВС, СБУ, прокуратурі); 2) розширення штату ДФС; 3) забезпечення можливості широкого залучення правоохоронними органами аудиторських фірм для проведення ревізій і перевірок (передусім, фінансування

зазначених потреб, законодавче закріплення можливості примусового аудиту з ініціативи правоохоронних органів) [262, с.125].

Специфіка розслідування розглядуваного злочину зумовлює необхідність залучення широкого кола спеціалістів. *Участь спеціалістів* важлива для ефективного та повного розслідування викрадень бюджетних коштів. Слідчий не може володіти всіма знаннями, які можуть бути корисними для розкриття злочину. У зв'язку з цим слідчий об'єктивно вимушений запрошувати відповідних спеціалістів для надання допомоги в ході розслідування злочинів [263, с.85]. Допомога спеціалістів використовується в формах: надання консультації та участі в проведенні окремих слідчих дій. Анкетування працівників правоохоронних органів показало, що під час розслідування викрадень бюджетних коштів вони: бухгалтерів контрольно-ревізійної служби (37,2%), з галузі інформаційних технологій (12,3%), аудиторів (14,7%), працівників банку (12,9%), інших спеціалістів (5,7%).

Потреба у допомозі спеціаліста виникає на початковому етапі розслідування, коли слідчому необхідно одержати інформацію щодо роз'яснення спеціальних термінів та економічних категорій; про сутність господарських процесів та операцій; про стан обліку, звітності, механізм їх формування та складання; про відбиття в документах фактів, що мають ознаки порушень економічних процесів. Спеціаліст допоможе слідчому з'ясувати призначення і характеристику документів, їх взаємозв'язок при відображенні фінансово-господарських операцій в бухгалтерському обліку, порядок заповнення і термін реєстрації у звітних реєстрах, а також визначити строки та місця збереження [143, с.161].

Спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку надасть консультації з приводу: 1) порядку руху грошових коштів; 2) документального фіксування і обліку фінансових операцій; 3) бухгалтерської звітності; 4) нормативних актів, що регулюють відношення в галузі бухгалтерського обліку; 5) постановки запитань на допиті; 6) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо [264, с.76].

До участі в слідчих діях спеціаліста доцільно залучати: 1) для консультаційної і консультаційно-довідкової допомоги з усіх спеціальних питань організаційно-тактичного характеру і для роз'яснення інформаційно-доказового потенціалу речових доказів та механізму його реалізації; 2) для безпосереднього застосування технічних засобів і спеціальних методів виявлення, фіксації та вилучення речових доказів, проведення попереднього дослідження виявлених і вилучених речових доказів; 3) для надання допомоги у технічній і документальній фіксації ходу та результатів провадження слідчої дії [265, с.16-17]. Участь спеціаліста в проведенні слідчих дій під час розслідування викрадень бюджетних коштів найбільш поширена під час проведення обшуків, вилучення документів, допиті, огляді документів, призначення експертиз тощо. Безпосередньо в ході проведення вилучення документів спеціаліст надасть допомогу у визначенні груп документів, їх складанні та необхідного обсягу. Спеціаліст з галузі економіки та бухгалтерського обліку надасть допомогу у виборі з великої кількості документів тих, що відбивають сліди злочинної діяльності або вказують на обставини їх використання з метою приховування слідів злочину; допоможе слідчому ефективно і результативно оглянути документи [266, с.144-145]. Участь спеціаліста-бухгалтера, товарознавця, економіста під час розслідування викрадень бюджетних коштів є запорукою вилучення всіх необхідних документів, що мають відношення до розслідуваної події злочину [267, с.196].

Таким чином, планування та організація процесу розслідування викрадень бюджетних коштів зумовлено специфікою діяльності бюджетних установ; посадовим положенням осіб, причетних до викрадення та полягає у вивченні умов діяльності бюджетних установ; системи обліку та особливостей документообігу, діловодства, що зумовлює залучення відповідних спеціалістів і використання їх допомоги. Забезпечення успіху у розслідуванні розглядуваної категорії злочинів, в значній мірі залежить від проведення комплексу підготовчо-організаційних заходів, грамотної побудови версій з урахуванням особливостей предмету доказування і складання письмового плану розслідування.

2.4. Подолання протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів

Вчинення значної частини злочинів у бюджетній сфері обумовлюється об'єктивною можливістю службових осіб державних структур здійснювати незаконні фінансові операції з коштами бюджету як при визначенні напрямків використання бюджетних коштів, так і при отриманні та витрачання цих коштів. Використовуючи своє службове положення розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, не тільки мають об'єктивну можливість незаконного вилучення коштів із бюджету, але й активно намагаються уникнути відповідальності за вчинені злочини.

Як показує вивчення емпіричного матеріалу, кримінальні справи, порушені за ознаками складу злочину, передбаченого ст. 191 КК України, предметом якого виступають бюджетні кошти, а суб'єктами є керівники державних установ, направляються до суду у поодиноких випадках. 67,8% опитаних нами слідчих вказали на протидію з боку службових осіб серед основних складнощів, що виникають під час розслідування викрадень бюджетних коштів. При анкетуванні суддів Донецької області 34,9% з них вказали, що стикнулись з втручанням у судовий процес корумпованих представників органів державної влади, що значно ускладнило встановлення істини в кримінальній справі та винесення справедливого рішення.

Уявляється, що один із основних факторів низького розкриття цих злочинів – активна протидія органам досудового слідства з боку службових осіб, винних у вчиненні викрадень бюджетних коштів, що ускладнює розслідування та судовий розгляд кримінальних проваджень розглядуваної категорії. А це, в свою чергу, призводить до помітних труднощів під час збирання доказів та дослідження обставин, що підлягають доказуванню у кримінальних справах, неповноти досудового слідства, призначення судами винним покарання, яке не відповідає характеру їх злочинних діянь, а іноді й закриття кримінальних справ за реабілітуючими підставами.

Створення перешкод розслідуванню злочинів впливає з самої сутності слідчої діяльності, яка характеризується зіткненням протилежних інтересів, особливою психологічною атмосферою розслідування, для якого, як зауважив В.Л. Васильєв, характерним є подолання опору з боку незацікавлених в успішному розслідуванні справи осіб [268, с.45]. У звичайному розумінні протидія – це дія, яка стає на заваді іншій дії або явищу [269, с.60]. Протидія спрямована на неприпустимість досягнення бажаної мети протилежною стороною та є різновидом конфліктної поведінки [270, с.4].

Під час розслідування викрадень бюджетних коштів характерною є проблема протидії розслідуванню з боку службових осіб, котрі нерідко розраховують на ухилення від відповідальності з використанням свого службового становища, корумпованих зв'язків, шляхом створення ряду несприятливих обставин, що має досить негативні наслідки для розслідування, а іноді й для оперативного працівника та слідчого. У подібних випадках протидія спрямована на «гальмування» чи припинення кримінальної справи, виправдання підозрюваного, а також на дискредитацію слідчого або його усунення від подальшого розслідування у будь-який спосіб.

Проблема протидії розслідуванню злочинів не нова, та існує з моменту зародження процесу розслідування та судового розгляду. Теоретичні дослідження з проблем протидії розслідуванню були проведені багатьма українськими та зарубіжними вченими як в цілому (Р.С. Белкін [271, с. 129], С.Ю. Журавльов [272, с.3-16], В.М. Карагодін [273, с.3-29], А.М. Кустов [274, с.50-59.], Е.У. Бабаєва [275, с.7-9], І.А. Бобраков [276, с.8] О.В. Александренко [277, с.2-19]), так і при формуванні методик розслідування окремих груп і видів злочинів (А.Ф. Волобуєв [278, с.89-109], В.П. Корж [279, с.350-362], М.І. Костін [280, с.148-156], Б.В. Щур [281, с.2-24], Р.М. Шехавцов та В.К. Лисиченко [282], Л.І. Аркуша [283, с.14-15] та інші). Деякі автори розглядали питання подолання протидії при провадженні окремих слідчих дій, однак, в більшості випадків протидія аналізувалась ними з урахуванням надання допитуваними неправдивих свідчень [284, с.45-57; 285, с.134-145; 286, с.210-224]. Певна увага приділялась розгляду способів протидії

розслідуванню з боку окремих суб'єктів (Е.Н. Кульшова [287], С.В. Лаврухін [288], Ф.В. Балеевських [289], К.В. Гутнік [290]). Що ж стосується питання конкретної розробки системи прийомів та способів подолання протидії розслідуванню з боку посадових осіб, то зазначені питання висвітлено у працях В.Д. Макарова [291], проблема протидії розслідуванню з боку службових осіб в бюджетній сфері висвітлено у праці Р.Л. Степанюка [292]. Але деякі сформульовані положення потребують доповнення у зв'язку із проявом специфіки розслідування викрадень бюджетних коштів.

Слід зазначити, що названими авторами запропоновано різні визначення протидії розслідуванню. Наприклад, І.А. Бобраков, аналізуючи визначення та сутність впливу злочинців на свідків та потерпілих зазначає, що протидія виявляється у активних діях суб'єкта на об'єкт з метою його трансформації у вигідній для себе спрямованості [276, с.8]. В.М. Карагодін, визначає протидію розслідуванню, як навмисні дії (систему дій чи бездіяльність), спрямовані на перешкоджання встановленню об'єктивної істини у кримінальній справі та виконання інших завдань попереднього розслідування [273, с.16]. С.Ю. Журавльов під протидією розуміє систему дій чи бездіяльності, спрямованих на досягнення мети щодо приховування злочину, шляхом недопущення використання слідів злочину як судових доказів [272, с.9-10.]. На думку А.М. Кустова, протидія розслідуванню це – система протиправних дій, детермінованих об'єктивними та суб'єктивними факторами, спрямованих на дезорганізацію роботи щодо розкриття злочину, перешкоджання досягненню об'єктивної істини у кримінальній справі та здійснення правосуддя особами, які зацікавлені в ухиленні від відповідальності винного [274, с. 54-55] .

Більшість з авторів до видів протидії розслідуванню включає різноманітні форми та способи приховування злочинів [293, с.523-528; 294, с.12-78; 295, с.131-134] на тій підставі, що приховування злочину та протидія розслідуванню, переслідують одну й ту саму мету – перешкодити встановленню істини у кримінальному проавдженні та ухилення від кримінальної відповідальності. Однак, слід зауважити, що прийоми, способи та засоби її досягнення – відмінні.

Якщо спосіб приховування злочину передбачає створення перешкод щодо встановлення факту наявності події злочину та встановлення винної особи, шляхом утаювання, знищення, фальсифікації слідів злочину, то протидія розслідуванню, крім того, характеризується активним впливом злочинців на учасників кримінального процесу з використанням таких прийомів як підкуп, насильство, шантаж тощо [207, с.28]. До того ж, слід враховувати, що дії особи, яка протидіє під час розслідування з метою ухилення від кримінальної відповідальності чи пом'якшення покарання, спрямовані проти правоохоронних органів та здійснюються після виявлення злочину. Тому можна вважати, що протидія можлива тільки діям правоохоронних органів, які спрямовані на розслідування злочинів. На цю обставину звертає увагу А.Ф. Волобуєв, який заперечує проти включення у протидію розслідуванню дій по приховуванню злочину, які вчинюються до його виявлення і порушення кримінального провадження [20, с.126]. З іншого боку, В.М. Карагодін зазначає, що у випадках, коли вчинюється приховування злочину, суб'єкт протидії керується не інформацією про дії конкретного слідчого, а уявленням про можливу діяльність органів попереднього розслідування [330, с.11]. Але і в такому разі особа не протидіє розслідуванню, а перешкоджає виявленню події злочину взагалі або викриттю злочинця.

Не дивлячись на незначні розбіжності у наведених визначеннях поняття протидії слідству (при визначенні форми діяння, суб'єктивного відношення особи до своїх дій, їх відповідності закону, часу вчинення, кола суб'єктів протидії), вони практично рівноцінні, хоча й не завжди повно та точно характеризують сутність цього явища. Розглянуті поняття протидії збігаються в основній меті протидії – створення перешкод щодо досягнення головної цілі розслідування – встановлення істини у кримінальному провадженні. На наш погляд, з урахуванням наведених положень, *протидія розслідуванню злочину* може бути визначена як система цілеспрямованих дій спрямована на створення перешкод повному, всебічному та об'єктивному розкриттю злочинів, що вчинюються в умовах вже розпочатого розслідування.

Для розробки рекомендацій щодо подолання протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів, уявляється цілком прийнятною пропозиція Р.Л. Степанюка звернути увагу на наступні положення: а) суб'єкта протидії; б) конкретний спосіб або прийом протидії; в) засоби, що використовуються для цього; г) умови, в яких вона здійснюється [292, с.172].

Під час розслідування викрадень бюджетних коштів протидія розслідуванню з боку службових осіб може мати вираження у різноманітних діях із застосуванням ресурсів публічної влади та суспільної думки: ухилення від явки в правоохоронні органи; надання неправдивих свідчень; приховування та знищення документів – слідів злочину; підкуп службових осіб контролюючих та слідчих органів; здійснення тиску на осіб, від поведінки та свідчень яких залежить встановлення об'єктивної істини у справі (свідка, слідчого, експерта, суд та ін.).

Протидія з боку таких осіб, в силу їх високого освітнього рівня, інтелектуального та економічного потенціалу, особистих зв'язків з іншими високопоставленими службовими особами, надає їм можливість впливати на слідчого та його керівництво, та становить особливу небезпеку для судової перспективи кримінального провадження розглядуваної категорії. На думку професора С.А. Соколова, посадова злочинність набуває характер організованої корупції, являє симбіоз монополії влади одного керівника, дискреційних повноважень службових осіб у прийнятті рішень. Корупція виходить за межі службових злочинів, вона вміщує фаворитизм, протегування, службове заступництво, численні та різноманітні форми протиправного привласнення публічних прав та засобів для їх використання [297, с.227-228].

Для дослідження проблем протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів, на наш погляд, придатна класифікація її прийомів та способів, запропонована А.Ф. Волобуєвим, який класифікує їх за спрямованістю застосування на наступні групи: 1) прийоми протидії, спрямовані на знищення, утаювання, маскування або фальсифікацію інформації (її носіїв) як джерел доказів; 2) прийоми протидії, спрямовані на утворення несприятливих зовнішніх умов розслідування; 3) прийоми протидії, спрямовані на утворення

несприятливих внутрішніх умов розслідування; 4) прийоми протидії, спрямовані безпосередньо на членів СОГ [298, с.72]. Окремі прийоми з названих груп протидії розслідуванню були також розглянуті Р.Л. Степанюком при дослідженні злочинних порушень бюджетного законодавства [292, с.172-175].

Матеріали кримінальних проваджень, розпочатих за ознаками ст. 191 КК України, не в повній мірі відображають, яким чином здійснювалась протидія. Тому додатковим методом одержання такої інформації було проведено анкетування та інтерв'ювання слідчих і оперативних працівників, за результатами яких можна виділити наступні форми протидії розслідуванню у справах про викрадення бюджетних коштів.

1. Прийоми протидії, спрямовані на знищення, утаювання, маскування або фальсифікацію документів як джерел доказів (32%). Для викрадень бюджетних коштів основним джерелом доказів є бухгалтерські, банківські (казначейські) документи, що відбивають операції з бюджетними коштами, тому розповсюдженим способом протидії є спроби злочинців знищити, приховати або фальсифікувати документи в умовах вже розпочатого розслідування, з метою недопущення відповідної доказової інформації використати в процесі доказування. Подолання цієї форми протидії розслідуванню має полягати у невідкладному проведенні вилучення документів та проведенні комплексу слідчих (розшукових) дій, спрямованих на виявлення місць знаходження документів; встановлення осіб, у яких вони можуть знаходитись, а також певних заходів організаційного характеру (одержання консультацій обізнаних осіб, вивчення відповідної нормативної та учбової літератури, ознайомлення з особливостями діяльності даного органу, установи тощо).

Оскільки більшість незаконних операцій з бюджетними коштами виконується за допомогою комп'ютерної техніки, окремо слід відзначити знищення електронних носіїв інформації. Попередженню цієї форми протидії сприяє проведення комплексу слідчих (розшукових) дій, спрямованих на виявлення та вилучення комп'ютерної інформації, що знаходиться в комп'ютерах, їх комплектуючих. Зокрема, шляхом невідкладного та грамотного проведення

вилучення та огляду електронних носіїв інформації; вилучення протоколів та резервних копій на вінчестері; дискет, дисків, чорнових записів програм, журналів реєстрації роботи на комп'ютері та деяких інших документів [299, с.28-29].

2. *Використання корумпованих працівників правоохоронних органів для протидії розслідуванню (29,3%).* Однією з істотних особливостей службових осіб, які займають керівні посади в бюджетних установах є наявність корупційних зв'язків не тільки із працівниками органів влади й управління, але й з представниками правоохоронних органів. Дії цих осіб особливо небезпечні, оскільки корумпованими в більшості випадків є службові особи правоохоронних органів, які займають керівні посади: керівники слідчих підрозділів та слідчі, керівники прокуратури різних рівнів, працівники прокуратури, судді. Перешкоди розслідуванню з їх боку можуть полягати в таких діях (бездіяльності): скасування постанови про повідомлення особі про підозру та інших постанов слідчого; штучне затягування спрямування кримінального провадження до суду прокурором під виглядом недостатності зібраних доказів; надання вказівок на проведення окремих слідчих дій, виконання яких потребує багато часу; неодноразова передача кримінального провадження від одного слідчого до іншого; відмова в санкціонуванні проведення обшуків, відсторонення обвинуваченого від посади та інших дій слідчого; відмова в продовженні терміну досудового слідства; необґрунтоване припинення кримінального провадження; необґрунтоване обвинувачення слідчого в порушенні закону, усунення його від проведення досудового слідства. Нейтралізувати такі прийоми протидії дуже складно і нерідко, як свідчить опитування слідчих, цього зробити не вдається. При виявленні такої протидії з боку службових осіб правоохоронних органів особі, яка проводить розслідування, необхідно задіяти можливості служби внутрішньої безпеки; звернутися до керівництва, якому безпосередньо підпорядковані корумповані особи. При наданні слідчому прямих вказівок чи пропозицій щодо тих чи інших рішень по кримінальному провадженні, рекомендується такий прийом блокування протидії, як вимога формального документального підтвердження вказівок і пропозицій посадової особи. Але це,

безперечно, потребує високого професіоналізму і громадської мужності, оскільки такий крок може потягти за собою службові ускладнення.

3. Здійснення *“тиску”* на свідків злочинних дій (22,8%). Ця форма протидії використовується з метою примушення свідків надати неправдиві показання або відмовитись від раніш наданих правдивих показань. Такий вплив на свідків здійснюється шляхом пропозицій матеріальної винагороди за неправдиві свідчення (підкуп), а також перешкоди явки свідка до слідчого, спонукання його до дачі неправдивих показань шляхом погроз вбивством, насильства, знищення його майна або близьких родичів, розголошення ганебних відомостей. Для подолання цього способу протидії розслідуванню пропонується: демонстрація під час допиту свідка реальної можливості притягнення його до кримінальної відповідальності за надання завідомо неправдивих показань (ст. 384 КК України), застосування тактичних прийомів допиту, спрямованих на виявлення неправди й одержання правдивих показань; встановлення осіб, котрі здійснювали підкуп свідка (шляхом слідчих (розшукових) дій). Ефективним способом попередження злочинного впливу на свідків може бути роз'яснення підозрюваному або обвинуваченому, що спонукання свідків до відмови від дачі показань, підкуп цих осіб або погроза помстою за раніше надані показання, а так само готування або замах на вчинення цих дій є злочином, передбаченим ст. 386 КК України (або ст.ст. 14, 15, 386 КК України) та тягне за собою кримінальну відповідальність [300, с.90].

При виявленні погроз свідку необхідно: 1) застосувати передбачені законодавством заходи забезпечення безпеки учасників кримінального процесу способами та в порядку, передбаченому ст.ст. 52¹ – 52⁵ КПК України, а також ЗУ «Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві» від 23.12.1993 р. [301], а у випадку їх недостатності, – іншими заходами; 2) ізолювання підозрюваного, шляхом обрання у відношенні нього запобіжного заходу – взяття під варту; 3) встановлення осіб, котрі здійснювали злочинний вплив на свідка (шляхом слідчих дій) [292, с.173].

4. *Використання корумпованих працівників органів державної влади і управління* (18,2%). Особливістю викрадень бюджетних коштів є та обставина, що самі злочинці нерідко обіймають високі посади в органах державної влади чи місцевого самоврядування і можуть використовувати своє становище для здійснення впливу не тільки на слідчого, але й на керівництво правоохоронних органів. Чим вища посада, тим ширші можливості через державні органи відкрито чинити опір органам досудового слідства шляхом створення ряду несприятливих обставин, що уповільнює, часом припиняє, а іноді й паралізує процес розслідування злочинів.

Підставою для подолання протидії слідству корумпованих представників влади є правові норми, які регулюють процесуальну діяльність з розслідування розглядуваних злочинів, тактичне та обмірковане застосування яких, зможе перешкодити спробам втручання у процес розслідування корумпованих службових осіб. Крім того, в таких випадках, розслідування повинні проводити слідчі прокуратури та органів внутрішніх справ більш високого рівня підпорядкування. Правоохоронці повинні володіти тактико-психологічною методикою розслідування таких злочинів, яка має включати організацію і планування, тактико-психологічні рекомендації з проведення слідчих дій.

5. *Протиправні дії у відношенні слідчого або інших осіб, які тією чи іншою мірою приймають участь у розслідуванні (оперативних працівників, експертів тощо)* (12,4%). Такі дії можуть виявлятися у різноманітних формах здійснення тиску на службових осіб досудового слідства з метою прийняття ними неправомірних рішень у відношенні осіб, притягнутих до відповідальності. Зокрема, спроби дати хабара цим особам; дискредитація службових осіб, які ведуть розслідування, шляхом подання скарг на їх дії та рішення (фактично – наклеп), а також погрози життю та здоров'ю слідчого, оперативних робітників або членів їх сімей. Протистояти спробам підкупу слідчих можливо лише за умов належного матеріального забезпечення працівників правоохоронних органів; створення слідчо-оперативних груп із найбільш кваліфікованих і принципових працівників; здійснення систематичного контролю за ходом розслідування з боку

керівників слідчих підрозділів, прокуратори, служби внутрішньої безпеки; органів виконавчої влади, зокрема адміністрації Президента України; відмови від боротьби за формальні показники, яка змушує практиків працювати на показники у звітах, а не боротися зі справжньою злочинністю; безумовного притягнення до відповідальності працівників, винних у хабарництві, корупції.

Погрози членам слідчо-оперативної групи, членам їхніх сімей, застосовуються злочинцями у випадках, коли інші засоби протидії не дали результатів. При наявності їх ознак весь хід розслідування повинен супроводжуватися вирішенням такого тактичного завдання, як «забезпечення безпеки», порядок застосування якого врегульовано Законом України «Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів» від 23 грудня 1993 року [302].

6. *Утворення негативної суспільної думки щодо процесу розслідування (2,3%).* Така протидія полягає у використанні ЗМІ з метою створення позитивного образу злочинця та негативного висвітлення дій правоохоронних органів. В науковій літературі з метою нейтралізації тиску на слідство з боку засобів масової інформації, на наш погляд, досить аргументовано пропонується застосування правоохоронними органами тактики випередження в поданні офіційної інформації, що унеможлиблює формування негативної суспільної думки [303, с.14-15; 304, с.159-160; 298, с.76], чому сприятиме організація належної взаємодії слідчого з ЗМІ [305, с.77]. До тактичних прийомів подолання, а також попередження можливої протидії розслідуванню з використанням ЗМІ, слід віднести «акцентуацію події злочину». Організовувати прес-конференції, брифінги, зустрічі з журналістами з наступним оприлюдненням їх у ЗМІ, чим підвищувати авторитет правоохоронних органів, зміцнювати віру громадян у справедливість закону тощо. Якщо такі інформаційні заходи з висвітлення розслідування злочинів будуть систематичними, то відбудеться зміна статусу події злочину, вона набуде більшого соціального значення, чим може значно зменшити, а також попередити можливість протидії розслідуванню злочину [306, с. 492-493].

Підсумовуючи викладене, потрібно відзначити, що проаналізовані способи протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів і методи їх подолання звичайно, не відбивають усіх ситуацій, що зустрічаються в практиці, але можуть стати орієнтиром для прийняття слідчим відповідних рішень у ході розслідування викрадень бюджетних коштів. Подолання протидії значною мірою зумовлюється високим професіоналізмом та особистими моральними якостями як слідчого, так і службових осіб правоохоронних органів, які здійснюють керівництво та контроль за розслідуванням.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕННЯ ОКРЕМИХ СЛІДЧИХ ДІЙ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ ВИКРАДЕНЬ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

3.1. Тимчасове вилучення (виїмка) та огляд документів

Особливістю викрадень бюджетних коштів є те, що дії злочинців з підготовки, вчинення і приховування злочину знаходять у навколишньому середовищі документальне відображення. Тому важливе значення в методиці розслідування цих злочинів мають сліди, що містяться саме в документах. Документи є одним із головних джерел доказів про обставини злочину. Їх своєчасне вилучення є першочерговим слідчим завданням, метою якого є збереження та використання документів як доказів.

У кримінальному судочинстві документ, як джерело доказів – це матеріальний об'єкт, у якому відображено дані про події та факти, що мають кримінально-процесуальне значення й викладені за допомогою знаків, які читаються людиною та дозволяють відтворювати у вигляді зображень або усної мови, передавати й тлумачити думку людини; складений певною особою, підприємством, установою, організацією; одержаний у встановленому порядку органом розслідування або судом і приєднаний до матеріалів кримінальної справи [307, с. 44].

Документи поділяються на: документи – речові докази та документи – письмові докази. *Документи речові докази* – це документи які відповідають вимогам ст. 98 КПК України – були знаряддям вчинення злочину, зберегли на собі його сліди або містять інші відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження. *Документи письмові докази* – це документи, в яких викладені або засвідчені обставини, що мають значення для справи. Такі документи вважаються самостійним джерелом доказів, у розумінні ст. 99 КПК України, оскільки можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час

кримінального провадження [308]. До таких доказів відносяться документи, які мають значення для справи завдяки відомостям, що знаходяться в їх змістовній частині [309, с.15] й не викликають сумнівів у своїй достовірності. Інакше кажучи, документи, в яких криміналістичному дослідженню підлягає зміст – називають письмовими доказами, а ті документи, де досліджується форма – речовими доказами [310, с.53-54].

Під час розслідування викрадень бюджетних коштів слідчий стикається зі значною кількістю документів різноманітного змісту та призначення. Для вирішення завдань розслідування проваджень розглядуваної категорії, важливою умовою є знання слідчим документів, які містять у собі інформацію про використання бюджетних коштів у бюджетно-фінансовій сфері. Детальна класифікація документів, які використовуються в процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів була наведена Р.Л. Степанюком, під час розробки методики розслідування злочинних порушень бюджетного законодавства. Запропонована автором класифікація включає в себе:

- 1) документи, якими визначено підстави надання, обсяг, розподіл та цільове призначення бюджетних коштів;
- 2) документи, якими визначено посадовий стан, компетенцію службової особи, яка є суб'єктом злочину даного виду;
- 3) документи, якими визначено організаційно-правовий статус та джерела фінансування підприємства, на якому вчинено злочин;
- 4) документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- 5) документи, що свідчать про укладання певних угод, та стають підставами для їх оплати;
- 6) казначейські (банківські) документи, що відображають ті чи інші розрахункові операції;
- 7) документи, що складаються при розрахунках із застосуванням казначейських векселів;
- 8) чорнові записи та неофіційне листування службових осіб, що мають значення для кримінального провадження (робочі зошити, записники тощо);
- 9) нормативно-правові або розпорядчі акти, що змінюють доходи та видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, видані службовою особою або затверджені її наказом;
- 10) документи, пов'язані з прийняттям та реєстрацією нормативно-правових або розпорядчих актів;
- 11) інші документи [58, с.16].

Але зазначена класифікація документів, з урахуванням особливостей, які визначаються механізмом вчинення викрадень бюджетних коштів, потребує уточнення окремих положень. Так, залежно від призначення і характеру інформації про операції з бюджетними коштами, документи можна поділити на кілька груп.

Перша група – документи нормативного і планового характеру, що встановлюють певні обставини про підстави надання, обсяг, розподіл, цільове призначення та використання бюджетних коштів:

1. Документи, якими визначено підстави надання, обсяг, розподіл, цільове призначення та використання бюджетних коштів у розрізі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів: 1) витяги з розписів виконання бюджетів; 2) ліміти видатків та лімітні довідки про бюджетні асигнування; 3) фінансово-економічні обґрунтування потреби надання та використання коштів; 4) розпорядження фінансового органу про розподіл бюджетних асигнувань; 5) затверджені пропозиції про надання асигнувань; 6) розподіл наданих бюджетних асигнувань; 7) затверджені кошториси, плани асигнувань; 8) штатні розписи; 9) календарний план проведення видатків; 10) паспорти бюджетної програми; 11) дані про мережу установ та організацій, які отримують кошти з державного (місцевого) бюджету у певному році за територіями (реєстр змін до мережі); 12) зареєстровані зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів тощо.

2. Документи, якими визначено підстави надання, обсяг, розподіл, цільове призначення та використання бюджетних коштів у розрізі не бюджетних установ. Слід зазначити, що відповідно до чинного законодавства [311; 312; 93] кошти бюджету у формі дотацій, субвенцій, позик, державних цільових кредитів, цільової фінансової допомоги тощо, передбачених для фінансування цілей бюджетних програм, мають право отримувати фізичні та юридичні особи недержавної форми власності на виконання державних цільових програм та надання послуг або як фінансову підтримку через розпорядника бюджетних коштів. Надання та використання бюджетних коштів у такому разі

здійснюється на підставі наступних документів: 1) заява на отримання кредиту, дотації, компенсації, подана установою-одержувачем до відповідного державного органу, установи або фонду; 2) бізнес-план, який подається як техніко-економічне обґрунтування використання бюджетних коштів; 3) кредитна угода (при отриманні коштів у вигляді кредитів); 4) рішення відповідного державного органу про надання коштів; 5) план використання бюджетних коштів; 6) інші документи, які подаються з метою обґрунтування необхідності виділення коштів з бюджету.

Друга група – документи, які містять інформацію про фінансові та господарські операції з бюджетними коштами:

1. Казначейські (банківські) документи. Аналіз цих документів дозволяє встановити коло осіб, які мають право підпису розрахункових документів; перелік рахунків, види операцій та рух коштів за цими рахунками; перелік організацій – контрагентів, з якими здійснено розрахунки. До таких документів слід віднести:

- *документи для відкриття рахунків в органах ДКС*, що містять інформацію про власника рахунку та про осіб, за чиїм підписом можуть здійснюватись видатки: 1) договір про здійснення розрахунково-касового обслуговування; 2) службова записка щодо відкриття бюджетних рахунків за надходженнями; 3) картка зі зразками підписів посадових осіб, яким надано право контрольного та/або одноособового підпису на платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документах; 4) заява про відкриття рахунків; 5) копія довідки про включення до ЄДРПУО; 6) копія зареєстрованого (затвердженого) установчого документа (статут, положення, засновницький договір); 7) копія документа, що підтверджує взяття клієнта на облік в органі державної податкової служби; 8) копія документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі ПФУ, у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків; 9) затверджений кошторис розпорядників бюджетних коштів або план використання бюджетних коштів для одержувачів бюджетних коштів;

- *документи, якими підтверджено готівкові розрахунки.* У переважній більшості операції з безготівковими коштами здійснюються при отриманні бюджетними установами коштів на виплату заробітної плати працівникам, авансах на відрядження, канцелярські, господарські витрати тощо: В цю підгрупу входять документи: 1) заявка на видачу готівки та платіжне доручення на перерахування коштів; 2) платіжні доручення на перерахування обов'язкових платежів, утриманих із заробітної плати до державних цільових фондів; 3) грошові чеки на отримання готівки з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів ДКС; 4) грошові чекові книжки; 5) договір про відкриття карткового рахунку; 6) авансовий звіт про використання коштів з банківської платіжної картки та підтвердні документи тощо [89; 95].

- *документи, якими підтверджено проведення безготівкових розрахунків:* 1) копії виписок з реєстраційних та особових рахунків розпорядників коштів про здійснені операції та додатки до них; 2) накопичувальні відомості руху коштів загального та спеціального фонду в органах ДКС; 3) платіжні вимоги; меморіальні ордери, які використовуються для безготівкових перерахувань платежів з одного рахунку на інший, складені на підставі відповідних платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів; 4) платіжні доручення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на здійснення видатків бюджетних установ; 5) інші документи, якими підтверджено виконання операцій з бюджетними коштами (інкасові доручення тощо) [94].

- *облікові документи органів Державної казначейської служби:* а) реєстри обліку (книги, журнали, картки тощо): зведений реєстр розпорядників коштів; журнал реєстрації розпоряджень; журнал реєстрації розподілу виділених асигнувань; журнал реєстрації платіжних доручень; журнал реєстрації виданих чекових книжок; б) особові картки за аналітичними рахунками; в) обіговосальдові і сальдові відомості за аналітичними рахунками; г) документи обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів тощо [90].

2. Документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ:

а) первинні документи. Порядок методології ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бюджетних установах встановлено нормативно-правовими актами МФУ та ДКС [62; 100; 101; 105]. Відповідно до яких всі операції з бюджетними коштами у касі установи, на рахунках в установах банків або в органах ДКС, оформлюються виправдувальними документами, які є первинними обліковими документами, на підставі яких складаються зведені облікові документи. Такими документами є: прибуткові та видаткові касові ордери; квитанції на внесок готівки до банку або оплату послуг інших організацій; корінці чекових книжок; розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги, компенсацій, стипендій та інших виплат; трудові угоди на виконання й оплату певних робіт; акти інвентаризації готівки у касі; чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей за готівку та накладні на отримані цінності й надані послуги; додатки до прибуткових і видаткових касових документів; виписки з банку з додатками до них; акти здавання-приймання каси.

У первинних документах відображено всі факти господарської діяльності бюджетних установ. Вони містять наступні обов'язкові реквізити: найменування документа; дату складання; найменування організації, від імені якої складено документ; зміст господарської операції, її натуральні й грошові вимірники; наявність підписів керівника і головного бухгалтера; номери кореспондуючих рахунків. Особливістю й однією з вимог до цього виду документів є те, що первинний обліковий документ складається у момент здійснення операції, а якщо це не можливо, безпосередньо після її закінчення.

б) зведені облікові документи. На підставі первинних документів складаються зведені облікові документи. Вони слугують для узагальнення господарських операцій, відображених у кількох первинних документах. Такі документи виступають обліковим реєстром первинних документів у формі відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм і іншого накопичування, групування й узагальнення інформації з первинних документів, які прийнято до обліку. Порядок заповнення облікових реєстрів залежить від форми

бухгалтерського обліку. Найбільш поширеною формою ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ є меморіально-ордерна. При зазначеній формі обліку перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами проведення операцій і оформлюються меморіальними ордерами – накопичувальними відомостями, яким привласнюються постійні номери. Складанням меморіальних ордерів завершується обробка документів. В бюджетних установах, згідно з «Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядком їх складання», затвердженою наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68 [101] та «Порядком складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ», затвердженого Наказом ДКУ від 6.10.2000 р. № 100 [105] звстосовуються наступні облікові реєстри: журнали реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (ф. КО-3 або КО-3а); касова книга; книга обліку прийнятих і виданих касиром коштів; звіти касира; меморіальні ордери № 1-8, та 15; картки ф. № 292-а, книги ф. № 292; картка аналітичного обліку готівкових операцій, касових видатків, фактичних видатків, отриманих асигнувань; книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам; книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань; картка аналітичного обліку капітальних видатків; накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах ДКУ (установах банків) ф. 381 (бюджет) – меморіальний ордер № 2; накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах ДКС (в установах банків) ф. 382 (бюджет) – меморіальний ордер № 3; книга «Журнал-головна». Неправильне відображення фінансових операцій з бюджетними коштами в облікових реєстрах може свідчити не тільки про випадкову помилку працівника бухгалтерії, але й може бути результатом навмисних дій перекручування даних обліку з метою приховування слідів злочину.

в) *звітні документи*. Інформація про виконання кошторису за звітний період з облікових реєстрів, переноситься до бухгалтерських звітів у згрупованому вигляді. Звітні документи бюджетних установ мають важливе значення для доказування обставин вчинення викрадень бюджетних коштів,

оскільки зіставлення цих документів з відображеними операціями на рахунках бухгалтерського обліку дозволяють виявити факти їх привласнення.

Бюджетні установи складають місячну, квартальну та річну бухгалтерську звітність. Розпорядники та одержувачі коштів державного та місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам ДКС та фінансовим органам, з дотриманням правил встановлених ДКС [313].

Квартальні та місячні звіти про виконання кошторису складаються за відповідний період та містять інформацію про всі проведені операції за звітний період за встановленими формами, які затверджено ДКС. Обов'язковими звітами, які складаються усіма бюджетними установами, є звіти форми № 2 по виконанню кошторисів доходів та видатків установи за загальним фондом, а також баланс (ф. № 1). Наприклад, у звіті ф. № 2 мд відображено усі суми, які надійшли з бюджету за звітний період (місяць); залишки коштів за попередні періоди; суми та цілі витрачених коштів; суми, повернені до бюджету. Звіт підписується керівником міністерства, відомства, установи чи організації та головним бухгалтером. Баланс (ф. № 1) складається на підставі звірених даних аналітичного та синтетичного обліку на кінець кварталу. Про отримання та використання коштів спеціального фонду установами складаються звіти форми № 4 окремо за кожним видом коштів спеціального фонду, в розрізі кодів функціональної класифікації видатків (інших власних надходжень, субвенцій, отриманих з інших бюджетів та інші).

Річна звітність бюджетних установ складається в кінці року за тими ж самими формами, що й місячна (квартальна) звітність. Документи річної звітності супроводжуються пояснювальною запискою та подаються за встановленими графіками органам ДКУ за місцем обслуговування. Головні розпорядники коштів державного бюджету подають зведену фінансову звітність ДКС та РП України щокварталу у строки, встановлені МФУ.

3. Документи, що свідчать про використання бюджетних коштів на закупівлю товарів, робіт та послуг (тендерні документи). В умовах сьогодення будь-яка бюджетна установа для забезпечення своєї діяльності придбає товари, роботи і послуги за рахунок коштів бюджету, тому зазначена група документів

набуває важливого доказового значення для встановлення фактів викрадення коштів шляхом укладання різного роду угод. Процедура закупівель урегульована відповідно до низки нормативно-правових актів [314, 315]. До цієї групи слід віднести: 1) тендерні документи, що готуються замовником та оголошуються учасникам для підготовки ними тендерних пропозицій стосовно предмета закупівлі або його частини: а) наказ про створення тендерного комітету; б) тендерна пропозиція; в) оголошення про заплановану закупівлю, опубліковане в інформаційному бюлетені «Вісник державних закупівель»; г) протокол розкриття тендерних пропозицій; д) повідомлення про акцепт тендерної пропозиції; є) договір про закупівлю; ж) банківські гарантії, з) резервні акредитиви; і) чеки, які надаються учасником тендеру замовнику для забезпечення виконання ним вимог договору про закупівлю тощо. 2) Документи, які є підставою перерахування бюджетних коштів за виконані роботи (надані послуги): а) рахунки; б) рахунки-фактури; в) акти виконаних робіт; г) накладні; д) товарно-транспортні накладні тощо.

Третя група – документи, якими визначено статус юридичної чи фізичної особи:

1. Документи, якими визначено організаційно-правовий статус та джерела фінансування підприємства, на якому вчинено злочин: 1) статут підприємства, установи, організації, який затверджено уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про їх створення); 2) установчий договір; 3) положення про діяльність установи, затверджене відповідним органом державної влади чи управління; 4) положення про державний або місцевий бюджетний чи позабюджетний фонд тощо. Ці документи підлягають дослідженню з метою встановлення особливостей формування фінансової бази функціонування бюджетної установи; джерела фінансування, основні види господарських операцій, що здійснюється установою; можливість використання та розпорядження власними надходженнями та ін.

2. Документи, якими визначено посадовий стан, компетенцію службової особи, яка є суб'єктом розглядуваного злочину: накази про призначення на

посаду, посадові інструкції, положення про відділи, правила, професійно-кваліфікаційні характеристики тощо. Ці документи необхідні для встановлення обсягу службових повноважень посадової особи винної у викраденні бюджетних коштів, що важливо як для вірної кваліфікації злочину, так і для встановлення його обставин. Окрім того, аналіз цих документів дозволить встановити коло осіб, які приймають участь у документуванні господарських операцій; осіб, які мають право приймати рішення, пов'язані із здійсненням таких операцій; осіб на яких покладено функції контролю за здійсненням операцій з бюджетними коштами. Документи, якими визначено посадовий статус керівників установ можуть знаходитись, як в бюджетній установі, так й у вищестоящих організаціях. Документи, якими визначено посадовий статус керівників центральних органів – в офіційних виданнях (Відомості Верховної Ради, Урядовий кур'єр, Офіційний Вісник України). При вивченні зазначених документів необхідно, у першу чергу, звернути увагу на обсяг повноважень службової особи щодо виконання нею функцій з використання бюджетних коштів, які стали предметом злочину.

Четверта група – неофіційні документи: чорнові записи бухгалтерії, неофіційні облікові реєстри, робочі зошити, чернетки первинних бухгалтерських документів і матеріалів інвентаризацій; записники тощо. Документи цієї групи стають джерелом доказів після їх зіставлення з відповідними бухгалтерськими документами. При цьому доказового значення набувають факти тотожності чи розбіжності у змісті між чорновими записами і бухгалтерськими документами.

За природою матеріального носія інформації в окрему групу можна виділити *електронні документи*. Визначення поняття електронного документу міститься в Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» [317]. Відповідно до ст. 5 цього Закону *електронний документ* – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документу. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Реквізитом електронного документу є обов'язкові дані в електронному вигляді, без яких він не може бути облікований і не матиме

юридичної сили. Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. Копією документа на папері для електронного документа є візуальний примірник електронного документа, який засвідчено в порядку, встановленому законодавством. Враховуючи те, що останнім часом обіг електронних документів набуває розповсюдження, в тому числі і бюджетній сфері (комп'ютеризований бухгалтерський облік, листи електронної пошти, проекти або примірники договорів, бази даних та електронні таблиці), вони можуть містити доказову інформацію, що передбачає необхідність їх криміналістичного дослідження під час розслідування злочинів [318, с. 55].

Крім того, в бюджетній сфері для здійснення розрахунків застосовуються електронні платіжні документи. Відповідно до Законів України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», [64] та «Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затвердженою постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22 [94], «Інструкції про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті» затвердженою постановою Правління НБУ від 16.08.2006 р. № 320 [319], для проведення розрахунків застосовуються, переважно, електронні платіжні доручення та платіжні вимоги. Усі реквізити розрахункового документа на електронних носіях мають бути аналогічними реквізітам документа на паперових носіях.

Така інформація про проведення операцій з перерахування бюджетних коштів зберігається у формі записів на різноманітних електронних носіях (CD-ROM та DVD дисках, накопичувальних магнітних жорстких дисках комп'ютера). Відповідно до ч.2 ст. 99 КПК України, електронні документи є джерелом доказів, якщо в них викладені або засвідчені обставини, які мають значення для провадження. Пошук, фіксація та дослідження електронних документів проводиться в рамках процесуальної дії (вилучення, обшук, витребування). До матеріалів провадження вони приєднуються у письмовому вигляді, як додатки до висновку експерта, протоколу огляду предметів (документів). Особливість комп'ютерної інформації полягає в тому, що в криміналістичному аспекті вона

подібна до існування ідеального сліду пам'яті в субстраті мозку людини. Відмінність полягає лише в тому, що слід пам'яті є продуктом суб'єктивного відображення біологічного об'єкта, а комп'ютерна інформація – одна із сторін відображення об'єктів неживої природи, фізичних тіл та їх систем [299, с.11]. Питання специфіки використання електронних документів як доказів висвітлені в науковій літературі [320, с.40-45].

Знання оперативними працівниками і слідчими видів документів та вимог, що пред'являються до їх якісних ознак дозволить обґрунтовано визначити їх перелік при провадженні виїмки та подальшому огляді й дослідженні.

Вилучення документів є одним із заходів забезпечення кримінального провадження, що застосовується в ході розслідування викрадень бюджетних коштів. Підстави та загальний процесуальний порядок провадження вилучення визначені кримінально-процесуальним законодавством (ст.ст. 159 -166; 167-168 КПК України). Особливість розслідування викрадень бюджетних коштів полягає у необхідності вилучення великої кількості документів не тільки в бюджетних установах, де вчинено злочин, але й в установах чи організаціях, з якими керівники бюджетної установи мали фінансово-господарські зв'язки; в державних органах чи бюджетних установах, через які надано бюджетні кошти та які стали предметом викрадення. Тому для правильного вибору конкретного кола документів, які підлягають вилученню, завданням слідчого є визначення переліку документів та встановлення державних органів, підприємств, установ чи організацій, в яких можуть знаходитись потрібні документи. З цією метою слідчий знайомиться із нормативно-правовими актами, що встановлюють загальні положення використання бюджетних коштів; із правилами ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетними установами; порядком та особливостями документального оформлення операцій з бюджетними коштами; порядком та строками зберігання документів бухгалтерського обліку; особливостями діловодства та ведення бухгалтерської документації у державному органі, на підприємстві, в установі чи організації. У деяких випадках слідчому доцільно залучити до вилучення документів

спеціаліста з галузі бухгалтерського обліку, який надасть кваліфіковану консультацію слідчому щодо документів, які необхідно вилучити, з урахуванням специфіки бухгалтерського, оперативного й статистичного обліку підприємства (організації) [321, с. 29].

Огляд та дослідження документів. Вилучені під час обшуку документи підлягають обов'язковому огляду з метою встановлення ознак викрадень бюджетних коштів (ст. 237 КПК України). При проведенні слідчого огляду та дослідженні документів потрібно виходити з наступної низки положень. Робота з документами під час розслідування викрадень бюджетних коштів, є складним процесом і може здійснюватись як у процесуальній формі – шляхом проведення огляду, експертиз, пред'явленням в ході допиту з винесенням відповідного протоколу, так і не процесуальній – шляхом їх дослідження під час чи після проведення процесуальних дій з метою оцінки одержаних результатів. Серед джерел доказів у провадженнях про викрадення бюджетних коштів особливе місце належить документам, у яких відображено різного роду операції та які виступають як письмові докази. Деякі документи, отримані в процесі розслідування викрадень бюджетних коштів, можуть містити ознаки матеріального чи інтелектуального підроблення. Виходячи з тлумачення ст. 98 КПК України, в такому випадку вони виступають в як речові докази, оскільки зберегли на собі сліди злочину.

В літературі склались різні точки зору стосовно того, які документи підлягають огляду в процесуальному порядку зі складанням протоколу огляду, а які дослідженню та приєднанню до справи, як письмові докази. Так, на думку одних авторів, слідчий огляд проводиться у відношенні як документів речових доказів, з метою виявлення та фіксації властивих їм ознак, так і письмових доказів – для встановлення засвідчених ними або викладених в них обставин й фактів, що мають значення для справи [322, с.568]. Інші автори вважають, що слідчий огляд проводиться лише у відношенні документів – речових доказів, всі інші документи вивчаються, аналізуються, але такий огляд не є слідчою дією [307, с.44]. На нашу думку, слідчий огляд слід проводити у відношенні документів – речових доказів,

оскільки всі речові докази, відповідно до ч. 2 ст. 100 КПК України, оглядаються, фотографуються та докладно описуються в протоколі огляду. Всі інші документи, які мають значення для провадження завдяки відомостям, що знаходяться в їх змістовній частині, мають бути досліджені та приєднані до матеріалів кримінального провадження як самостійні докази, оскільки такі документи не викликають сумнівів у своїй достовірності. Під час розслідування викрадень бюджетних коштів об'єктом дослідження документів виступають різноманітні казначейські, бухгалтерські, банківські документи, які є самостійним джерелом доказів. Об'єктами дослідження можуть бути й документи, які складаються в зв'язку з розслідуванням і відбивають результати відповідних слідчих та інших дій, а саме: акти ревізій, висновки судових експертиз, протоколи допитів тощо. Їх дослідження спрямоване, перед усім, на встановлення обставин, які входять в предмет доказування чи мають суттєве значення для справи; а також вирішення завдань пов'язаних з підготовкою та проведенням окремих слідчих дій: допит, слідчий огляд, призначення та проведення судових експертиз.

Важливого значення у системі розглядуваних слідчих дій має такий різновид огляду, як огляд місця події і предметів. Під час розслідування викрадень бюджетних коштів, вчинених шляхом проведення розрахунків за фактично невиконані роботи або завищений обсяг робіт (послуг), наприклад, при виконанні монтажних-ремонтних робіт, будівництві об'єктів за рахунок бюджетних коштів, інколи виникає необхідність в огляді певних ділянок місцевості та приміщень, які не є місцем події в криміналістичному значенні, однак є об'єктами, що своїм розташуванням, призначенням, станом, наявністю або відсутністю змін у матеріальній обстановці викликають необхідність безпосереднього обстеження [30, с.235]. Потреба в таких оглядах виникає у разі, коли необхідно визначити фактичні обсяги виконаних робіт; для встановлення обсягу та виду робіт, які фактично не виконувались, але відображені в актах приймання виконаних підрядних робіт або не відповідають проектно-кошторисній документації; для визначення вартості будівництва (вартість будівельно-монтажних робіт; встановлення суми коштів необхідної на утримання

служби замовника, організацію будівництва, виконання проектно-пошукових робіт; витрат, пов'язаних з пусконаладжувальними роботами та комплектацією устаткування і матеріалів тощо). Зазвичай визначення вартості будівництва та обстеження обсягів виконаних робіт проводиться працівниками державної фінансової служби під час проведення ревізій шляхом обстежень та контрольного обміру виконаних робіт [323; 324; 112; 114; 181] та разом з матеріалами ревізії передаються до правоохоронних органів у вигляді додатків. Але якщо такі обстеження не проводились, а в них виникає необхідність під час розслідування кримінального провадження, слідчий, на підставі загальних положень передбачених КПК України, може провести огляд, з метою отримання контрольних обмірів для наступного призначення будівельно-технічної експертизи.

Підсумовуючи викладене зазначимо, що правильне визначення кола потрібних документів, місць їх знаходження та вимог, що пред'являються до їх якісних та кількісних ознак, дозволяє обґрунтовано та ефективно проводити вилучення, дослідження та огляд документів під час розслідування викрадень бюджетних коштів.

3.2. Тактика допиту свідків, підозрюваних

Вагоме місце у формуванні доказової інформації під час розслідування викрадень бюджетних коштів посідає така слідча дія як допит. Узагальнення слідчого досвіду розслідування викрадень бюджетних коштів свідчить, що на проведення допитів витрачається найбільше часу з усіх слідчих дій. Зокрема, на допити свідків та підозрюваних, що підкреслює значимість цієї слідчої дії у розслідуванні злочинів розглядуваної категорії.

За допомогою допиту слідчий не тільки одержує дані про подію злочину і пов'язані з ним обставини, але й використовує результати допиту для встановлення фактів, раніше йому невідомих, перевіряє та оцінює їх, висуває нові версії [325, с.5]. Головною метою проведення допиту у провадженнях про викрадення бюджетних коштів є отримання інформації від допитуваних осіб про кожну виконану фінансову операцію під час формування, розподілу, перерозподілу, одержання й використання бюджетних коштів. Тільки сукупність таких відомостей надає можливість відтворити картину злочинної діяльності та характерні схеми викрадень бюджетних коштів.

Дослідженню проблем тактики допиту у справах про викрадення майна у своїх працях увагу приділяли Г.А. Матусовський, В.О. Коновалова, А.М. Колесніченко [43] та інші. Окремі аспекти тактики допиту службових осіб досліджувалися В.В. Лисенком (у справах про ухилення від сплати податків – ст. 212 КК України) [143], Р.Л. Степанюком (у справах про порушення бюджетного законодавства – ст. 210-211 КК України) [326]. Сформульовані положення і рекомендації є відправними в процесі дослідження особливостей допиту свідків і підозрюваних у кримінальних провадженнях про викрадення бюджетних коштів (ст. 191 КК України).

Допит свідків. Особливість допиту свідків у даному випадку, визначається залежно від категорії свідка, коло яких досить широке. Ними є значна кількість співробітників як бюджетних установ, де виявлено злочин, так і вищестоящих установ, органів казначейства та банків, органів влади, контролюючих органів. У

такому разі як свідки підлягають допиту особи які, залежно від виду своєї діяльності, характеру та об'єму виконуваних ними функцій мають відношення до фінансових операцій з бюджетними коштами, як безпосереднє так і опосередковане (особи, які приймають участь у процесі від розподілу та використання бюджетних коштів, так і особи, яким надані повноваження щодо здійснення контролю за їх використанням).

Встановлення кола осіб, які підлягають допиту як свідки та тактика проведення їх допиту в значній мірі залежить від способу викрадення [41, с. 36], виду викрадення; відношення до виду виробничої діяльності чи об'єкту викрадення; службового становища; характеру відносин з винною особою [43, с.66]. Отримання повних та достовірних даних від свідків про факти та обставини, які мають значення для встановлення істини, залежить від ретельної підготовки, спрямованої на правильне визначення кола свідків злочинних подій та на створення передумов для досягнення цілей інформаційного контакту з допитуваною особою. Зокрема, В.А. Образцов та С.Н. Богомоллова пропонують наступні дії з підготовки до допиту свідків: 1) встановлення кола осіб, які підлягають допиту; 2) прийняття тактичного рішення про виклик особи на допит; 3) вивчення особи свідка; матеріалів справи; визначення предмету допиту, кола питань, які підлягають з'ясуванню; 4) моделювання процедури допиту; лінії своєї поведінки; прийомів допиту, з урахуванням ймовірного розвитку ситуацій при його проведенні; 5) складання плану допиту, з урахуванням цілей, питань, які підлягають встановленню та інших моментів; 6) забезпечення необхідними матеріальними і технічними засобами та матеріалами фіксації перебігу допиту та його результатів; 7) підбір, вивчення нормативних документів, речових доказів необхідних для допиту; 8) визначення та належна організація робочого місця (усунення відволікаючих джерел шуму, видалення сторонніх осіб з кабінету); 9) забезпечення явки осіб, участь яких запланована під час проведення допиту [327, с.11].

Повнота та правдивість показань свідків під час розслідування злочину, застосування тактичних прийомів чи їх комбінацій, залежать від вирішення

слідчим таких тактичних завдань: 1) визначення можливої зацікавленості свідків, в результатах розслідування; 2) нейтралізація факторів, які негативно впливають на поведінку допитуваного під час допиту (відмова, ухилення від дачі показань, неправдиві показання); 3) врахування соціальних та психологічних особливостей допитуваного; 4) вжиття заходів, спрямованих на попередження подальшої відмови від раніш наданих правдивих показань [328, с.158-159; 298, с.181]; 5) врахування ступеню поінформованості відносно встановлюваних обставин, які складають предмет допиту; 6) врахування обставин та умов сприйняття допитуваним злочинної події, яка є предметом допиту [327, с. 17-18].

Так, із урахуванням способу викрадення, залежності свідків від службових осіб підозрюваних у вчиненні викрадення, а також особистої участі в господарських, фінансових і інших операціях, пов'язаних з формуванням, розподілом, та використанням бюджетних коштів, їх можна розподілити на наступні групи.

1. Співробітники бюджетної установи, підприємства чи організації, які знаходяться в прямій службовій залежності від підозрюваного. До цієї групи відносяться службові особи, які безпосередньо підпорядковані керівнику бюджетної установи, яким є підозрюваний у викраденні. Перш за все, це його заступники, головні бухгалтери, начальники планово-фінансових, юридичних та інших відділів, структурних підрозділів.

Слід зазначити, що такі особи можуть виступати й у ролі співучасників, оскільки відповідно до своїх функціональних обов'язків вони приймають участь у складанні кошторису, займаються бухгалтерською звітністю, підписують фінансові документи, нерідко беруть участь у розподілі і витраті грошових коштів. А тому нерідко замовчують деякі факти стосовно обставин справи, а іноді надають неправдиві показання з метою самим уникнути відповідальності. Тому, під час допиту таких свідків, необхідно детально з'ясувати функції таких осіб щодо операцій з коштами та обставини проведення відповідних операцій з бюджетними коштами. Якщо ж вони не причетні до вчинення кримінального правопорушення, причиною їх неправдивих свідчень під час допиту, можуть бути

тісні службові чи позаслужбові (дружні, ворожі) відносини зі своїм керівником. В такому разі слід встановити його відносини з підозрюваним та з урахуванням цього вибрати тактику проведення допиту для отримання правдивих свідчень.

Під час допиту таких осіб необхідно з'ясувати: 1) вид діяльності бюджетної установи, порядок фінансування (за рахунок коштів бюджету, коштів спеціального фонду); 2) які функціональні обов'язки допитуваної особи; 3) наявність первинних бухгалтерських документів; 4) порядок відображення операцій з касового обслуговування виконання бюджетів на рахунках бухгалтерського обліку бюджетної установи; кореспонденція рахунків бюджетного обліку; 5) порядок документального оформлення прийому та видачі грошових коштів з каси підприємства; 6) їх особисту участь у підготовці документів, необхідних для здійснення фінансово-господарських операцій з бюджетними коштами; 7) періодичність проведення контролю за надходженням та використанням коштів в установі; 8) чи відповідають заплановані витрати установи з фактичними; 9) форма покриття витрат установи (кошти з бюджету відповідного рівня; міжбюджетні трансферти (дотація вирівнювання; субвенції на реалізацію державних програм соціального захисту; інші субвенції); 10) на які цілі отримані кошти та хто приймає рішення про їх надання та витрату; 11) причини порушень ними своїх обов'язків при здійсненні службових повноважень (якщо такі мали місце); 12) відомості щодо відомих їм обставин вчинення злочину; 13) відомості, що характеризують особу підозрюваного; 14) інші суттєві для справи обставини, які їм відмі.

2. Керівники бюджетних установ, на яких вчинено злочин підлеглими їм особами. Зазвичай у справах розглядуваної категорії підлеглими особами, які мають можливість одноособово вчинювати злочини є головні бухгалтери, керівники фінансово-економічних підрозділів, керівники структурних підрозділів установи, і важливу інформацію щодо обставин вчинення ними злочинів, можуть повідомити їх керівники. Результати узагальнення кримінальних справ показують, що допит службових осіб – розпорядників бюджетних коштів підприємств, установ, організацій як свідків проводився в 65,4% розслідувань.

Свідки цієї категорії, переважно, надають правдиві та повні показання, які їм відомі відносно своїх підлеглих. Але враховуючі, що викриваючи підлеглих їм осіб, таким чином вони можуть приховувати свою участь у вчиненні злочину, проводити допит таких осіб необхідно з максимальною деталізацією конкретних дій та по окремих документах.

В ході допиту слід з'ясовувати: 1) період на протязі якого вони працюють у займаній посаді; коло їх службових обов'язків; 2) яким чином виявлені факти викрадення; 3) коло функціональних обов'язків осіб, винних у вчиненні викрадення; 4) якими відомчими актами, інструкціями передбачені обов'язки винних осіб; 5) дані, які характеризують особу: ставлення підозрюваного до службових обов'язків, оцінка вищестоящим керівником компетентності даної службової особи; 6) чи відомо їм про встановлені обставини вчинення злочину; 7) інші відомості, що мають значення для розслідування. З урахуванням того, що майже всі операції з бюджетними коштами з приводу їх отримання та використання бюджетною установою, вирішується на підставі документів затверджених керівником цієї установи, допит слід проводити з пред'явленням таких документів. Окрему увагу слід приділяти встановленню питання дійсності підписів та відбитків печаток, правильності оформлення, наявності та дійсності окремих реквізитів.

3. Інші працівники установи, підприємства, організації, які не є службовими особами, але володіють відомостями, що мають значення для розслідування (працівники бухгалтерій, канцелярії, касири, секретарі, водії, робітники тощо). Свідчення таких осіб мають значення щодо встановлення обставин викрадення коштів, призначених для виплати заробітної плати, виплат на відрядження тощо. Свідки цієї категорії зазвичай надають правдиву та повну інформацію. Причиною неправдивих показань з їх боку, може бути власна участь у вчиненні злочину або службова залежність від керівника бюджетної установи. У разі встановлення під час розслідування ознак впливу підозрюваного на свідків, які є його підлеглими, потрібно вживати заходи із нейтралізації такої форми протидії розслідуванню.

Ефективним в цій ситуації може бути вирішення питання про можливість відсторонення підозрюваного від посади на час розслідування.

При допиті цієї категорії свідків необхідно встановити: 1) період, з якого вони працюють на підприємстві та їх обов'язки; вид виконуваної роботи; 2) форма виплати заробітної плати (через касу установи чи з оформленням карткового рахунку через установи банку); 3) дійсність їх підписів у платіжних відомостях, у разі отримання коштів через касу установи; 4) відповідність реальних термінів виплати заробітної плати термінам, зазначеним у документах; 5) відомості про обставини підготовки та виконання різного роду дій з викрадення бюджетних коштів, якщо такі дані стали відомі працівникам в силу виконання ними своїх трудових обов'язків (наприклад, рядові працівники бухгалтерії можуть надати відомості про оформлення фінансових та господарських операцій; касири – про обставини виплати готівкових бюджетних коштів через касу установи тощо); 6) відомості, що характеризують особу підозрюваного; 7) інші відомості, що мають значення для справи.

Узагальнення кримінальних справ показує, що допит цієї категорії свідків, як слідча дія проводився в 17, 5% випадків.

4. Керівники вищестоящих бюджетних установ, головні розпорядники та розпорядники бюджетних коштів, а також службові особи (бухгалтери), які безпосередньо беруть участь у наданні бюджетних коштів. Вищестоящі розпорядники бюджетних коштів затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня; здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, витратою бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня та одержувачами; одержують звіти про використання коштів від розпорядників нижчого рівня та одержувачів і аналізують ефективність використання ними бюджетних коштів. Тому показання цих свідків мають значення для підтвердження фактів викрадення бюджетних коштів та встановлення кола осіб, яким надавались кошти з бюджету.

Допит свідків даної категорії повинен бути спрямований на з'ясування: 1) порядку надання бюджетних коштів; 2) обставин доведення до підпорядкованої

установи нормативних вимог щодо обсягів, розподілу, перерозподілу бюджетних асигнувань; 3) обставин раніше проведених перевірок (ревізій) фінансово-господарської діяльності підпорядкованої установи (службової особи), їх результатів, заходів дисциплінарного впливу на винних осіб за виявлені порушення; 4) відомостей, що характеризують особу підозрюваного (зокрема, ставлення підозрюваного до службових обов'язків, оцінка вищестоящим керівником компетентності даної службової особи, дані про раніше вчинювані порушення даною особою службової дисципліни, а також про раніше застосовані до неї дисциплінарні стягнення та заохочення і т.п.); 5) інших відомостей, що мають значення для розслідування [326, с.175-186]. Узагальнення кримінальних справ показує, що допит цієї категорії свідків, як слідча дія проводився в 15,1% випадків.

5. Посадові та службові особи органів державного казначейства. Усі розрахункові операції розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюються органами Державної казначейської служби, тому свідчення таких працівників мають значення для встановлення загальних відомостей про особливості розпорядження бюджетними коштами розпорядником чи одержувачем, оформлення таких операцій у бухгалтерському обліку в органах казначейства; особливості відображення операцій з бюджетними коштами у звітності бюджетних установ.

Під час допиту цієї категорії свідків мають встановлюватись: 1) види доходів та інших надходжень до відповідного бюджету, що підлягають перерахуванню на рахунки розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів; 2) підстави здійснення розрахункових операцій з бюджетними коштами; 3) кількість та види рахунків розпорядників/одержувачів бюджетних коштів відкритих в органах ДКС; 4) підстави використання коштів бюджетною установою; 5) операції, які були здійснені щодо виконання платіжних доручень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; які розрахунки та з якими установами були проведені; 6) наявність підтвердних документів (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) для здійснення

авансування, оплати зареєстрованих фінансових зобов'язань розпорядника (одержувача) бюджетних коштів; 7) порядок проведення працівником казначейства попереднього та поточного контролю за дотриманням бюджетною установою вимог чинного бюджетного законодавства щодо використання бюджетних коштів; 8) чи допускались порушення фінансово-бюджетної дисципліни з боку посадових осіб бюджетної установи; 9) причини порушення працівником казначейства своїх обов'язків (якщо вони були порушені); 10) інші відомості, що мають значення для справи.

6. Посадові особи та службовці банківських установ. Через установи банку бюджетні установи отримують готівкові кошти на виплату заробітної плати. Також через банківські установи здійснюються розрахунки з комерційними структурами, які виконали для них роботи чи надали послуги. Слід зазначити, що перерахування коштів на рахунки бюджетних установ, відкритих в установах банку для здійснення відповідних платежів, виконується органами казначейства з реєстраційних рахунків бюджетних установ, відкритих в органах казначейства. Тому при допитах, слід звернути увагу на встановлення питань щодо наявності рахунків бюджетної установи, кількості та видів проведених по них операцій, призначення платежу тощо. Якщо через установи банку здійснюється виплата заробітної плати з використанням карткових рахунків, у співробітників банку з'ясовується: період обслуговування бюджетної установи банком; умови договору на обслуговування банком бюджетної установи; осіб, які на підставі угоди мають повноваження представляти бюджетну установу та вчиняти від її імені певні дії, щодо відкриття рахунків, у тому числі переказ грошових коштів з цих рахунків за допомогою платіжних інструментів та зарахування коштів на них.

Якщо через банк проведено розрахунки з комерційними структурами за рахунок бюджетних коштів, необхідно з'ясовувати суми переказів, за яким призначенням та на які рахунки вони перераховані. Відповідно до ст. 51 Закону України «Про банки та банківську діяльність» [61], під час оплати за договорами, укладеними державними підприємствами, банки повинні перевіряти наявність звіту про результати здійснення процедури закупівлі та інших документів, що

підтверджують виконання такими підприємствами вимог Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» [314]. Тому таким особам можуть бути відомі обставини укладання угод, які мають значення для розслідування.

7. Посадові особи і службовці контролюючих органів. Зазвичай це особи, які приймали участь у проведенні перевірок дотримання бюджетного законодавства та фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, під час яких були виявлені факти викрадення бюджетних коштів. Допит цієї категорії свідків рекомендується проводити у разі якщо: вони були очевидцями дій службової особи, що вказують на вчинення нею злочину (наприклад, знищення документів); якщо ревізору відомі факти, які він особисто почув від посадової особи, про обставини злочин (наприклад, про причини незаконного використання коштів); якщо у відношенні ревізора були спроби його підкупу, погроз. А також, якщо є необхідність роз'яснити обставини, викладені в акті документальної ревізії. Крім того, у свідків цієї категорії доцільно з'ясовувати обставини проведеної ревізії (перевірки), зокрема, якою була поведінка посадових осіб, причетних до викрадення, під час перевірки (сприяння у проведенні ревізії, протидія і т.д.), що дозволить слідчому прогнозувати поведінку підозрюваного та деяких інших осіб, під час проведення окремих слідчих дій та досудового розслідування.

8. Працівники підприємств, установ і організацій, які не є бюджетними установами, але одержували кошти від розпорядників у разі укладання й виконання відповідних угод на придбання товарів, надання послуг. Як свідки можуть виступати керівники комерційних структур, з якими укладені угоди на виконання певних робіт та надання послуг, їх заступники, головні бухгалтери, касири, а також рядові працівники, які безпосередньо виконували роботи. Допит свідків даної категорії повинен бути спрямований на встановлення: 1) умов укладання угод, предмет договору, строки виконання; 2) відповідальних осіб виконання договору та чи були виконані умови угоди (договору) насправді; 3) порядок фінансування та оплати наданих робіт (послуг); 4) період заснування підприємства, його власники (засновники); 5) відомості про наявність рахунків в

банках, на які були перераховані кошти за надання відповідних послуг; 6) відомостей, що характеризують особу підозрюваного (зокрема, про особисті стосунки і т.п.); 7) інші відомості, що мають значення для розслідування.

9. *Члени сім'ї та знайомі підозрюваного, його сусіди тощо.* Показання цих осіб мають значення, передусім, для отримання даних, які характеризують особу підозрюваного. Але іноді можуть повідомити і факти, які безпосередньо підтверджують вчинення злочину. Наприклад, членам сім'ї можуть бути відомі деякі обставини вчинення злочину, про які їм розповідав підозрюваний (укладання вигідних угод з постачальниками), сусіди можуть повідомити про образ життя підозрюваного, коло його знайомих тощо.

Перед початком допиту членів сім'ї чи близьких родичів підозрюваного, обов'язково слід роз'яснити положення ст. 63 Конституції України.

Тактика допиту свідків, у справах розглядуваної категорії, залежить від позиції допитуваної особи, її відношення до розслідуваної події та стосунків з винною особою. Перед початком допиту важливо ознайомитись з повноваженнями допитуваного та встановити його участь в здійсненні відповідних операцій з бюджетними коштами.

Залежно від слідчої ситуації (надає свідок правдиві свідчення чи завідомо неправдиві) слідчий застосовує тактичні прийоми. Але в будь-якому разі однією з основних умов отримання правдивих свідчень є – встановлення психологічного контакту. З цією метою необхідно визначити мотив свідчень, що дозволить зрозуміти психологічний настрій допитуваного і спрямувати його у необхідне русло, шляхом роз'яснення важливості одержуваної від нього інформації у здійсненні правосуддя, розкриття і попередження злочинів [28, с. 98].

Допит підозрюваного. Особливості проведення допиту підозрюваних, під час розслідування викрадень бюджетних коштів, зумовлені наступними чинниками:

1) службові особи, які вчиняють цей злочин мають законні повноваження щодо розпорядження бюджетними коштами – право підпису документів, яким визначено підставі надання та використання бюджетними коштами;

2) службові особи, як правило, достатньо обізнані про наявну у слідчого доказову інформацію;

3) підозрювані мають досить високий освітній рівень та соціальний статус;

4) на допиті підозрюваних нерідко присутній захисник.

Перш за все, потрібно відзначити, що шляхом допиту службових осіб – розпорядників бюджетних коштів, встановлюється низка обставин, що входять у предмет доказування. Зокрема, на допиті зазначених осіб потрібно встановити:

- порядок фінансування установи чи організації за рахунок бюджетних коштів, в тому числі надходження грошових коштів від підприємницької та іншої діяльності;

- повноваження щодо отримання та використання бюджетних коштів;
- характер та об'єм проведених господарських операцій;
- порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; розподіл доходів, бюджетних асигнувань розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів, відповідно до бюджетної класифікації;

- службові повноваження осіб, підозрюваних у вчиненні злочину.

Досягненню позитивних результатів в процесі допиту підозрюваних у вчиненні викрадень бюджетних коштів, багато в чому сприяє ретельна підготовка слідчого до проведення даної слідчої дії. В.О. Коновалова та О.М. Сербулов відзначають, що підготовка до допиту складається з наступних елементів: 1) вивчення матеріалів кримінального провадження; 2) вивчення спеціальних питань; 3) вивчення даних про особу допитуваного; 4) складання плану допиту [329, с.38-50]. Реалізація названих підготовчих заходів під час розслідування викрадень бюджетних коштів має певні змістовні особливості.

Вивчення матеріалів кримінального провадження під час розслідування викрадень бюджетних коштів дозволяє визначити обставини, що складають предмет допиту, сформулювати та поставити питання, які необхідно вирішити при провадженні даної слідчої дії. Це дозволить: визначити коло питань, які необхідно з'ясувати при допиті підозрюваних; коло осіб, які підлягають допиту, а

також обумовлює характер та об'єм рішень слідчого, необхідних для вирішення завдань розслідування.

Однією з найважливіших умов успішного допиту є знання слідчим джерел та порядку фінансування бюджетних установ, ведення бухгалтерського обліку і стану звітності, обсяг і характер службових повноважень особи. Що суттєво впливає на встановлення обставин вчинення злочину, зокрема, при проведенні допитів підозрюваних. Незнання слідчим цих обставин дає можливість винним особам швидко встановити низьку кваліфікацію слідчого (відсутність елементарних уявлень про основні питання регулювання бюджетної сфери, основи бухгалтерського обліку тощо) та звернути названу обставину на свою користь. Для ознайомлення з зазначеною інформацією слідчому потрібно *вивчити низку спеціальних питань*. Відповідно, при провадженні досудового слідства, вивченню та аналізу підлягають документальні дані, що відбивають економічні відносини у бюджетній сфері. Особливу увагу слід звернути на наступні аспекти, які визначають: порядок нарахування, використання та розпорядження коштами розпорядниками; порядок встановлення розподілу доходів та видатків бюджетних установ; порядок та підстави одержання та використання коштів бюджетними установами; порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності тощо.

На даній стадії підготовки до допиту необхідно підібрати та вивчити нормативно-правові акти, які регулюють відносини у бюджетній сфері, зробити виписки з положень нормативних актів, для використання в ході допиту. В окремих випадках, слідчий може отримати кваліфіковану допомогу у спеціаліста-бухгалтера, який надасть роз'яснення окремих положень законодавства про формування та використання бюджетних коштів, зміст спеціальних термінів. Також спеціаліст допоможе: а) визначити обставини, які входять в предмет допиту; б) підібрати документи, які можливо використати, шляхом пред'явлення під час допиту; в) сформулювати необхідні запитання шляхом роз'яснення акту документальної ревізії.

Вивчення особи підозрюваного дозволяє вибрати певну лінію поведінки слідчого та попередити утворення конфліктної ситуації. Зокрема, необхідно володіти інформацією про дані біографічного характеру підозрюваного, його професію, освіту, соціальний статус, досвід роботи на керівних посадах в бюджетних установах, спосіб життя, інтереси та уподобання, головні психологічні якості, ставлення до злочину, типові форми поведінки тощо. Вивчення особи підозрюваного продовжується і під час допиту. Зокрема, потрібно вивчати зовнішність допитуваного, рівень його культури та розвитку, особливості мови, міміки та жестів, психологічні стани та реакції, бажання щирого каяття або негативного ставлення до слідства тощо.

Складання плану проведення допиту є заключним елементом підготовки до допиту. Тактика кожного допиту залежить від низки факторів: наявних матеріалів, особливостей особи допитуваного, цілей, які ставить перед собою слідчий. Тому вся інформація має бути систематизована та відображена у вигляді письмового плану допиту.

Тактика проведення допиту підозрюваних під час розслідування викрадень бюджетних коштів, значною мірою, зумовлена їх службовим становищем та позицією на допиті, що дозволяє сформулювати наступні типові ситуації.

Ситуація 1. Підозрюваний не визнає свою участь у відповідних операціях (господарських, фінансових), при здійсненні яких вчинено злочин. Така ситуація характерна при вчиненні злочину, шляхом внесення неправдивих даних у зміст документів, коли особа розраховує на відсутність матеріальних слідів її злочинної поведінки.

Найефективнішими тактичними прийомами допиту в цій ситуації є тактична комбінація «встановлення участі»: 1) встановлення характеру участі даної особи в прийнятті відповідальних рішень, щодо порядку отримання й напрямків використання коштів бюджетної установи, де було вчинено злочин; 2) пред'явлення документів, що були предметом підробки, у поєднанні з запитаннями стосовно участі допитуваного в їх підписанні; 3) пред'явлення фрагментів протоколів допитів співучасників або свідків, які викривають особу у

вчиненні злочину; 4) пред'явлення висновків експертиз, що підтверджують факт участі підозрюваного в підписанні сфальсифікованих документів.

Ситуація 2. Підозрюваний не заперечує факт участі у вчиненні злочину, але вказує, що не усвідомлював протиправного характеру своїх дій. Надання в такому випадку неправдивих свідчень спрямоване, на розрахунок не встановлення суб'єктивної сторони злочину у вигляді умислу, або, хоча б на пом'якшення в наступному мірі покарання. В такій ситуації рекомендується тактична комбінація «встановлення усвідомлення протиправності дій»: 1) роз'яснення положення ст. 68 Конституції України, що незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності; 2) постановка контрольних запитань, спрямованих на встановлення обізнаності положень певних нормативних актів, які регулюють напрямки використання бюджетних коштів; 3) демонстрація обізнаності слідчого законодавчого регулювання бюджетної сфери, в частині використання бюджетних коштів; 4) пред'явлення документів, що підтверджують факти дотримання підозрюваним окремих положень законодавства при здійсненні інших господарських операцій, які потім були порушені; 5) пред'явлення фрагментів протоколів допитів співучасників або свідків, які викривають його у злочині; 6) пред'явлення висновків судово-економічних експертиз, експертиз документів, які підтверджують факт вчинення злочину даною особою (якщо це мало місце).

Для виявлення ознак неправди рекомендуються наступні заходи: 1) піддати сумніву відповіді допитуваного та запропонувати повторити, довести, що викладені факти будуть перевірені; 2) постійно ставити уточнюючі, деталізуючі запитання, що ускладнює процес неправди, оскільки підозрюваний має постійно пам'ятати про вже повідомлене, що уповільнює його розумові процеси; 3) до останнього моменту залишати в необізнаності, про обсяг та характер поінформованості слідчого; 4) підготуватись до предмету допиту не тільки в рамках обставин справи, але й вивчити всі особливості виду діяльності установи, на якій вчинено злочин; 5) спостерігати за поведінкою допитуваного, особливо звертати увагу на емоції: загальмованість рухів; фізіологічні зміни; 6) уважно

слухати про всі повідомлені факти та фіксувати невідповідності; 7) зіставляти поведінку на допиті з його повсякденною [330, с.17-19].

Ситуація 3. Підозрюваний не заперечує участь у здійсненні відповідних операцій, але заперечує свою винність у вчиненні кримінального правопорушення, «перекладаючи» вину на інших підпорядкованих або вищестоящих службових осіб (19,3%). Найефективнішою в даному випадку є тактична комбінація «встановлення причетності»: 1) максимальна деталізація показань стосовно всіх обставин здійснення господарських та фінансових операцій з бюджетними коштами; 2) пред'явлення бухгалтерських, розрахункових документів, якими підтверджується вчинення викрадень бюджетних коштів даною службовою особою; 3) пред'явлення документів (їх фрагментів), якими встановлені службові обов'язки даної особи, які підтверджують повноваження з прийняття рішень з напрямків використання коштів; 4) пред'явлення протоколів допитів осіб, які викривають допитуваного у вчиненні кримінального правопорушення; 5) встановлення протиріч в показаннях допитуваного та використання їх з метою викриття неправдивих свідчень; 6) постановка підозрюваному запитань, що дозволяє проконтролювати показання і виявити їхню хибність.

Ситуація 4. Присутній при допиті захисник здійснює протидію належному проведенню слідчої дії. Незаконними засобами та методами протидії захисника можуть бути: зневага до слідчого, суперечки з присутніми при допиті спеціалістом – бухгалтером, іншими особами; розголошення адвокатом даних про заходи безпеки, які застосовані відносно учасників процесу; завідомо неправдиві заяви про низьку кваліфікацію експерта; знищення доказів обвинувачення; навмисне затягування розслідування; зрив слідчих дій.

При проведенні допиту підозрюваного, якщо у ньому приймає участь захисник, В.К. Весельський рекомендує наступне: 1) не втрачати ініціативи керування допитом; 2) контролювати поведінку адвоката (словесні і жестові підказки підзахисному); 3) аналізувати його вчинки з метою визначення, на що саме прореагував адвокат і як конкретно (усміхнувся, засмутився), що за цим стоїть – допущена слідчим помилка або вдалий хід, тобто оцінити тактику, яку

використовує захисник, і внести до неї змін; 4) детально фіксувати все, що характеризує участь адвоката у допиті (коли, у зв'язку з чим було заявлено клопотання, яке саме і після чого було поставлено запитання, які конкретно були підказки підзахисному тощо) [284, с. 76-77].

До зазначених рекомендацій вважаємо доцільним додати: а) попередження адвоката про недопустимість протиправної неетичної поведінки, переконання у недоречності незаконної протидії досудовому слідству і роз'яснення йому процесуальних наслідків перешкоджання встановленню істини по справі; б) застосування технічних засобів фіксації перебігу допиту (аудіо- або відеозапису); в) винесення подання (ухвали, скарги) на розгляд кваліфікаційної комісії адвокатської палати питання про припинення статусу адвоката [331].

Під час підготовки та вибору тактичних прийомів допиту з участю захисника, у справах про викрадення бюджетних коштів, слідчому потрібно враховувати:

1) які цілі переслідує захисник при здійсненні захисту: а) забезпечення прав підозрюваного на допиті та недопущення порушень; б) виведення підзахисного з-під кримінальної відповідальності будь-якими засобами, в тому числі і незаконними;

2) за чиєю ініціативою проводиться допит (якщо допит проводиться за клопотанням підозрюваного або їхнього захисника, не виключена можливість “підкидання” слідчому хибних свідчень, намагання з'ясувати рівень обізнаності слідчого про окремі обставини злочин тощо) [326, с. 175-186].

Аналіз і узагальнення матеріалів розслідувань про викрадення бюджетних коштів свідчить про значні недоліки, які припускають слідчі в ході проведення допиту, особливо підозрюваних (обвинувачених). Основними з них є: 1) одержання показань, які не розкривають сутності й змісту злочинної діяльності, а лише в загальних рисах відображають характер фінансово-господарської діяльності (34, 1%); 2) під час допиту не використовуються первинні документи і бухгалтерські реєстри, як докази для пред'явлення особі (25, 2%). У більшості випадків, як правило, використовується акт перевірки фінансово-господарської

діяльності без відображення механізму викрадення, де вказуються лише суми заподіяної шкоди за певний звітний період; 3) при викраденні бюджетних коштів шляхом укладання угод з комерційними структурами зміст конкретного договору, обсяги і документи, що підтверджують його виконання, у більшості випадків взагалі не досліджуються (12, 3%); 4) в окремих випадках при проведенні допитів свідків та підозрюваних слідчі не виходять за рамки інформації, отриманої на початку розслідування, а лише конкретизують її (4, 1%). А такі матеріали, як правило, містять лише загальні положення порушень.

Слід зазначити, що зазвичай неможливо передбачити розвиток подій під час допиту, тому слід обирати найбільш ефективні тактичні і психологічні прийоми, з урахуванням відповідної ситуації, які допоможуть максимально результативно провести зазначену слідчу дію.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що у будь-якій ситуації допиту, слідчому рекомендується спрямовувати зусилля на одержання інформації щодо функціональних обов'язків, допитуваної особи; цілей та мотивів вчинення злочину; підстав використання бюджетних коштів тощо. Успішному проведенню допиту сприяє знання слідчим правил ведення бухгалтерського обліку та звітності бюджетними установами; положень посадових інструкцій, а також нормативно-правових актів, які регулюють процедури отримання і використання бюджетних коштів, що є основою для тактики проведення допитів підозрюваних під час розслідування викрадень бюджетних коштів.

3.3. Підготовка і призначення судових експертиз

При розслідуванні викрадання бюджетних коштів, існує нагальна потреба у використанні спеціальних знань. Проблемним питанням використання судових експертиз у доказуванні в юридичній літературі присвячено чимало робіт [332; 333; 334]. Але, не зважаючи на досить велику кількість наукових праць з цієї проблематики, окремі аспекти підготовки та призначення судових експертиз під час розслідування економічних злочинів і, зокрема викрадень бюджетних коштів, вимагають подальшого дослідження.

Судова експертиза є основною формою використання спеціальних знань у судочинстві, за допомогою якої слідчий та суд отримують нову інформацію, яка має доказове та орієнтуюче значення для слідства і не може бути отримана іншими процесуальними способами [335, с.27]. В ході розслідування викрадень бюджетних коштів найчастіше виникає потреба у призначенні судових експертиз, основними з яких виступають судово-економічні, техніко-криміналістична експертиза документів, почеркознавча, товарознавча експертизи.

За матеріалами вивчених нами кримінальних справ розглянутих судами, під час досудового слідства проводилися такі експертні дослідження: судово-бухгалтерська експертиза (37%), техніко-криміналістична експертиза документів (23%), почеркознавча експертиза (15%), фінансово-економічна експертиза (13%), комп'ютерна технічна експертиза (7 %), товарознавча (3 %), будівельно-технічна експертиза (2 %).

Судово-економічні експертизи відіграють суттєву роль у доказуванні обставин вчинення викрадень бюджетних коштів, оскільки механізм їх вчинення передбачає здійснення незаконних операцій з бюджетними коштами на підставі зовні правильно оформлених управлінських, бухгалтерських, фінансових та інших документів. Виявити ознаки злочинної діяльності та встановити всі її обставини неможливо без глибокого аналізу взаємозв'язків і залежностей економічних показників. До складу судово-економічних експертиз у науковій літературі відносять різні види, які класифікуються за різними підставами.

Наприклад, П.К. Пошюнас до класу судово-економічних експертиз відносить наступні види: судова планово-економічна; економіко-статистична; експертиза економіки праці; фінансово-кредитна та бухгалтерська [336, с.72-77]. Г.А. Матусовський до судово-економічних експертиз відносить кілька типів (судово-бухгалтерська, планово-економічна, виробничо-економічна, експертиза ціноутворення, економіко-статистична, експертиза економіки праці та інші) і видів (фінансово-кредитна, економічна експертиза банківських операцій, економічна експертиза виробничих ресурсів, економіко-технологічна, економіко-технічна тощо) [30, с.469]. Питанню класифікації судово-економічних експертиз приділялась увага й іншими авторами, зокрема Н.І. Клименко [337, с. 27-29], К.В. Капусник [338, с. 344-350], І.А. Панченко [339, с. 2-21], В.М. Шарманською [340, с. 255], Є.В. Швець [341, с. 24-230] та іншими.

У зв'язку з цим зазначемо, що у сучасних умовах існує система експертної спеціалізації за трьома видами економічної інформації: 1) дослідження документів фінансового обліку та звітності; 2) дослідження документів про фінансово-кредитні операції; 3) дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій. Але висловлюються пропозиції щодо розширення кількості і змісту видів економічних досліджень [342, с. 11-19].

Найчастіше в ході розслідування викрадень бюджетних коштів призначається *судово-бухгалтерська експертиза*, під час проведення якої аналізується виробнича і фінансово-господарська діяльність бюджетних установ, у яких виявлено збитки, втрати, привласнення товарно-матеріальних цінностей та яка визначає суми спричинених збитків.

Предметом судово-бухгалтерської експертизи є дослідження документів бухгалтерського обліку, які містять дані про операції з обліку товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів; контролю та звітності, а також дослідження закономірностей утворення і відображення інформації у обліку за господарськими операціями [343, с.229]. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи визначені у «Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення судових експертиз», затверджені наказом Міністерства юстиції

України № 53 від 08.10.1998 р. [344] і до них відносяться первинні документи бухгалтерського обліку (накладні, рахунки), зведені документи бухгалтерського обліку (товарні та грошові звіти), реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, відомості, різноманітні книги бухгалтерського обліку), документи бухгалтерської звітності. Крім того, в процесі дослідження експерти можуть використовувати документи матеріалів кримінальної справи – акти документальної ревізії, протоколи допитів свідків та підозрюваних, а також висновки інших експертиз, протоколів обшуку та інших слідчих дій.

За відсутності у слідчого чіткого уявлення про предмет експертизи, нерідко трапляються випадки, коли перед експертом ставляться запитання, які повинні вирішуватись безпосередньо слідчим або експертами інших спеціальностей (встановлено у 25, 7% досліджених кримінальних справ). Не виключені також випадки, коли для проведення експертизи надаються матеріали, які не відносяться до предмету експертизи, або не дозволяють експерту відповісти на всі поставлені запитання (встановлено у 27, 9% справ). З метою правильного визначення кола запитань та визначення переліку документів, необхідних для експертного дослідження, слідчому доцільно звернутися за порадою до спеціаліста-бухгалтера [321, с.30-31].

У справах про викрадення бюджетних коштів типовими питаннями (завданнями), які ставляться перед експертом-бухгалтером є наступні.

Для виявлення облікових невідповідностей, механізму їх утворення, їх впливу на показники фінансово-господарської діяльності, відхилення від правил ведення обліку та звітності: 1) чи є в наявності розбіжності в обліку даних про доходи і видатки? Чи відповідають записи в системі рахунків бухгалтерського обліку про витрати, зроблені на поставку (закупівлю), даним, які зазначено в первинних документах? Чи відповідають дані синтетичного обліку і звітності первинним документам з оприбуткування коштів підсумковим показникам? На яку суму допущено перекручення показників звітності про отримання (використання) коштів в первинних і зведених документах? До якого періоду належать виявлені розбіжності облікових даних? 2) з якими господарськими операціями пов'язано

завищення чи заниження суми виробничих видатків і витрат? 3) якою є сума нестачі за даний період? 4) яку суму з виплаченої за певний період заробітної плати становить фактично нарахована за завищені обсяги робіт? (згідно з висновком будівельної експертизи). На яку суму завищено списання матеріалів за певний період (норми витрат на продукцію визначаються технологічною експертизою)? Відповіді на ці запитання даються з урахуванням висновків технологічної експертизи.

Для з'ясування обставин, за яких у бухгалтерських документах були відображені операції з надходження і витрат грошових коштів: 1) чи оформлені звітні документи господарської операції з дотриманням усіх передбачених правил? Яким нормативним актам вони суперечать? 2) на яку суму і за якими операціями здійснено документально невинновдане оприбуткування або списання коштів? Коли і на яку суму списані кошти за неправильно складеними документами або взагалі без документів? Якою є сума невинновдано виданих коштів? 3) чи мали місце безтоварні операції під час закупівель і реалізації бюджетною установою матеріальних цінностей?

Для визначення відповідності порядку обліку встановленим вимогам; обставин, що ускладнюють об'єктивне ведення бухгалтерської звітності: 1) чи відповідає вимогам чинного законодавства ведення бухгалтерського обліку за конкретний період? 2) чи правильно склалися бухгалтерські проводки та інші бухгалтерські записи? 3) які вимоги правил обліку не були виконані в ході обліку коштів? 4) які відхилення від правил були допущені під час складання розрахункових і платіжних відомостей, калькуляцій та інших документів? 5) чи дотримувалась відповідна методика ведення бухгалтерського обліку господарських операцій? 6) чи відповідає постановка обліку й звітності на даному підприємстві вимогам стандартів? Чи забезпечує вона точний і своєчасний контроль за рухом матеріальних цінностей і грошових коштів? [343, с. 111-119].

Наведений перелік питань для вирішення судово-бухгалтерської експертизи є умовним. Звичайно, вони можуть бути і повинні доповнюватися або уточнюватися з урахуванням конкретних обставин справи [345, с. 355].

Потрібно зазначити, що судово-бухгалтерська експертиза у справах розглядуваної категорії, нерідко призначається для усунення недоліків, які містять матеріали ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетних структур. Типові недоліки які можуть містити матеріали ревізії полягають у наступному: 1) ревізори не завжди вказують методи, способи та прийоми, які були використані під час перевірки; 2) не дають цифрової аргументації даних бухгалтерського обліку; 3) надають матеріали з фактів зловживань не в повному обсязі, а тільки окремі документи, відриваючи їх від даних бухгалтерських реєстрів; 4) наводять дані про зловживання, які не мають документального підтвердження; 5) наводять дані, які не мають відношення до виявлених фактів зловживань [346, с. 231-232].

Судово-бухгалтерська експертиза покликана усунути розбіжності між актом ревізії та іншими матеріалами кримінальної справи. Зокрема, встановити правильність оформлення фінансово-господарських операцій, руху коштів та їх відповідності встановленим вимогам ведення бухгалтерського обліку та діючим нормативно-правовим актам; перевірити правильність методів, відповідно до яких проводилось дослідження під час ревізій та їх відповідність отриманим висновкам; встановити стан бухгалтерського обліку та обставин, які сприяли вчиненню викрадення; встановити коло осіб, відповідальних за ведення фінансово-господарських операцій та бухгалтерського обліку, тощо. Це ключові обставини, на які спирається підозра.

На думку професора В. Рохліна, експертиза повинна призначатись лише у випадках невідповідності висновків проведеної ревізії іншим матеріалам провадження. Крім того, на думку автора, у ревізора існують більш широкі можливості щодо виявлення протиправних дій, по-перше, ревізор має право самостійно перевіряти всі документи пов'язані з фінансово-господарською діяльністю установи; експерт використовує лише документи, які надані слідчим. По-друге, під час дослідження фінансово-господарської діяльності ревізор, поряд з методами документальної перевірки, застосовує методи фактичної перевірки (обстеження; інвентаризація; контрольний замір виконаних робіт; контрольний

запуск сировини та матеріалів у виробництво; контрольний аналіз сировини, матеріалів та готової продукції; отримання пояснень та довідок), які експерт застосувати не вправі [321, с.31].

Таким чином, можна зробити висновок, що судово-бухгалтерська експертиза призначається у випадках: 1) якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих суперечностей потребує проведення експертизи; 2) наявності суперечностей у висновках первинної і повторної документальної ревізії; 3) наявності суперечностей, які виникають щодо правильності визначення суми спричинених збитків; 4) застосування ревізором ДФС сумнівних методів визначення матеріальних збитків; 5) коли експерт іншої спеціальності не може надати обґрунтованого висновку без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером; 6) у разі обґрунтованого клопотання обвинуваченого про призначення експертизи.

Для вирішення питань, що стосуються: недотримання законодавчих актів, які регулюють фінансові відносини установ (організацій) з бюджетом будь-якого рівня; виконання договірних зобов'язань; встановлення характеристик фінансової діяльності установи (зокрема, для встановлення розміру неправомірно отриманих доходів, безпідставних відрахувань у фонди економічного стимулювання, з яких здійснюється виплата премій та ін.), виникає необхідність у призначенні та проведенні *фінансово-економічної експертизи*.

Предметом судової фінансово-економічної експертизи є фактичні дані, пов'язані з виникненням, розподілом та використанням доходів та грошових фондів бюджетної установи; негативні відхилення в цих процесах та фінансовому плануванні, які вплинули на фінансові показники та пов'язані з ними результати господарської діяльності, а також обставини, які сприяли вчиненню злочину через недотримання фінансової дисципліни.

Об'єкти фінансово-економічної експертизи багато в чому схожі з об'єктами бухгалтерської експертизи та включають документацію про фінансово-господарську діяльність установи, які містять інформацію про джерела фінансування та напрямки використання доходів.

Безпосередній об'єкт судової фінансово-економічної експертизи це – фінансові операції та фінансові показники діяльності установи (підприємства). Судова фінансово-економічна експертиза, у розслідуванні про викрадення бюджетних коштів, досліджує зміст наступних фінансово-економічних документів у яких відбита інформація про: а) операції з основними та оборотними активами установ, з метою перевірки реальності оцінки майна установи, достовірності зображення його в обліку та звітності, виявлення порушень під час його придбання, використання та списання; б) прибутки установи, що надходять з бюджету, з метою перевірки законності та доцільності їх надходження; в) операції з бюджетними коштами (для дослідження законності та обґрунтованості окремих операцій з бюджетними коштами, встановлення суми збитків, встановлення відповідальних осіб за період виникнення збитків); г) операції з матеріальними цінностями, з метою встановлення фактів та обставин, пов'язаних з викраденням; д) розрахункові операції за напрямками: розрахунки з дебіторами, кредиторами; операції з використання коштів цільового фінансування; розрахунки з працівниками з оплати праці; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами. Залежно від характеру питань, що виникають, матеріальними носіями таких показників, у справах про викрадення бюджетних коштів, можуть виступати документи, що містять розрахунки платежів до бюджету та асигнувань з бюджету; ліміти фінансування та кредитування; документи фінансового планування та звітності установи по використанню бюджетних коштів; кредитні договори; акти ревізій і перевірок з додатками і поясненнями посадових осіб; акти прийому-передачі робіт і послуг; платіжні банківські документи; первісні і зведені документи бухгалтерського обліку.

Зазначені документи, перед наданням на дослідження, слід систематизувати за характером фінансово-господарських операцій і певними періодами. Якщо виникають ускладнення з питань підготовки і призначення фінансово-економічної експертизи, потрібно проконсультуватись з експертом чи спеціалістом.

Фінансово-економічна експертиза досліджує: показники фінансового стану та фінансово-економічної діяльності бюджетних установ; ознаки та способи

викривлення даних про фінансові показники, які впливають на фінансовий результат та розрахунки за зобов'язаннями бюджетних установ; дослідження ознак та способів викривлення даних про фінансові показники, які характеризують платоспроможність, використання та повернення кредитів бюджетних установ [346, с.115-122]. До завдань судової фінансово-економічної експертизи також входить аналіз структури та динаміки доходів та видатків установи з метою встановлення їх невідповідності, що вплинули на рівень балансового прибутку та пов'язаних з ним показників; встановлення невідповідності співвідношень між собівартістю продукції та динамікою застосованих цін, для встановлення факту викривлення облікових даних про прибуток установи; встановлення негативних відхилень у розподілі та використанні прибутку, що призвели до необґрунтованому завищенню сум коштів, що знаходяться у використанні установи [348, с.44-47].

Фінансово-економічна експертиза дозволяє вирішити наступні діагностичні завдання: 1) встановити економічну обґрунтованість фінансових показників установи у випадках викривлення її даних про доходи та видатки; дослідження фінансового стану та платоспроможності установи; 2) аналіз структури та динаміка доходів і видатків установи, з метою встановлення їх невідповідності, які вплинули на рівень балансового прибутку та пов'язані з ним показники; 3) аналіз розрахункових операцій, пов'язаних з утворенням та використанням доходів та грошових фондів установи, з метою встановлення негативних відхилень (недоплат, переplat) за окремими статтями доходів та напрямками використання бюджетних коштів; 4) аналіз фінансових ситуацій, пов'язаних із завищенням цін на продаж, заниженням цін на закупівлю.

Проведення судової фінансово-економічної експертизи при розслідуванні викрадень бюджетних коштів дозволяє встановлювати: факти недоплати або переplat за окремими статтями доходів чи видатків та напрямками використання бюджетних коштів; рівня виконання фінансового плану (кошторису); реальності та економічної обґрунтованості запланованих доходів та витрат; планових темпів росту прибутків; фінансового стану та

платоспроможності установи; ступеню забезпеченості її оборотними засобами; причин утворення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Техніко-криміналістична експертиза документів при розслідуванні викрадень бюджетних коштів найчастіше призначається з метою техніко-криміналістичного дослідження підроблених документів. В коло об'єктів дослідження потрапляють документи, якими оформлено рух грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей: платіжні та розрахунково-платіжні відомості, накладні, вимоги, вимоги-доручення, квитанції прибуткових та видаткових ордерів з ознаками матеріальної підробки. При розслідуванні викрадень бюджетних коштів призначаються почеркознавчі та техніко-криміналістичні (технічні) експертизи документів.

Почеркознавча експертиза призначається з метою ідентифікації виконавця рукописних тексту, цифрових записів. Орієнтовний перелік вирішуваних питань під час призначення цієї експертизи при розслідуванні викрадення бюджетних коштів, наступний: чи придатний конкретний текст, цифровий запис чи підпис для ідентифікації особи виконавця?; чи цією особою виконано підпис від його імені у певному документі (платіжному дорученні, квитанції)?; якщо підпис виконано не цією особою, то ким з числа визначених осіб його виконано?; ким написано рукописний текст певного документу (акта про виконання робіт; трудової угоди)?; ким, з числа визначених осіб виконано дописка слів, цифр в представленому документі? тощо.

Крім цих основних питань експерт під час дослідження письма може встановити низку інших обставин: маскуванню почерку шляхом зміни швидкості письма, зміни руки або іншими способами; ознаки імітації чужого почерку та підпису шляхом копіювання з попереднім тренуванням, відтворенням по пам'яті: особою якої статі виконано рукопис?; до якої групи за віком відноситься виконавець рукопису? тощо.

Під час підготовки матеріалів слідчий надає експерту вільні та експериментальні зразки почерку та підписів. При цьому вільні зразки повинні мати безперечне походження, можливість зіставлення з досліджуваним

документом та надані на дослідження в достатній кількості. Вільні зразки, за можливості, повинні відповідати рукопису, який досліджується, за часом виконання (бажано в межах одного року), виду паперу та знаряддям письма (олівець, ручка тощо), формі документа (накладні, відомості і т. ін.), його змісту та цільовому призначенню. Таким самим вимогам повинні відповідати й експериментальні зразки почерку, але, крім того, їх відбирають з додержанням тактичних правил, з метою уникнення навмисних викривлень почерку підозрюваним у процесі експериментального письма. У випадках коли тексти або підписи, виконувались на бланках суворої звітності (касові ордери, квитанції, банківські перекази, платіжні відомості і т.п.), експериментальні зразки слід відбирати на таких самих бланках.

Якщо необхідно дослідити велику кількість підписів, їх доцільно розділити на групи (за особами, від імені яких виконано підписи, епізодами справи, видами документів тощо) і для кожної групи призначити окрему експертизу. Для більш доцільного вирішення питань, пов'язаних з призначенням експертиз великої кількості підписів, слід попередньо проконсультуватися з експертом.

Останнім часом досить поширеною стає *технічна експертиза документів* (експертиза реквізитів документів і експертиза матеріалів документів), особливості якої зумовлені широким використанням в діяльності установ документів, виготовлених за допомогою комп'ютерної і копіювально-розмножувальної техніки, що викликає певні трансформації в механізмі вчинення економічних злочинів. Зокрема, при фальсифікації документів на зміну поліграфічним способам друку (плоский друк, фотоцинкографія, власноручний набір друкарського шрифту в ході виготовлення кліше печаток тощо), які зустрічаються все рідше, поширюється використання новітнього електронного і електрофотографічного обладнання та дозволяє здійснювати комп'ютерний монтаж зображення справжніх підписів у підроблений документ. В такому разі виникає необхідність у вирішенні питання про встановлення тотожності виконавця за електрографічними документами. Крім того, у зв'язку з поширенням друкувальних пристроїв, з'явилась можливість виготовлення кольорових та інших

документів високої якості. У такому випадку, як правило, повинна бути призначена комплексна судова комп'ютерно-технічна і техніко-криміналістична експертиза документів.

Сучасний рівень криміналістичних досліджень названих документів дозволяє: встановити факт виготовлення документу з використанням комп'ютерної техніки чи одержання копії за допомогою копіювально-розмножувальної техніки; вирішувати діагностичні, а в окремих випадках й ідентифікаційні завдання за документами, виготовленими за допомогою цівкових, лазерних принтерів та копіювально-розмножувальної техніки; ідентифікувати матричні принтери за виготовленими з їх допомогою документами. На вирішення експертизи ставляться такі питання: 1) яким способом виконаний документ або його окремий реквізит, наприклад, зображення відтиску печатки, штампу або підпису?; 2) чи виготовлені документи-речові докази на одному і тому ж друкарському пристрої?; 3) чи виготовлені документи на конкретному друкувальному пристрої? [349, с.96-98]. Необхідною умовою успішного вирішення поставленого перед експертом завдання - є наявність вільних зразків почерку і підписів підозрюваної особи. Тому під час провадження обшуків і вилучення документів слід звертати увагу на вилучення у підозрюваних осіб документів, листів, чорнових записів, записників та інших матеріалів з рукописними записами.

Під час підготовки і призначення технічної експертизи документів, виготовлених на друкувальних пристроях (принтерах) персональних комп'ютерах, копіювально-розмножувальних апаратах, треба виходити з наступних положень: 1) під час складання документів на ПК у друкуванні знаків «беруть участь» і залишають сліди друку вальний картридж принтера (матричний, цівковий, лазерний) і програмне забезпечення (шрифти), закладене в комп'ютер і принтер. Крім того, на документі залишаються сліди від паперопровідного пристрою принтера. Це обумовлює необхідність призначення, як правило, комплексної експертизи. Для її проведення залучаються експерт-криміналіст з технічного дослідження документів та експерт з комп'ютерної техніки і

програмного забезпечення. Останній досліджує програмне забезпечення ПК і принтера, яке зберігається на магнітних носіях, і відтворює відповідні шрифти за допомогою принтера, як зразків для криміналістичного дослідження; 2) в ході виготовлення копії документу копіювально-розмножувальні апарати за допомогою цифрових інтерфейсів, здатні не тільки копіювати, але і сканувати зображення та друкувати їх як лазерні принтери. Відмінність копій, одержаних з одного оригіналу на апаратах різних фірм і моделей, виявляється в кольоровій гаммі, відтінках, чіткості, яскравості, наявності чи відсутності растра і кодових позначень. Ці ознаки у сукупності характеризують групу моделей чи певну модель копіювального апарата, що дає можливість вирішувати діагностичні і класифікаційні завдання [350, с.144-147].

Треба мати на увазі, що надання експертові тільки документів, виготовлених з використанням комп'ютерної чи копіювально-розмножувальної техніки, експертизою можуть бути вирішені наступні проблеми: 1) спосіб виготовлення документа (діагностичне завдання); 2) вид та модель технічного засобу, за допомогою якого було виготовлено документ (діагностичне завдання); 3) факт виготовлення кількох документів за допомогою одного і того ж конкретного технічного засобу (ідентифікаційне завдання). Надання експертові як документів, так і технічного обладнання, що перевіряється, вирішує також і проблему з ідентифікації цього обладнання [351, с.44-47].

У бюджетній сфері, останнім часом, для ведення бухгалтерського обліку та звітності впроваджуються відповідні технології щодо використання комп'ютерної техніки, яка містить значний обсяг електронної інформації та відбиває зміст фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (розміри виплаченої заробітної плати; рух грошових коштів; дані про власників комерційних структур, з якими бюджетними установами складаються господарські відносини). У зв'язку з чим виникає необхідність у призначенні та проведенні *комп'ютерної технічної експертизи* – новий вид інженерно-технічних експертиз. Коло питань, які покликана вирішити комп'ютерно-технічна експертиза досі розробляється як експертами, так і в науковій літературі, оскільки така експертиза поєднує в собі

окремі спеціальні методики криміналістичних, технічних та технологічних експертиз [352, с.28-33]. Предметом комп'ютерно-технічної експертизи є закономірності формування і дослідження комп'ютерних систем і руху комп'ютерної інформації, дослідження фактів і обставин, пов'язаних з проявом цих закономірностей за завданням слідчих і судових органів.

Комп'ютерно-технічну експертизу варто призначати з урахуванням наступних положень.

1. Для дослідження інформації, що міститься на комп'ютерних носіях, експертові необхідно надавати сам комп'ютерний носій, а також комп'ютерний комплекс, до складу якого входить досліджуваний носій. В деяких випадках можна обмежитися наданням тільки комп'ютерного носія. Про можливість проведення такого дослідження слід заздалегідь проконсультуватись з експертом (спеціалістом).

2. Для встановлення авторства досліджуваного програмного продукту експертові надаються самі програми у вигляді вихідних текстів, бібліотечних та виконуваних модулів, а також програми (вихідні тексти, бібліотечні та виконувані модулі), що створені особою, щодо якої перевіряється версія: чи вона є автором досліджуваного продукту.

3. Щоб визначити, які саме об'єкти підлягають експертному дослідженню в кожному конкретному випадку, доцільно отримати консультацію експерта (спеціаліста) в галузі комп'ютерної техніки [353, с.96-98].

На вирішення експертизи, залежно від завдань виявлення та дослідження електронних документів, під час розслідування викрадень бюджетних коштів, можуть бути поставлені наступні питання: 1) чи є на наданих на дослідження носіях інформації системних блоків, персональних комп'ютерів документи, копії яких надані на дослідження, або їх фрагменти? 2) якщо так, то які обставини їх підготовки? Якщо метою експертизи є встановлення на носіях інформації документів, які невідомі слідчому на момент призначення експертизи, головне питання ставиться наступним чином: 3) чи є на представлених носіях інформації системних блоків персональних комп'ютерів документи, які містять інформацію

(про договори, укладені конкретною особою; постачання певного товару тощо) або їх фрагменти? Проведеним дослідженням може бути також встановлено: період складання документу, його зміст, дата й час внесення останніх змін та останнього друку документу на принтері, умовні імена виконавців документу; загальний час роботи над документом, ознаки підготовки на різних комп'ютерах та іншу інформацію, необхідну для справи. Перелік питань, які можливі в ході призначення комп'ютерних експертиз не є вичерпним і залежить від обставин вчиненого злочину, наявних доказів та інших обставин. Сформулювати конкретні питання для призначення експертизи, допоможе участь фахівця комп'ютерно-технічної експертизи. В ході проведення експертизи виявлені електронні документи роздруковуються та приєднуються до справи в письмовому вигляді, як додаток до висновку експерта чи протоколу огляду предметів (документів) [354, с. 80].

Залежно від мети дослідження та видів засобів комп'ютерної техніки, в рамках комп'ютерно-технічної експертизи, може бути призначена *експертиза програмного забезпечення*, з метою дослідження інформації, що зберігається в комп'ютері, на магнітних носіях (комп'ютерних носіях) та визначення її цільового призначення; відновлення “зтертої” інформації; розшифровки закодованих файлів; встановлення характеру змін, внесених в програми і т. ін. [355, с. 4].

На вирішення експертизи даних і програмного забезпечення, під час розслідування викрадень бюджетних коштів, доцільно ставити наступні діагностичні питання: 1) Яка операційна система використана в комп'ютері? Чи є на даному носії будь-яка інформація, якщо так, який її зміст та цільове призначення? Який зміст інформації, що зберігається на внутрішніх і зовнішніх магнітних носіях, в тому числі, які програмні продукти там знаходяться? Який час потрібний з моменту вводу даних до виводу результатів під час роботи даної комп'ютерної програми, бази даних? 2) Чи можливе відновлення стертих файлів? Чи можливе відновлення дефектних магнітних носіїв інформації? Який зміст відновлених файлів? 3) Чи не викликані відхилення в роботі комп'ютера впливом вірусу (якого саме)? Чи поширений негативний вплив вірусу на більшість

програм, чи він діє тільки на певні програми? Чи можливо відновлення в повному обсязі функціонування даної програми (текстового файлу), пошкодженого вірусу? Коли проводилось останнє корегування даного файлу або інсталяція даного програмного продукту? [356, с. 355-361].

Товарознавча експертиза призначається під час розслідування викрадень бюджетних коштів для встановлення обставин викрадення шляхом завищення цін, безпідставного списання продукції, у випадках встановлення розкрадань товару. В ході розслідування викрадень бюджетних коштів зазначена експертиза має бути призначена у випадках закупівлі товарів або надання послуг за рахунок бюджетних коштів (коли завищено виконані роботи для бюджетних установ, зменшено якість товару; реалізовано товар за завищеними цінами тощо). Товарознавча експертиза відноситься до класу технічних експертиз та вирішує питання тотожності й відмінності продукції, досліджує готову продукцію, її маркування, транспортування, реалізацію. Експерт-товарознавець надає висновок з поставлених питань не тільки на підставі наданого на дослідження товару, але й на підставі документів (прибутково-касові документи; документи, які відбивають умови зберігання товару та його якість – висновки відомчих експертиз, картки аналізу та проб).

За допомогою товарознавчої експертизи вирішуються питання про: 1) встановлення найменування, артикула сорту товару; 2) встановлення правильності найменування, маркування, сорту та вартості товару, зазначеного у прибутково-касових документах, цінниках; 3) час випуску товару та місце його виготовлення; 4) якість та споживні властивості, придатність до реалізації та переробки; 5) відповідність виявлених товарів, товарам які виготовлені, відповідно до прибуткових документів, організацією-постачальником; 6) фактичний розмір норм природного зменшення за певних умов зберігання товару тощо.

Будівельно-технічна експертиза призначається у випадках викрадень бюджетних коштів шляхом проведення будівельних робіт за завищеними обсягами виконаних робіт, для визначення вартості будівель та споруд

промислового призначення; встановлення факту відповідності (невідповідності) збудованої або реконструйованої будівлі проекту і вимогам будівельних норм та правил (БНП); визначення вартості різного роду будівельних робіт (спорудження будівель, їх переобладнання, ремонт, благоустрій території та ін.).

На вирішення розглядуваної експертизи можуть бути поставлені питання наступного характеру: 1) обґрунтованість складання проектно-кошторисної документації; 2) правильність відображення характеру та обсягу виконаних робіт в актах прийому робіт; 3) відповідність виконаних робіт, актам прийому виконаних робіт, передбачених кошторисами та проектами виконання робіт; 4) правильність відображення характеру та об'єму виконаних робіт в нарядах на провадження цих робіт; 5) відповідність характеру та об'єму робіт, зазначених у актах прийому виконаних робіт нарядам; 6) завищення норм та розцінок виконаних робіт, а також правильність нарахування зростаючих коефіцієнтів; 7) дотримання правильності списання матеріалів за звітами виконавців робіт, документам бухгалтерії; 8) дотримання вимог проекту якості матеріалів, які використовувались (можливість заміни дорогих матеріалів більш дешевшими). На вирішення будівельно-технічної експертизи можуть бути поставлені й інші запитання, які потребують вирішення спеціальних знань в галузі виконання будівельних робіт.

Разом з постановою про призначення експертизи, слідчий надає на дослідження документацію, з якої експерт має можливість отримати вихідні дані для вирішення поставлених питань. Якщо потрібно вирішити питання про вартість будівель та споруд, експертові надається копія технічного паспорта БТІ (Бюро технічної інвентаризації), а також копії документів або дані, які підтверджують вартість (проект будівництва об'єкта та його кошторис, а також акт комісії про його прийняття до експлуатації тощо).

Вивчення емпіричного матеріалу показує, що трапляються випадки розслідування без провадження експертизи, коли вона обов'язкова за обставинами справи (12,3%); іноді експертизи призначаються для з'ясування питань, які не потребують спеціальних знань (2,1%); перед експертами ставляться запитання, які

не входять до їх компетенції (25,7%); в окремих випадках на підставі висновків експертів будується підозра, при цьому не враховуються інші докази і висновки експертів не оцінюються у сукупності з іншими доказами; вироки суду іноді ґрунтуються на ймовірних висновках експертів.

Серед обставин, що призводять до таких недоліків, на нашу думку, можна віднести: безграмотну постановку питань експерту, неповноту зібраних матеріалів, необхідних для експертного дослідження, слабе орієнтування слідчого у роботі банківської установи, процедурі документообігу.

Підсумовуючі викладене відносно підготовки і призначення експертиз, треба зазначити, що правильне використання спеціальних знань у формі судової експертизи у практиці розслідування викрадень бюджетних коштів сприятиме повному встановленню всіх обставин злочину, з урахуванням отриманого висновку експерта з іншими доказами наявних в матеріалах кримінальної справи.

ВИСНОВКИ

У монографічному дослідженні сформульовані основні положення методики розслідування викрадень бюджетних коштів, висвітлюються такі основні положення, висновки і рекомендації, які спрямовані на вдосконалення формування методики розслідування викрадень бюджетних коштів та покликані сприяти подоланню труднощів у діяльності правоохоронних органів. Проведене дослідження дає підстави для наступних висновків.

1. Криміналістична характеристика викрадень бюджетних коштів є інформаційною основою методики їх розслідування, яка відбиває особливості механізму вчинення злочинів розглядуваної категорії. Розкрито зміст та визначено кореляційні залежності між найбільш важливими елементами криміналістичної характеристики: предмет злочинів – бюджетні кошти; законодавче регулювання бюджетної сфери України за окремими напрямками та державного контролю за використанням бюджетних коштів, як елемента обстановки вчинення викрадень бюджетних коштів; особа злочинця – службова особа; способи викрадень бюджетних коштів та типові сліди.

2. Підкреслено роль предмета злочинного посягання в системі криміналістичної характеристики викрадень бюджетних коштів. Запропоновано класифікацію бюджетних коштів, як предмета розглядуваних злочинів, передбачених ст. 191 КК України, залежно від різних підстав (за рівнем бюджетної системи; за порядком надходження до бюджету відповідного рівня; за джерелами бюджетного фінансування; за напрямом використання коштів; за призначенням).

Визначено обов'язкові ознаки бюджетних коштів, як предмета злочину, передбаченого ст. 191 КК України: включення до нормативно правових та планових документів (закон про бюджет, кошториси, плани використання бюджетних коштів, паспорти бюджетної програми; визначеність напрямків витрати бюджетних коштів; фактичне надходження коштів на рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; визначеність кола осіб та

закріплення підстав розпорядження коштами; наявність підстав для здійснення платежів за рахунок коштів бюджету (бюджетного зобов'язання).

3. Розглянуто особливості законодавчого регулювання бюджетної сфери, як найсуттєвіші умови (елемент обстановки) вчинення викрадень бюджетних коштів. Аналіз вказаного елемента обстановки дозволяє дійти висновку, що викрадення бюджетних коштів вчинюється в умовах суперечливості норм бюджетного законодавства, їх мінливості, періодичному характері дії.

4. Суттєвий вплив на розслідування мають особливості особи злочинця. Встановлено, що особа злочинця викрадень бюджетних коштів характеризується: високим освітнім і віковим рівнем; тривалим досвідом роботи в державному секторі на посадах, пов'язаних з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків; відсутністю судимостей і дисциплінарних стягнень. Названі риси детермінують певну лінію поведінки щодо протидії розслідуванню. Надано характеристику особи – розпорядника (одержувача) бюджетних коштів.

5. Вивчення слідчої практики дозволило здійснити типізацію способів учинення викрадень бюджетних коштів. Певний комплекс прийомів і операцій способу викрадень бюджетних коштів обумовлює відповідну специфічну слідову картину злочину, яка відображена у документах та пам'яті свідків злочину.

6. Ефективність розкриття та розслідування викрадень бюджетних коштів пов'язане із необхідністю своєчасного отримання інформації про злочинну подію. Порушення кримінального провадження про викрадення бюджетних коштів передбачає необхідність встановлення достатніх даних, які вказують на ознаки злочину (на їх об'єктивну сторону; предмет злочину; службову особу – спеціального суб'єкта; спосіб, мотиви та цілі, які спонукали особу до вчинення злочину). Кримінальні провадження розпочинаються на підставі первинних матеріалів, зібраних органами державної контрольно-ревізійної служби; прокурором або слідчим під час розслідування іншої справи. Визначено обсяг і зміст первинних матеріалів про злочини розглядуваної категорії.

7. За даними вивчення кримінальних справ про викрадення бюджетних коштів, залежно від характеру первинного матеріалу, запропоновано типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування. Слідчі ситуації початкового етапу розслідування, відрізняються кількістю і якістю інформації про злочин, що визначає характер завдань розслідування та засоби їх вирішення.

8. Особливості організації розслідування викрадень бюджетних коштів виявилися у грамотно побудованій та своєчасній взаємодії між слідчим, оперативно-розшуковими підрозділами МВС, працівниками ДФС та відповідними відомчими службами. Ефективними формами взаємодії визнано: участь наведених вище осіб у спільних слідчих діях, оперативно-розшукових заходах, виконання запитів, окремих доручень, проведення спільних нарад з питань змін у законодавстві, обміну досвідом.

В системі організаційної діяльності слідчого важливе місце посідає планування розслідування. Запропоновано перелік типових обставин, що підлягають з'ясуванню в ході розслідування викрадень бюджетних коштів. Визначено систему типових версій з урахуванням різних підстав (предмет злочину; механізм учинення злочину; суб'єкт учинення злочину; протидія розслідуванню).

9. Вивчення слідчої практики дозволило запропонувати групу типових форм та способів протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів, які зумовлені, насамперед, службовим становищем суб'єктів протидії, їхнім соціальним статусом, з урахуванням чого визначено найбільш ефективні шляхи (засоби) попередження та подолання визначених форм і способів протидії розслідуванню.

10. Встановлено особливості тактики підготовки та проведення окремих слідчих дій (вилучення, огляд та вивчення документів; допит свідків; підозрюваного (обвинуваченого); призначення судових експертиз), які дозволяють одержати доказову інформацію. Особливості підготовки і проведення окремих слідчих дій визначено залежно від предмета доказування у провадженнях про викрадення бюджетних коштів, джерел доказів, тактичних завдань розслідування. З урахуванням вказаних факторів:

- розроблено класифікацію документів, які містять доказову інформацію та підлягають вилученню, огляду та дослідженню у справах про викрадення бюджетних коштів: 1) документи нормативного і планового характеру, якими встановлено певні обставини про підстави надання, обсяг, розподіл, цільове призначення та використання бюджетних коштів; 2) документи, які містять інформацію про фінансові та господарські операції з бюджетними коштами (казначейські і банківські документи, документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ; тендерні документи; 3) документи, якими визначено статус юридичної чи фізичної особи; 4) неофіційні документи (чорнові записи бухгалтерії, неофіційні облікові реєстри тощо). В окрему класифікаційну групу виділено електронні документи, як джерело доказів у кримінальних справах про викрадення бюджетних коштів;

- визначено типові слідчі ситуації допиту підозрюваних (обвинувачених) та розроблено відповідні їм тактичні комбінації;

- визначено основні групи свідків злочину, предмет їх допиту, можливі мотиви неправдивих свідчень та ефективних тактичних прийомів проведення вказаної слідчої дії;

- розроблено рекомендації щодо підготовки й призначення судово-бухгалтерської та фінансово-економічної експертиз, техніко-криміналістичної експертизи документів, почеркознавчої, комп'ютерно-технічної, товарознавчої, будівельно-технічної експертиз. Які полягають у визначенні їх завдань у провадженнях розглядуваної категорії та підготовки матеріалів для експертного дослідження.

Методика розслідування викрадень бюджетних коштів є окремою криміналістичною методикою, яка тісно пов'язана з методиками розслідування інших економічних злочинів. Сформульовані положення методики можуть бути використані як практичними працівниками слідства, так і науковцями та викладачами криміналістики і спеціального курсу «Розслідування економічних злочинів».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бандурка О.М. Бюджетні процеси та “тінізація” економіки в Україні // Проблеми боротьби зі злочинністю у сфері економічної діяльності /О.М. Бандурка // Проблеми боротьби зі злочинністю у сфері економічної діяльності: наук. – практ. конф., 15-16 груд. 1998 р.: тези допов. – НЮАУ ім. Я. Мудрого. – Х., 1999. – С. 15-18.
2. Криминогенная ситуация в России на рубеже XXI века / [Селиверстов В.И., Антонян Ю.М., Бабаев М.М. и др.]; Под ред. А.И. Гурова. – [Министерство внутренних дел РФ. Государственное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт»]. – М. : ВНИИ МВД России, 2000. – 96 с.: табл., граф., схем. ISBN 5840100390.
3. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики / Р.С. Белкин. – М.: Изд-во НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА М), 2001. – 240 с.
4. Журавель В.А. Сучасні концепції формування окремих криміналістичних методик розслідування злочинів / В.А. Журавель // Вісник Академії правових наук. – Х.: Право. – 2007. – № 2 (49). – С. 177-186.
5. Возгрин И.А. Задачи криминалистической методики на современном этапе ее развития / И.А. Возгрин // Пути повышения эффективности политической работы в органах внутренних дел в свете решений XXVII съезда КПСС. [Сборник научных трудов] / Ред.кол.: Возгрин И.А., Жиданов А.И., Зыбин С.Ф., Сальников В.П., Хальзов В.И., Хон Г.Н. – Л.: Изд-во ВПУ им. 60-летия ВЛКСМ, 1987. – 180 с.
6. Шиканов В.И. Теоретические основы тактических операций в расследовании преступлений. // Проблемы совершенствования тактики и методики расследования преступлений: [Сборник научных трудов] / Редкол.: А.А. Жданова; Шиканов В. И. (отв. ред.) и др. – Иркутск: ИГУ, 1980. – 138 с.

7. Колесниченко, А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений: [Учеб. пособие] / А.Н. Колесниченко, В. Е. Коновалова. – Харьков: Юрид. ин-т, 1985. – 93 с.; 19 см. В надзаг.: Харьк. юрид. ин-т им. Ф. Э. Дзержинского.

8. Радаев В.В. Криминалистическая характеристика преступлений и ее использование в следственной практике: [Лекція] / В.В. Радаев – Волгоград: Изд-во ВСШ МВД СССР, 1987. – 24 с.

9. Селиванов Н. Сущность методики расследования ее принципы / Н. Селиванов // Соц.законность. – 1976. – № 5. – С. 61-64.

10. Облаков А.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений и криминалистические ситуации: [Учебное пособие] / А.Ф. Облаков. – Хабаровск: Хабаровская высшая школа МВД СССР, 1985. – 86,[2] с.; 20 см .

11. Гончаренко В.И. Понятие криминалистической характеристики преступления / В.И Гончаренко, Г.А. Кушнир, В.Л Подпалый // Криминалистика и судебная экспертиза. – 1986. – Вып. 33. – С. 3-8.

12. Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики: понятие, формирование, использование: [Учебное пособие] / А.Ф. Лубин; М-во внутр. дел Рос. Федерации, Нижегород. высш. шк. – Н. Новгород: Нижегород. ВШ МВД РФ, 1991 (1992). – 81 с.; 21 см.

13. Старушкевич А.В. Криміналістична характеристика злочинів: [Навчальний посібник] / А.В Старушкевич. – К., НВТ “Правник” – НАВСУ, 1997. – 41 с.

14. Яблоков Н.П. Криминалистическая характеристика преступлений как составная часть общей криминалистической теории / Н.П. Яблоков // Вестник Московского университета. – Сер. 11, Право – 2000. – № 2. – С. 3-14.

15. Бахін В. Склад і призначення криміналістичної характеристики злочинів / В. Бахін, Б. Лук'янчиков // Правничий часопис Донецького університету. – Донецьк. 2000 р. – № 1 (4). – С. 39-43.

16. Весельський В. Криміналістична характеристика злочинів / В. Весельський // Право України. – 2001. – № 5. – С. 112-114.

17. Лук'янчиков Є.Д. Щодо співвідношення предмета доказування та криміналістичної характеристики злочинів / Є.Д. Лук'янчиков // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 26-33.

18. Ермолович В.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений [монографія] / В. Ф. Ермолович. – Минск: Амалфея, 2001. – 304 с. – Библиогр.: С. 285-302. – ISBN 985-441-187-7: 52.83 р. ББК 67.52.

19. Филиппов А.Г. Общие положения методики расследования отдельных видов и групп преступлений (криминалистической методики) // Криминалистика: Учеб. для высш. юрид. учеб. заведений / [Агафонов В.В., Бурнашев Н.А., Волков Е.А. и др.]; Под ред. А.Г. Филиппова. – 2. изд., перераб. и доп. – М.: Спарк, 2000. – 686 с.: ил., схем.; 21 см. ISBN 5-88914-147-3 Авт. указаны на обороте тит. л. Криминалистика – Российская Федерация – Учебник для высшей школы.

20. Волобуєв А.Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва: [монографія] / А.Ф. Волобуєв. – Харків: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 2000. – 336 с. – ISBN 966-610-045-2.

21. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: [монографія] / авт. кол: В.Ю. Шепітько, В.О.Коновалова, В.А.Журавель та ін.; За ред. В.Ю.Шепітька. – Х.: Право, 2006. – 624 с.

22. Настільна книга слідчого: [Наук.- практ. видання для слідчих і дізнавачів] / [М.І. Панов, В.Ю. Шепітько, В.О. Коновалова та ін.]; В.Я. Тацій (голов.ред.). – [2-ге вид., перероб. і доп.]: Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – К.: Вид. дім «Ін Юре», 2007. – 726 с. іл., табл. – ISBN 978-966-313-345-4.

23. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики: [Учеб. для вузов по спец. "Правоведение"] / [С.М. Астапкина, В.В. Бугай, В.Д. Грабовский и др.] / Под ред. проф. В.Д. Грабовского, доц. А.Ф. Лубина; М-во внутр. дел Рос. Федерации, Нижегород. высш. шк. – Н. Новгород: НВШ МВД РФ,

1995. – 399 с.; 21 см. ISBN 5-88840-002-5 (В пер.): Б.ц. Авт. указаны на обороте тит. л.

24. Криминалистика: [учеб. для юрид. фак. и вузов] / [В.Н. Герасимов, В.Я. Колдин, В.В. Крылов и др.]; Руководитель авт. коллектива и отв. ред. Н.П. Яблоков. – М.: Бек, 1995. – 689 с.: ил.; 21 см. ISBN 5-85639-046-6 (В пер.): Б.ц. Авт. указаны на обороте тит.л.

25. Руководство для следователей / [Баев О.Я. и др.]; Под ред. Н.А. Селиванова, В.А. Снеткова. – М. Изд. дом "ИНФРА-М": ИПК "Лига разума", 1997. – 732 с.; 25 см. ISBN 5-86225-651-2.

26. Фокина А.А. Роль криминалистической характеристики преступлений в укреплении связи науки криминалистики и практики расследования / А.А Фокина // Криминалистика и судебная экспертиза. – К., 1990. – Вып.41.– С.17-23.

27. Волобуєв А.Ф. Наукові основи комплексної методики розслідування корисливих злочинів у сфері підприємництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юрид. наук: спец. 12.00.09 “Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза” / А.Ф. Волобуєв. – Харків, 2002. – 42 с.

28. Зелинский А.Ф. Криминология: [Курс лекцій] / Анатолий Феофанович Зелинский – Харьков; Университет внутренних дел.: Прапор, 1996. – 260 с. – ISBN 5-7766-0509-1.

29. Матусовський Г.А. Оновлення криміналістичних методик – шлях до подолання економічних злочинів / Г.А. Матусовський // Право України. – 1997. – № 11. – С. 75-77.

30. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ: [монографія] / Григорий Абрамович Матусовский – Х.: Консум, 1999 – 480 с. рис., табл. – ISBN 966-7124-61-4.

31. Кримінальне право України. Загальна частина: Підручник / [Бажанов М.І., Баулін Ю.В., Борисов В.І., Гавриш С.Б., Кривоченко Л.М.] / М.І. Бажанов (ред.). МОН України – [2-ге вид., перероб. та доп.] – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 480 с. – Бібліогр.: С. 472-474. – ISBN 966-667-160-3.

32. Пинаев, А.А. Уголовно-правовая борьба с хищениями [наук.-практ.пос.] / Анатолий Алексеевич Пинаев. – Х.: Издательское объединение "Вища школа" при Харьковском гос. ун-те, 1975. – 189 с. – Библиогр.: С. 176-188.

33. Тишкевич И.С. Уголовно-правовая охрана личной собственности граждан / Иван Станиславович Тишкевич Минск: Правл. о-ва "Знание" СССР, 1988 – 22 с.; 20 см. – (Материал в помощь лектору Правл. о-ва "Знание" БССР, Науч.-метод. секция по пропаганде правовых знаний). – Библиогр.: С. 21-22. – ISBN 986-729-190-9: 2 к.

34. Коржанський М.Й. Кваліфікація злочинів: [навч. пос.] / М.Й. Коржанський. – [Видання 2-ге]. – К.: Атіка, 2002. – 640 с.

35. Бажанов М.И. Ответственность за кражу личного имущества граждан и разбой по советскому уголовному законодательству: [учебн. пос.] /М.И. Бажанов. – Харьков, 1957. – 146 с.

36. Волженкин Б.В. Корыстные злоупотребления по службе (хищения, взяточничество, злоупотребление служебным положением): уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации: автореф. дис. на получ. учён. степ. доктора юрид. наук: спец. 12.00.09 “Уголовный процесс, криминалистика; судебная экспертиза” / Б.В. Волженкин. – М.,1991. – 57 с.

37. Матышевский П.С. Преступления против собственности и смежные с ними преступления: [научн. пос] / П.С. Матышевский. – К.: Юринком, 1996. – 240 с. – ISBN 5-7707-8873-9.

38. Прокопович Е. Отграничение злоупотребления служебным положением от хищения / Е. Прокопович // Сов.юстиция. – 1980. – № 22. – С. 64-71.

39. Тарарухин С.А. Отграничение хищений от злоупотребления служебным положением / С.А. Тарарухин, А.Я. Светлов // Соц. законность. – 1995. – № 5. – С. 35-42.

40. Баранова З.Т. Расследование хищений денежных средств в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете / [З.Т. Баранова, В.В. Братковская, В.Г. Танасевич]; Всесоюзный ин-т по изучению причин и разработке мер предупреждения преступности. – М., 1964. – 159 с.

41. Расследование хищений государственного или общественного имущества, совершенных путем присвоения, растраты либо злоупотребления служебным положением: [учебное пособие высшей школы МООП СССР] / [Б.Е. Богданов, В.В. Братковская, В.А. Пашковский, А.Р. Ратинов, В.Г. Самойлов, Г.К. Синилов, В.Г. Танасевич и др.]; под ред. Хилобока М.П. – М.: Научный исследовательский и редакционный издательский отдел, 1968. – 78 с.

42. Селиванов Н.А. Расследование хищений социалистического имущества, совершаемых путем присвоения или растраты либо злоупотреблением служебным положением // Справочник следователя (Практическая криминалистика: расследование отдельных видов преступлений) / Н.А. Селиванов. – М.: «Юрид. лит.», 1982. – 152 с.

43. Расследование хищений государственного или общественного имущества: (Проблемы тактики и методики) / [В.Е. Коновалова, А.Н. Колесниченко, Г.А. Матусовский и др.] Харьков: Вища шк.: Изд-во при Харьк. гос. ун-те, 1987. – 167 с.; 22 см – Авт. указаны перед вып. дан. – Библиогр. в примеч.: С. 157-164.

44. Носов А.В. Криминалистическая характеристика хищения денежных средств в кредитно-банковской сфере и её использование в следственной практике: автореф. дис. на получ. научн. степ. д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза» / А.В. Носов. – Волгоград, 1995. – 36 с.

45. Луценко О.А. Расследование хищений в сфере банковской деятельности: автореф. дис. на получ. научн. степ. д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза» / О.А. Луценко. – Краснодар, 1998. – 36 с. – [Кубанский государственный университет].

46. Багинський В.З. Основні питання методики розслідування розкрадань (Ст.Ст. 84, 86¹ КК України), які відбуваються в умовах економічних перетворень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.09 «Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза» / В.З. Багинський. – Х., 1999. – 20 с.; [Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого].

47. Белов М.В. Основы расследования хищений, совершаемых работниками банков с использованием служебного положения: автореф. дис. на получение научн. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза» / М.В. Белов. – Саратов, 1999. – 213 с.; [Саратовский юридический институт МВД России].

48. Векленко В.В. Классификация хищений: [монография] / В.В. Векленко. – Омск: Омская академия МВД России, 2001. – 126 с.

49. Хищения в сфере экономической деятельности: механизм преступления и его выявление: метод. пособие / [Сологуб Н.М., Евдокимов С.Г., Данилова Н.А.] – М.: Изд. «Приор», 2002. – 256 с. – ISBN 5-7990-0743-3.

50. Самойленко О.А. Особливості розслідування викрадень майна, вчинених із використанням комп'ютерних технологій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза» / О.А. Самойленко. – Донецьк, 2006. – 25 с. [Донецький юридичний ін-т Луганського держ. ун-ту внутрішніх справ України].

51. Гарбуз Г.С. Методика по расследованию присвоения или растраты, совершаемых в бюджетной сфере: автореф. дисс. на получ. учён. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 – уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность / Г.С. Гарбуз. – Красноярск, 2007. – 24 с. [Сибирский юридический институт].

52. Мельник Н. Уголовная ответственность за нарушение бюджетного законодательства: комментарий и некоторые выводы / Н. Мельник, Н. Хавронюк // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1997. – № 11. – С. 25-35.

53. Долгий О. Щодо кримінальних порушень встановленого законом порядку зміни складу і структури бюджетів / О. Долгий // Право України. – 1998. – № 3. – С. 18-20.

54. Перепелиця А.І. Суб'єктивна сторона складу злочину порушення законодавства про бюджетну систему України / А.І. Перепелиця // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. Збірник наукових статей. – Донецьк.

Донецький інститут внутрішніх справ при Донецькому держ. Ун-ті – 1998. – № 2. – С. 37–40.

55. Гуторова Н.О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України: [Монографія] / Н.О. Гуторова/ Національний ун-т внутрішніх справ. – Х.: Видавництво Національного ун-та внутрішніх справ, 2001. – 384 с. – Бібліогр.: С. 340-381. – ISBN 966-610-023-1.

56. Дудоров О. Порухення законодавства про бюджетну систему України: проблеми кваліфікації злочину / О. Дудоров // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – № 2 (29) – №. 145-157.

57. Навроцький, Вячеслав Олександрович. Кримінальне право України. Особлива частина: [Курс лекцій] / В.О. Навроцький. – К.: Знання, 2000. – 771 с. – (Вища освіта ХХІ століття). – ISBN 966-7293-46-7.

58. Степанюк Р.Л. Методика розслідування злочинних порушень бюджетного законодавства України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза» / Р.Л. Степанюк. – Х., 2003. – 20 с. – [Харк. нац. ун-т внутр. справ].

59. Степанюк. Р.Л. Криміналістичні особливості предмета злочинів, пов'язаних з порушеннями бюджетного законодавства / Р.Л. Степанюк // Теорія та практика криміналістичного забезпечення розкриття та розслідування злочинів у сучасних умовах: Міжнародна наук.-практ. конф. (1 частина): тези доповідей, 3-5 окт. 2001 р. – К.: НАВСУ, 2001. – 376 с.

60. Воронова Лідія Костянтинівна. Фінансове право України: [Підручник] / Л.К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 440 с. – (Серія "Юридична бібліотека"). – Бібліогр.: С. 394-407. – ISBN 966-520-091-7.

61. Про банки і банківську діяльність [Текст]: Закон України від 7 груд. 2000 р. № 2121-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – 17 січня – № 8.

62. Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ [Текст]: Наказ ДКУ від 26.12.2003 № 242 // Офіційний вісник України від 13.02.2004 – 2004 р. – № 4. – том 2. – С. 552.

63. Про систему валютного регулювання і валютного контролю [Текст]: Декрет КМУ від 19.02.1993 № 15-93 // Відомості Верховної Ради. – № 17. – 1993. – С. 184.

64. Про платіжні системи та переказ грошей в Україні [Текст]: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2346-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 20. – Ст. 828.

65. Про обіг векселів в Україні [Текст]: Закон України від 05.04.2001 № 2374-III // Урядовий кур'єр. – 2001 – 4 травня – № 78.

66. Про проведення вексельних розрахунків з відшкодування різниці в тарифах на теплову енергію та порядок видачі у 2010 році органами місцевого самоврядування в м. Києві векселів, їх обігу та погашення [Текст]: Постанова КМУ від 18 серпня 2010 р. № 721 // Офіційний вісник України. – 2010 р. – № 65.

67. Деякі питання покриття тимчасових касових розривів міського бюджету м. Києва [Текст]: Розпорядження КМУ від 25 березня 2009 р. № 308 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 22. – Ст. 705.

68. Про уповноваження Міністра фінансів на підписання векселів у національній валюті на користь Міжнародного валютного фонду [Текст]: Розпорядження КМУ від 13 червня 2012. – № 350-р // Урядовий кур'єр. – 2012. – 11 серпн. – № 125.

69. Про затвердження порядку виконання державного бюджету за доходами [Текст]: Наказ Державного казначейства України від 19 груд. 2000 р. № 131 // Офіційний Вісник України. – 2001. – № 5. – Ст. 201.

70. Про Державний бюджет України на 2007 рік [Текст]: Закон України від 19.12.2006 № 489-V // Урядовий кур'єр. – 2006. – 23 грудн. – № 243.

71. Про Державний бюджет України на 2008 рік [Текст]: Закон України від 28.12.2007 № 107-VI // Урядовий кур'єр. – 2007. – 31 грудня. – № 247.

72. Про джерела фінансування органів державної влади [Текст]: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1999 р. – 27 серпн. – № 34. – Ст. 274.

73. Про деякі питання використання позабюджетних коштів Державної податкової адміністрації [Текст]: Постанова КМУ від 5 травня 1999 р. № 764 // Офіційний вісник України. – 1999. – 21 травн. – № 18. – С. 103.

74. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI [Текст]: // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – 24 груд. – № 50. – Ст. 572. – С. 1778.

75. Деякі питання розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів [Текст]: Постанова КМУ від 8 грудня 2010 р. № 1149 // Урядовий кур'єр. – 2010. – 29 грудн. – № 245.

76. Порядок перерозподілу бюджетних призначень на централізовані заходи і програми Міністерства освіти і науки України між адміністративно-територіальними одиницями на 2009 рік за окремими бюджетними програмами [Текст]: Наказ МФУ від 28.01.2009 р. № 50 // Офіційний вісник України. – 2009. – 20 лют. – № 10. – С. 22. – Ст. 303.

77. Про структуру бюджетної класифікації [Текст]: Постанова ВРУ від 12.07.1996 р. № 327/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – 15 жовт. – № 42. – Ст. 208.

78. Про бюджетну класифікацію [Текст]: Наказ МФУ від 14 січня 2011 року N 11 // Офіційний вісник України. – 2011 р. – № 27.

79. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [Текст]: Наказ МФУ від 12.03.2012 № 333 // Офіційний вісник України. – 2012 р. – № 27.

80. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів [Текст]: Наказ МФУ від 22.12.2011 № 1691 // Офіційний вісник України. – 2012 . – 30 січн. – № 6.

81. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу [Текст]: Наказ МФУ від 23.08.2012 № 939 // Офіційний вісник України. – 2012. – 19 лист. – № 86.

82. Про вдосконалення структури розпорядників бюджетних коштів [Текст]: Розпорядження КМУ від 31 травня 2006 р. № 296-р. // Офіційний вісник України. – 2006. – 14 червн. – № 22. – С. 144. – Ст. 1657.

83. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [Текст]: Розпорядження КМУ від 14 вересня 2002 р. № 538-р // Офіційний вісник України. – 2002. – 04 жовтн. – № 38. – С. 241. – Ст. 1793.

84. Про Державний бюджет України на 2010 рік [Текст]: Закон України від 27.04.2010 р. № 2154-VI // Урядовий кур'єр. – 2010. – 30 квітн. – № 80.

85. Фінансове право: проблеми розвитку та застосування: [монографія] / А.Т. Ковальчук, А.В. Матіос, Л.К. Воронова (заг.ред.) / Київський ун-т ринкових відносин /– К.: Парламентське вид-во, 2010. – 480 с. – Бібліогр.: С. 433-472. – ISBN 978-966-611-740-6.

86. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Текст]: Постанова КМУ від 28 лютого 2002 р. № 228 // Офіційний вісник України. – 2002. – 15 бер. – № 9. – С. 101. – Ст. 414.

87. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів [Текст]: Наказ МФУ від 23.08.2012 № 938 // Офіційний вісник України. – 2012. – 01 жовтн. – № 72

88. Положення про єдиний казначейський рахунок [Текст]: Наказ ДКУ від 26 червня 2002 р. № 122 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 30. – С. 10. – Ст. 14.

89. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету [Текст]: Наказ МФУ від 30.09.2011 № 1223 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – 23 грудн. – № 97

90. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України [Текст]: Наказ МФУ від 02.03.2012 № 309 // Офіційний вісник України. – 2012. – 06 квітн. – № 24

91. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України [Текст]: Наказ МФУ від 22.06.2012 № 758 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 59.

92. Порядок використання у 2009-2013 роках бюджетних коштів, що спрямовуються на підтримку підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів [Текст]: Постанова КМУ від 26 лют. 2009 р. № 153 // Офіційний вісник України. – 2009. – 10 бер. – № 15. – С. 26. – Ст. 479.

93. Порядок перерозподілу бюджетних призначень на централізовані заходи з оздоровлення громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, між адміністративно-територіальними одиницями на 2009 рік [Текст]: Наказ МФУ від 27.01.2009 р. № 47 // Офіційний вісник України. – 2009. – 27 лют. – № 12. – С. 74.

94. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [Текст]: Постанова НБУ від 21.01.2004 р. № 22 // Офіційний вісник України. – 2004. – 16 квіт. – № 13. – С. 110. – Ст. 908.

95. План рахунків бухгалтерського обліку банків України [текст]: Постанова Правління НБУ від 17.06.2004 № 280 // Офіційний вісник України. – 2004. – 13 серп. – № 30. – том 1. – С. 319. – Ст. 2033.

96. Деякі питання касового виконання Державного бюджету України [текст]: постанова КМУ від 01.03.2001 р. № 200 // Офіційний вісник України. – 2001. – 26 квіт. – № 33. – С. 117. – Ст. 805.

97. Про залучення банків України до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державної казначейської служби України у 2012-2014 роках [текст]: наказ МФУ від 09.12.2011 № 1587 // Офіційний вісник України. – 2011. – 30 грудн. – № 100.

98. Правила бухгалтерського обліку операцій з використанням платіжних карток у банках України [Текст]: Постанова правління НБУ від 08.04.2005 р. № 123 // Офіційний вісник України. – 2005. – 13 трав. – № 17. – С. 50. – Ст. 913.

99. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах [Текст]: Постанова НБУ від 12.11.2003 р.

№ 492 // Офіційний вісник України. – 2003– 02 квіт. – № 51. – т. 1. – С. 316. – Ст. 2707.

100. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст]: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – 03 вер. – № 33. – С. 71.

101. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання [Текст]: Наказ ДКУ від 27 лип. 2000 р. № 68 // Офіційний вісник України. – 2000. – 22 вер. – № 36. – С. 231. – Ст. 1571.

102. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ [Текст]: Наказ ДКУ від 10 лип. 2000 р. № 61 // Офіційний вісник України. – 2000. – 08 вер. – № 34. – С. 172. – Ст. 1469.

103. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СРСР [Електронний ресурс]: Наказ Мінфіну СРСР від 10.03.87 р. № 61. // режим доступу:<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0061400-87>.

104. Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті [Текст]: Наказ ДКУ від 24.07.2001р. № 126 // Офіційний вісник України. – 2001. – 23 сер. – № 32. – С. 350. – Ст. 1507.

105. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання [Текст]: Наказ ДКУ України від 06.10.2000 р. № 100 // Офіційний вісник України. – 2000. – 24 листоп. – № 45. – С. 116. – Ст. 1951.

106. Судова бухгалтерія: [Підручник] / В.М. Глібко, О.П. Бущан. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 224 с. – ISBN: 966-667-142-5.

107. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [Текст]: Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 49. – С. 376.

108. Про загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття [Текст]: Закон України від 02.03.2000 р. № 1533-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 22. – С. 171.

109. Про зайнятість населення [Текст]: Закон України від від 05.07.2012 № 5067-VI // Урядовий кур'єр. – 12.09.2012. – № 164

110. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності [Текст]: Закон України 23.09.1999 р. № 1105-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 46. – С. 403.

111. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [Текст]: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – С. 110.

112. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 16. – С. 215.

113. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [Текст]: Постанова КМУ від 12 трав. 2007 р. № 698 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 37. – С. 18.

114. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій [Текст]: Постанова КМУ від 20 трав. 2009 р. № 506 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 39. – С. 30.

115. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні [Текст]: Наказ ДКУ, ГКРУ від 14.12.2004 р. № 215/338 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 2. – С. 241.

116. Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України [Текст]: Наказ

ГКРУ, МВС, СБУ, Генеральної прокуратури від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 // Офіційний вісник України. – 2006 р. – № 44. – С. 162.

117. Про затвердження Порядку проведення ревізій Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею [Текст]: Наказ МФУ від 10.04.2012 № 446 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 35.

118. Порядок проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби [Текст]: Наказ ГКРУ від 26.06.2007 р. № 136 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 52. – С. 266.

119. Деякі питання використання у 2012 році коштів у сфері енергоефективності та енергозбереження [Текст]: Постанова ВРУ від 11 липня 2012 р. № 615 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 52

120. Про Положення про Міністерство фінансів України [Текст]: Указ Президента України від 08.04.2011 № 446/2011 // Офіційний вісник України. – від 26.04.2011. – № 29.

121. Про Положення про Державну казначейську службу України [Текст]: Указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 // Урядовий кур'єр. – від 19.05.2011. – № 89.

122. Про затвердження Стандарту Рахункової палати та Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів [Текст]: Постанова Колегії рахункової палати України від 27.12.2004 р. № 28-6 // Офіційний вісник України. – 2005. – 16 січн. – № 3. – С. 108. – Ст. 706.

123. Кузьменко О. Проблеми співвідношення компетенції парламенту і Рахункової палати у контрольно-бюджетній сфері / О. Кузьменко // Право України – 2001. – № 4. – С. 101-105.

124. Біленчук П.Д. Процесуальні та криміналістичні проблеми дослідження обвинуваченого (проблеми комплексного вивчення особи обвинуваченого в стадії попереднього слідства): [Монографія] / П.Д. Біленчук. – К.: Атіка, 1999. – 351 с. – [Національна академія внутрішніх справ України]. – Бібліогр.: С. 335-350.

125. Антонян Ю.М. Личность преступника / Ю.М. Антонян, В.Н. Кудрявцев, В.Е. Эминов / Ассоциация Юридический центр. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – 364 с. – (Серия "Теория и практика уголовного права и уголовного процесса"). – ISBN 5-94201-324-1.

126. Журавель В. Криміналістична характеристика злочинів: реальність чи ілюзія? / В. Журавель // Правничий часопис Донецького університету. – 2001. – №1 (6). – С. 56-59.

127. Белкин Р.С. Курс криминалистики: в 3 т. / Р.С. Белкин – М.: Юристъ, 1997.– Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации /Рафаил Самуилович Белкин.– М. : Юристъ, 1997 – 480 с. – ISBN 5-7357-0201-7.

128. Sutherland, E.H. 1983. White-Collar Crime: The Uncut Version, with an introduction by Ceis and Coff Reprint. New Haven, CT: Yale University Press.

129. Еникеев М.И. Криминалистическое учение о поведении преступника как теоретическая основа деятельности по раскрытию преступлений / М.И. Еникеев, В.А. Образцов // Теория криминалистики и методика расследования преступлений: Сборник научных трудов. – М.: ВЮЗИ, 1990. – С. 59-64.

130. Андрушко П.П. Кримінальна відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему (Науково-практичний коментар до статей 80³ та 80⁴ Кримінального кодексу України) / П.П. Андрушко // Юридичний вісник України. Інформаційно-правовий банк. – 2000. – № 8 (244). – 24 лютого –1 бер. – С. 22-32.

131. Магарин Н.С. Субъект преступления по новому уголовному законодательству Украины: [учебн. - практ.пос.] / Н.С. Магарин, Д.В Бараненко; под ред. Е.Л. Стрельцова [Одесский национальный ун-т им. И.И. Мечникова. Экономико-правовой факультет]. – О.: Астропринт, 2001. – 104 с. – ISBN 978-966-2004-01-4.

132. Берлач Н.А. Конкретизація службових осіб – суб'єктів злочинів проти централізованих та децентралізованих фінансів / Н.А. Берлач // Теорія та практика застосування чинного кримінально-процесуального законодавства у сучасних

умовах: наук.-практ. конф., 3-5 жовт. 2002 р.: тези доп. у 2-х ч. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – Ч. 2. – С. 39-40.

133. Мельник М.І. Науково-практичний коментар Закону України «Про боротьбу з корупцією»/ М.І. Мельник, А.І. Редька, М.І. Хавронюк; под ред. М.І. Мельник. – К.: Атіка, 2008. – На обкл. автори не зазнач. – ISBN 978-966-326-295-6.

1342. Милуков С.Ф. Учет личности преступника в деятельности аппаратов БХСС: [учебн. пособ.] / С.Ф. Милуков. – Горький: Горьковская высшая школа МВД СССР, 1985. – 34 с.

135. Кондратюк Л. Социально-психологическая характеристика субъектов организованной преступности / Л. Кондратюк // ГУОП МВД России: мы приняли их вызов. – М., 1998. – С. 277- 278.

136. Корчагин А.Г. Преступления в сфере экономики и экономическая преступность / А.Г. Корчагин – Владивосток: Изд-во Дальневосточного университета, 1999. – 267 с.

137. Тайбаков А.А. Личность преступника и жертвы корыстных посягательств (опыт криминологического и социологического исследования) / Алексей Алексеевич Тайбаков; [В.П. Сальников (ред.)]; Санкт-Петербургский ун-т. – Петрозаводск: Издательство Петрозаводского гос. ун-та, 2000. – 88 с.: ил. – ISBN 5-8021-0106-7.

138. Стрельцов Є.Л. Економічні злочини: внутрідержавні та міжнародні аспекти: [навч. посібн.] / Є.Л. Стрельцов. – Одеса: Астропринт, 2000. – 476 с.

139. Улицкий С.Я. Проблемы обратной силы неблагоприятного для виновного уголовного закона: Учебн. пособие по уголовному праву и уголовной политике / Дальневосточный гос. ун-т. Юридический ин-т / С.Я. Улицкий [науч. ред. А.Г. Корчагин]. – Владивосток: Изд-во Дальневосточного ун-та, 2000. – 37 с.

140. Бойко А.М. Детермінація економічної злочинності в Україні в умовах переходу до ринкової економіки (теоретико-кримінологічне дослідження): [монографія] / Андрій Михайлович Бойко. – Л.: ВЦ ЛНУ ім. І.Франка, 2008. – 380 с. – (Львівський національний ун-т ім. Івана Франка).

141. Титаренко О.О. Кримінологічна характеристика осіб, що вчиняють економічні злочини на вугледобувних підприємствах, та напрямки її використання у діяльності підрозділів ДСБЕЗ / О.О. Титаренко // Влада. Людина. Закон: Юридичний науково-публіцистичний журнал. – Запоріжжя: ЗНУ, юр. ф-т, 2005. – № 6. – С. 58–63.

142. Корж В. Криміналістична характеристика спеціального суб'єкта /В. Корж, В.Фіронов // Вісник прокуратури №6 (72) червень 2007. – С. 100-103.

143. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків, виявлення та розслідування: [Монографія] / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк; Н.-д. центр з проблем оподаткування. – К.: Істина, 2008. – 216 с. – ISBN 978-966-8909-15-3.

144. Навроцький В Ознаки посадової особи та кваліфікація господарських злочинів, вчинених нею / В. Навроцький, Л. Брич // Підприємництво, господарство та право. – № 1, січень 2001. – С. 58-62.

145. Бондаренко Д.А. Злочини, пов'язані з використанням владних повноважень: особа злочинця як елемент криміналістичної характеристики / Д.А. Бондаренко // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2'2000. – С. 214-218.

146. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України [Бойко А.М., Брич Л.П., Грищук В.К., Дудоров О.О., Мельник М.І.] / Микола Іванович Мельник (ред.), Микола Іванович Хавронюк (ред.). – [6-те вид., переробл. та доп.] – К.: Юридична думка, 2009. – 1236 с.

147. Кочерга В. Законопроект, який став законом / В. Кочерга, Є. Фесенко // Право України. – 1998. – № 7. – С. 91-95.

148. Кримінальне право України. Особлива частина: підручник / Київський національний ун-т внутрішніх справ; Київський міжнародний ун-т [Александров Юрій Валер'янович, Дудоров Олександр Олексійович, Мельник Микола Іванович, Клименко Вадим Арсенович, Навроцький В'ячеслав Олександрович, Осадчий Володимир Іванович,] / Микола Іванович Мельник

(ред.), Вадим Арсенович Клименко (ред.). – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.] – К.: Атіка, 2008. – 712 с.

149. Степанюк Р.Л. Особливості суб'єктів злочинів, пов'язаних з порушенням бюджетного законодавства / Р.Л. Степанюк // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – Х., 2002. – Вип. 18. – С. 127-130.

150. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету [Текст]: Наказ МФУ від 28.01.2002 р. № 57 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 6. – С. 203.

151. Інструкція про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі: [Текст]: Наказ Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року № 574 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 2 – Ст. 76.

152. Попович В.М. Криминализация финансово-хозяйственных отношений – путь в глухой угол / В.М. Попович // Злочинність в Україні. – Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1994. – №2. – С. 52-65.

153. Кримінальна справа № 1-201 за 2008 р. Архів Гірняцького районного суду м. Макіївки Донецької області.

154. Носиков В.Д. Организация и планирование труда на промышленном предприятии / В.Д. Носиков // Труды Горьковской высшей школы МВД СССР. Вып. 6 / Редкол.: Александров С.А., Артемов С.Д., Бабаев В.К., Голубятников С.П., Игошев К.Е. (Отв. ред.), Макаров Б.И., Носиков В.Д., Спиров М.М. – Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1976. – 104 с.

155. Бантышев А.Ф. Должностные преступления (вопросы квалификации): [Учеб. пособие] / Александр Федорович Бантышев (Академия Службы безопасности Украины). – К., 1996. – 45 с.

156. Кримінологія: [навч. посіб.] / Ю.Ф. Іванов, О.М. Джужа; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – [Вид. 2-е, допов. та перероб.]. – К.: Видавець Паливода А.В., 2008. – 292 с.: табл. – 1000 екз. – ISBN 978-966-437-035-3.

157. Кримінологія. Загальна та Особлива частини: [підручник для студ. юрид. спец. вищих навч. закл.] / І.М. Даньшин, В.В. Голіна, М.Ю. Валуйська,

О.В. Лисодєд, С.Ю. Лукашевич. [та ін.]; ред. В.В. Голіна; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – [2-ге вид., переробл. і доп.] – Х.: Право, 2009. – 288с. – ISBN 966-7146-30-8.

158. Криминалистика: [учебник для студ. вузов, обуч. по спец. "Юриспруденция"] / Т.С. Волчецкая [и др.]; отв. ред. Н.П. Яблоков; Московский гос. ун-т им. М.В.Ломоносова. Юридический факультет. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Юрист, 2005. – 781 с. – (Institutiones). – ISBN 5-7975-0167-8.

159. Куклянскис С.С. Расследование и предупреждение хищений денежных средств: [методическое пособие] / С.С. Куклянскис. – Вильнюс. – 1974. – 96 с.

160. Журавлев С.Ю. Расследование экономических преступлений [Монографія]: / Журавлев Сергей Юрьевич – М., Изд. «Юрлитинформ», 2005. – 496 с.

161. Наринский А.С. Контроль в условиях рыночной экономики /А.С. Наринский, Н.Г. Гаждиев. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176с.: ил. – Б.ц. – ISBN 5-279-01069-3.

162. Криминалистика: [Учебник для студ. вузов, обучающихся по спец. "Юриспруденция"] / авт.кол. Аверьянова Т.В., Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Россинская Е.Р [Р.С. Белкин (ред.)]. – М.: НОРМА (Издательская группа НОРМА –ИНФРА-М), 2002. – 971 с.: рис., табл. – Библиогр.: в конце разд.

163. Уткин М.С. Особенности расследования и предупреждения хищений в потребительской кооперации / М.С. Уткин. – Свердловск, 1976. – 26 с.

164. Козицын Я.М. Расследование хищений государственного и общественного имущества, совершенных с использованием банковских операций: автореф. дис. на получ. учён. степени канд. юрид. наук / Я.М. Козицын. – Саратов, 1965. – 16 с.– [Саратовский юридический институт им. Д.И. Курского].

165. Титова К.А. Методика расследования хищений в сфере жилищно-коммунального хозяйства: автореф. дис. на получ. научн. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 – «уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / К.А. Титова. – Томск – 2009. – с. 20.

166. Кримінальна справа № 11-917-08 Архів Апеляційного суду Донецької області за 2008 рік.

1676. Кримінальна справа № 1-125/02 Пролетарського районного суду м. Донецька за 2002 рік.

168. За матеріалами прокуратури Будьонівського району м. Донецька за 2008 рік.

169. Кримінальна справа № 1-678-08 за 2008 рік. Архів Дружківського міського суду Донецької області.

170. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [Текст]: Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 // Офіційний вісник України. – 2005. – 04 лют. – № 3. – С. 186. – Ст. 155.

171. За матеріалами прокуратури Київського району м. Донецька за 2008 рік.

172. Матеріали УДСБЕЗ ГУМВС України в Харківській області за 2010 рік.

173. Правила визначення вартості будівництва Д.1.1-1-2000 [Текст]: Наказ Державного управління будівництва України від 27.08.2000 р. № 174 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 8. – С. 303.

174. Порядок проведення ремонту та утримання об'єктів благоустрою населених пунктів [Електроний ресурс]: Лист Державного комітету України з будівництва та архітектури та Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 24.02.2005 № 7/8-134, № 4/3-260// режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cvi-bin/laws/main.=531-93-%EF>.

175. Кримінальна справа № 1-548-08 за 2008 рік. Архів Приморського районного суду м. Маріуполя Донецької області.

176. Кримінальна справа № 11-917-08 за 2008 рік. Архів Апеляційного суду Донецької області.

177. Лопушанский Ф.А. Использование в расследовании данных о способах хищений денежных средств / Ф.А. Лопушанский, В.Д. Поздняк // Криминалистика и судебная экспертиза (Республиканский межведомственный сборник научных и

научно-методических работ). [Редкол.: Ароцкер Л.Е., Гордон Б.Е., Колесниченко А.Н., и др. Отв. ред. И.Т. Гавриленко]. – [Вып. 10]. – К., 1973. – 416 с.

178. Кустов А.М. Криминалистика и механизм преступления: [Цикл лекцій] / А.М. Кустов. – М.: Издат-во Московского психологического института, 2002. – с. 232.

179. За результатами вивчення наглядного провадження в обласних прокуратурах м. Донецька, м. Дніпропетровська та м. Луганська за 2008-2009 р.

180. Криміналістика: [Підручник] / Кол. Авт: В.Ю. Шепітько, В.О. Коновалова, В.А. Журавель та ін. / За ред. проф.. В.Ю. Шепітька. – [4-е вид., перероб. і доп.] – Харків: Право, 2008. – 464 с. – ISBN 978-966-458-067-7.

181. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту [текст]: Постанова КМУ від 25 березня 2006 р. № 361 // Офіційний вісник України. – 2006. – 12 квіт. – № 13. – С. – 147. – Ст. 868.

182. Скалозуб Л. П. Взаємодія оперативних підрозділів з органами контролю щодо протидії економічним злочинам / Л.П.Скалозуб, В.І. Василичук // Науковий вісник КНУВС. – №1. – 2010. – С. 213 – 218.

183. Судова бухгалтерія: [Підручник] / Камлик Микола Ілліч. (Національна академія внутрішніх справ України). – [4. вид., доп. та перероб.] – К.: Атіка, 2003. – 592 с. – ISBN 966-7714-14-4.

184. Бодянский Е.В. Вопросы выявления признаков латентных хищений с помощью математических методов / Е.В. Бодянский, А.Д. Боровой, В.М. Левыкин, Г.А. Матусовский, И.П. Плисс // Выявление скрытых хищений: Сборник научных трудов. – М.: Изд-во Всесоюз. ин-та по изуч. причин и разраб. мер предупреждения преступности, 1981. – С. 71-75.

185. Вертузаев М.С. Використання економіко-математичних методів розслідування економічних злочинів / М.С. Вертузаев, А.Ф. Попов // Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю: наук.-практ.конф., 19 листоп. 1997 р.: тези. доп. – Х.: Право, 1998 – С.231-234.

186. Густов Г.А. Обнаружение способа должностного хищения в сложной ситуации. Факторный анализ: [Учебн. пособие] / Г.А. Густов. – Л.: Прокуратура СССР. Институт усовершенствования следственных работников, 1985. – 78 с.

187. Про прокуратуру [Текст]: Закони України від 05.11.1991 № 1789-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – С. 39.

188. Про міліцію [Текст]: Закони України від 20.12.1990 № 565-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 4. – С. 20.

189. Про Службу безпеки України [Текст]: Закони України від 25.03.1992 № 2229-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – С. 23.

190. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю [Текст]: Закон України від 30 червня 1993 року від 30.06.1993 № 3341-XII // ВВР. – 1993. – № 35. – С. 358.

191. Положення про державну службу боротьби з економічною злочинністю [Електроний ресурс]: Постанова КМУ від 5 липня 1993 року № 510 // режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=510-93-%EF>.

192. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лютого 1992 року № 2135-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22. – Ст. 303.

193. Інструкція з організації взаємодії органів досудового слідства з оперативними підрозділами органів внутрішніх справ України у виявленні, документуванні та розслідуванні злочинів у сфері економіки [Текст]: Наказ МВС від 08.09.2005 р. № 760.

194. Курс криминалистики. Общая часть [Текст]: Белкин А.Р., Богданов В.М., Бордиловский Э.И. и др.; [Отв. ред. В.Е.Корноухов]. – М.: Юрист, 2000. – 782 с.

195. Драпкин Л.Я. Основы криминалистической теории следственной ситуации [Текст]: автореф. дис. на получ.научн.степ.д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза» / Л.Я. Драпкин. – М., 1987. – 45 с.

196. Лисиченко В.К. Следственная ситуация и ее значение в криминалистике и следственной практике / В.К. Лисиченко, О.В. Батюк // Криминалистика и судебная экспертиза. – Киев: Вища школа, 1988. – Вып. 36. – С. 3-9.

187. Копылов И.А. Следственная ситуация и тактическое решение: [Учебное пособие] / И.А. Копылов – Волгоград: ВСШ МВД СССР, 1988. – 19 с.

198. Волчецкая Т.С. Криминалистическая ситуалогия: [Монографія] / Т.С. Волчецкая [Под ред. проф. Н.П. Яблокова]. – М., Калининград: Калининградский ун-т, 1997. – 248 с.

199. Веліканов С. В. Класифікація слідчих ситуацій в криміналістичній методиці: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд.: спец. 12.00.09 “Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза” / С.В. Веліканов – Х., 2002. – 19 с. [Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого].

200. Зорин Г. А. Теоретические основы криминалистики: [монография] / Г.А. Зорин. – Минск: Амалфея, 2000. – 416 с. – (Фундаментальная криминалистика XXI века). – ISBN 985-441-069-2.

201. Іщенко А. Проблема слідчих ситуацій, як складова навчального курсу криміналістики / А. Іщенко, Г. Щербаков // Вісник Одеського ін-ту внутр. справ. □ 2003. – □ № 2. – С. 57.

202. Головкін С.В. Поняття слідчих ситуацій, їх формування і класифікація / С.В. Головкін // Вісник ЛАВС (спец. вип.). – 2005. – Ч. 2. – С. 43.

203. Журавель В. Слідчі ситуації в методиці розслідування легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом / В. Журавель, С. Веліканов // Вісник АПН України. 2004. – № 4. – С. 170-176.

204. Волобуєв А.Ф. Загальні положення криміналістичної методики: [Лекція] / А.Ф. Волобуєв. – Харків: Університет внутрішніх справ, 1996. – 36 с.

205. Бахин В.П. Следственная ситуация и тактическое решение: [Специализированный курс криминалистики] (для слушателей вузов МВД СССР, обучающихся на базе сред. спец.юрид. образ.) / В.П. Бахин, Под ред. М.В. Салтевского. – Киев: НИ и РИО КВШ МВД СССР, 1987. – С. 195–204.

206. Кустов А.М. Теоретические основы криминалистического учения о механизме преступления / А.М. Кустов [Под ред. Р.С. Белкина]. – М.: Академия МВД России, 1997. – 228 с. — ISBN 5-7858-0003-9.

207. Криминалистика: [Учебник для студентов вузов и образоват. учреждений высш. проф. образования МВД России] / Волынский А.Ф., Аверьянова Т.В., Александрова И.Л. и др.; [Под ред А.Ф.Волынского] – М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2000. – 615 с. Авт. указаны на обороте тит. л. – Парал. тит. л. англ. – Библиогр.: С. 605-609. – ISBN 5-238-00083-9.

208. Филиппов А.Г. К вопросу об особенностях расследования отдельных видов и групп преступлений / А.Г. Филиппов // Особенности расследования отдельных видов и групп преступлений: Межвуз. сб. науч. тр. – Свердловск, 1980. – С.26-27.

209. Гавло В.К. Следственная ситуація / В.К. Гавло // Сборник научных трудов. – М.: Всесоюзный институт по изучению причин и разработке мер предупреждения преступлений, 1984. – С. 38-41.

210. Селиванов Н. Типовые версии и следственные ситуации и их значение для расследования / Н. Селиванов // Социалистическая законность. – 1984. – № 7. – С. 52-55.

211. Баев Я.О. Следственные ситуации: их тактическая и методическая сущность / Я.О. Баев // Роль и значение деятельности Р.С. Белкина в становлении современной криминалистики: междунар. науч. конф. (к 80-летию со дня рождения Р.С. Белкина): тезисы докл. – М.: Академия управления МВД РФ, 2002. – С. 107-110.

212. Шиканов В.И. Теоретические основы тактических операций в расследовании преступлений / В.И. Шиканов. – Иркутск: Изд-во ИГУ, 1983.– 200 с.

213. Лук'янчиков Б.Є. Слідчі ситуації у побудові позавидових методик розслідування / Б.Є. Лук'янчиков // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. – 2000. – № 3. – С. 181-187.

214. Кузьменко Н.К. Систематизация неотложных следственных действий при раскрытии и расследовании преступлений: [Учебное пособие] / Н.К. Кузьменко. – Киев: НИ и РНО Киевской высшей школы МВД СССР им. Ф.Э. Дзержинского, 1981. – 96 с.

215. Возгрин И.А. О структуре методик расследования отдельных видов преступлений / И.А. Возгрин // В кн.: Вопросы теории и практики борьбы с преступностью [Редкол.: Возгрин И.А., Кузнецов Э.В., К.В. Мазняк]; Отв. Ред.: Д.В. Ривман – Л.: Изд-во ВПУ МВД СРСР. – 1974. – 148 с.

216. Драпкин Л.Я. Основы теории следственных ситуаций / Л.Я. Драпкин; [науч. ред. И.Ф. Герасимов; рец. П.С. Кузнецов]. – Свердловск : УрГУ, 1987. – 165 с.

217. Лузгин И. М. Методологические проблемы расследования: [монография] / И.М. Лузгин. – М.: Юрид. лит. – 1973. – 216 с.

218. Гаврилов А. К. Раскрытие преступлений на предварительном следствии (правовые и организационные вопросы) / А.К. Гаврилов; [Науч. ред.: С.В. Бородин]. – Волгоград: НИиРИО ВСШ МВД СРСР. – 1976. – 207 с.

219. Хлюпин Н.И. Планирование расследования преступлений / Н.И. Хлюпин // В кн. Вопросы организации суда и осуществления правосудия в СССР. Труды кафедры правоведения Калининградского государственного университета/[Редкол.: В.П. Нажимов (Отв. ред.), Н.И. Хлюпин, А.Л. Цветинович] – Калининград: Изд-во Калинингр. ун-та, 1975. – Вып. 4. – 130 с.

220. Герасимов И.Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений / И.Ф. Герасимов // Социалистическая законность. – М.: Известия. – 1977. – № 9. – С. 95.

221. Рыжаков А.П. Следственные действия и иные способы собирания доказательств [Текст] / А.П. Рыжаков. – М.: Информ.- изд. дом "Филинь", 1997. – 336 с. – (Уголовный процесс на практике). – ISBN 5-900855-69-4.

222. Ищенко Е.П. Основные вопросы оптимизации первоначального этапа расследования (по результатам социологического исследования) / Е.П. Ищенко // Уголовно-процессуальные и криминалистические проблемы

правоприменительной деятельности. Межвузовский сборник научных трудов. – Омск: Изд-во Ом. ВШ МВД СРСР. – 1989. – С. 140-147.

223. Дондик Н.Я. Непроцесуальна форма використання спеціальних знань в розкритті та попередженні господарських злочинів / Н.Я. Дондик // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2001. – №1. – С. 249-260.

224. Судебная компьютерно-техническая экспертиза / Россинская Е.Р., Усов А.И. – М.: Право и закон, 2001. – 411 с.: ил., табл. – (Практическая юриспруденция). – (Судебная экспертиза). Сер. осн. в 2001 г. – Библиогр.: С. 325-335 и в подстроч. примеч. – ISBN 5-7858-0070-5.

225. Коновалова В. Методика розслідування злочинів: оптимальні системи слідчих дій / В.О. Коновалова // Вісник Академії правових наук України: Збірник наукових праць / Президія Академії правових наук України. – Харків, 2005. – № 4. – С. 155-160.

226. Богачук В.С. Тактичні операції при розслідуванні підроблення грошей: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 “Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза, оперативно-розшукова діяльність” / В.С. Богачук. – К., 2010. – 20 с. [Акад. адвокатури України].

227. Баев О.Я. Тактика уголовного преследования и профессиональной защиты от него: Следств. тактика: Науч.- практ. пособие. – М.: Экзамен, 2003. – 430 с.: табл. Содерж.: [Основы следственной тактики; Следственные версии и планирование расследования преступлений; Тактика следственного осмотра и др.] – Библиогр.: С. 414-430. – ISBN 5-87224-071-6.

227. Старшукевич А.В. Тактичні операції при розслідуванні злочинної діяльності у сфері порушення авторського і суміжних прав / А.В. Старшукевич, О.В. Таран // Право і суспільство: Науковий журнал / Нац. академія внутрішніх справ України. – Київ, 2005. – № 3. – С. 77-88.

229. Журавель В. Системи слідчих дій та тактичні операції в структурі окремої криміналістичної методики розслідування злочинів / В. Журавель //

Вісник Академії правових наук України: збірник наукових праць / Президія Академії правових наук України. – Харків, 2009. – № 2 (57). – С. 197-208.

230. Зеленский В.Д. Организация расследования преступлений. Криминалистические аспекты / В.Д. Зеленский; Отв. ред.: Лукин Ю.Н. – Ростов-на-Дону: Изд-во РоСт. ун-та, 1989. – 152 с.

231. Ларин А. М. Расследование по уголовному делу. Планирование, Организация: [монография] / Ларин А.М. – М.: Юрид. лит., 1970. – 224 с.

232. Шмонин А.В. Методики расследования преступлений: [учебное пособие] / Андрей Владимирович Шмонин. – М.: ЗАО Юстициформ, 2006. – 464 с.

233. Салтевский М.В. Криміналістика (у сучасному викладі): [підручник] / М.В. Салтевский. – К.: Кондор. – 2006. – 588 с., 32 іл. – ISBN 764-9112-10-3.

234. Антипов В.П. Планирование расследования в проблемных ситуациях / В.П. Антипов // Вопросы борьбы с преступностью. – М.: Юрид. лит., 1981. – № 34. – С. 72-82.

235. Подголин Е.Е. Тактика следственных действий: [Учебно-практическое пособие] / Е.Е. Подголин [Под ред. И. Е. Быховского]. – К.: НВТ “Правник”, 1997. – 71 с.

236. Пізнавальна сутність версії та принципи планування розслідування злочинів / П. Кубрак, В. Мікулін, О. Павлючок, О. Садченко // Право України : Юридичний журнал / Міністерство юстиції України; Конституційний Суд України та ін. – Київ, 2001. – № 8. – С.100-102. – ISSN 0132-1331.

237. Бондаренко Д.А. Висунення версій і планування розслідування злочинів, пов'язаних із використанням влади чи службового становища / Д.А. Бондаренко // Держава та регіони: Науково-виробничий журнал / Гуманітарний університет "Запорізький інститут державного та муніципального управління". – Запоріжжя, 2005. – С. 126-130. – (Право; № 1). – ISSN 1813-338X.

238. Воробьев Г.А. Планирование судебного следствия: [Учебно-практ. пос.] / Воробьев Г.А.; [Отв. ред.: Суховий Ю.С.]. – М.: Юрид. лит., 1978. – 80 с.

239. Порубов Н.И. Научная организация труда следователя: [метод. пособие] / Н.И. Порубов – Минск: Вышэйш. шк., 1970. – 264 с.

240. Хань Г.А. Планування розслідування як основа оптимізації слідчої діяльності / Г.А. Хань // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України. – 2000. – Вип. 4. – С. 110-116.

241. Коновалова В. Е. Версия: концепция и функции в судопроизводстве: [монографія] / Виолетта Емельяновна Коновалова. – Х.: Издатель ФЛ-П Вапнярчук Н.Н., 2007. – 192 с. – ISBN 966-8184-72-6.

242. Кузьмин С.В. Содержание планирования расследования преступлений / С.В. Кузьмин // Известия вузов: Правоведение. – 2000. – № 5. – С. 174-176.

243. Кубрак П. Пізнавальна сутність версії та принципи планування розслідування злочинів / П. Кубрак, В. Мікулін, О.Павлючук, О.Садченко // Право України. – 2001. – № 8. – С. 100-103.

244. Коновалова В.Е. Организация расследования хищений государственного и общественного имущества: [Учеб. пособие] / В.Е. Коновалова. – Харьков: Харьк. Юрид. ин-т, 1984. – 44 с.

245. Александров И.В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования: [монографія] / И.В. Александров. – СПб: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2002. – 247 с.

246. Матусовский Г.А. Организация работы аппаратов дознания и предварительного следствия органов внутренних дел: [Учебное пособие] / Г.А. Матусовский, В.Н. Сущенко. – Харьков, Юридический институт, 1983. – 83 с.

247. Кінаш О. Організація окремої слідчої дії – умова законності і ефективності розслідування злочинів / О. Кінаш // Право України: Юридичний журнал / Міністерство юстиції України; Конституційний Суд України та ін. – Київ, 2003. – № 2. – С.59-65. – ISBN 0132-1331.

248. Мілевський О. Організація початкового етапу розслідування ухилинь від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів / О. Мілевський // Підприємництво, господарство і право: Науково-практичний, господарсько-

правовий журнал / Ін-т приватного права і підпр-ва АПрН України та інш. – Київ, 2006. – № 3. – С. 147-151.

249. Следственная тактика (В вопр.и ответах): [Учеб.пособие] / А.Н. Гусаков, А.А. Филющенко – Свердловск: Изд-во Урал. ун-та, 1991. – 147 с. – (Юридические науки).

250. Сидоров В.Е. Начальный этап расследования: организация, взаимодействие, тактика / В.Е.Сидоров; [Отв. ред.: Белкин Р.С.]. – М.: Рос. право, 1992. – 176 с.

251. Расследование преступлений в сфере экономики. Руководство для следователей / И.С. Алексеева, В.А. Алферова, С.В. Амплеев, В.Г. Баяхчев, и др.; Под общ. ред.: И.Н. Кожевникова; [Редкол.: Алферов В.А., Статкус В.Ф., Щерба С.П.] – М.: Спарк, 1999. – 415 с.

252. Криминалистика. Криминалистическая тактика и методика расследования преступлений: [ученик для вузов] / В.Е. Коновалова, Г.А. Матусовский, В.Ю. Шепитько и др.; [Под ред.В.Ю. Шепитько]. – Харьков: ООО “Одиссей”, 2001. – 527 с.

253. Яцюк О.В. Слідчо-оперативна група як форма взаємодії під час розслідування злочинів, вчинених організованими злочинними групами / О.В. Яцюк // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2004. – № 1. – С. 236–244.

254. Погорецкий Н.А. Взаимодействие следователя и органа дознания в процессе расследования преступлений / Н.А. Погорецкий // Весы Фемиды. – № 1 (13). – 2000. – С. 65-69.

255. Волобуєв А.Ф. Взаємодія слідчого з оперативними підрозділами при розслідуванні економічних злочинів / А. Ф. Волобуєв // Форум права. – 2006. – № 1. – С.16-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-1/06vafrez.pdf>.

256. Пивоваров В.В., Взаємодія органів досудового слідства та дізнання при розслідуванні кримінальних справ: [Монографія] / В.В. Пивоваров, Л.І. Щербина. – Х.: Право, 2006. – 175 с.

257. Балашов А.Н. Взаимодействие следователей и органов дознания при расследовании преступлений / Балашов А.Н. – М.: Юрид. лит., 1979. – 112 с. – (Для служебного пользования).

258. Дудніков А.Л. Криміналістична концепція взаємодії правоохоронних органів у боротьбі з організованою злочинністю / А.Л. Дудніков // Вісник Академії правових наук України. – 1997. – № 1(8). – С. 185–189.

259. Про проведення експерименту щодо апробації вертикальної системи підпорядкування слідчих підрозділів органів внутрішніх справ України [текст]: Наказ МВС України від 15.06.2011. – № 336.

260. Питання посилення боротьби з корупцією та іншими злочинами в сфері економіки [електроний ресурс]: Указ Президента України від 27 серпня 1994 року № 484/94 // режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?_id=484.

261. Взаємодія при розслідуванні економічних злочинів = Cooperation and exchange of information within white-collar crime investigations: [монографія] / [А.Ф. Волобуєв, І.М. Осика, І.М. Зарецька, Едвард Картер, Р.Л. Степанюк, М.Г. Щербаковський] / Харківський національний ун-т внутрішніх справ; Чикаго-Кент коледж права Іллінойського технологічного ін-ту. – Х.: Курсор, 2009. – 320 с. – Бібліогр.: С. 294-305. – ISBN 978-966-894-464-2.

262. Збірник методичних рекомендацій з документування та викриття злочинів у пріоритетних напрямках та галузях економіки: у 2 ч. / за ред. О.М. Джужі. – К.: ДП “Друкарня МВС України”, 2008. – 512 с.

263. Воробьева И.Б. Взаимодействие следователя с контролирующими органами в борьбе с преступностью: [монографія] / И.Б. Воробьева; [Под ред.: В.В. Степанова]. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1988. – 110 с.

264. Ищенко П.П. Специалист в следственных действиях (уголовно-процессуальные и криминалистические аспекты): [Практ. пос.] / П.П. Ищенко. – М.: Юрид. лит., 1990. – 160 с.

265. Волобуєва О.О. Взаємодія слідчого з фахівцями під час збору інформації про особу, що скоїла злочин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 – кримінальний процес і криміналістика; судова

експертиза / О.О. Волобуєва.— 2006. — 20 с. — [Київський національний університет внутрішніх справ].

266. Корж В.П. Використання спеціальних економічних знань при розслідуванні нових економічних злочинів / В. П. Корж // Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю: наук.-практ. конф. 19.11.97 р. м. Харків // Відп. ред. В.С. Зеленецький, доц. Л.В. Дорош. — Харків: Право. 1998. — С. 144-145.

267. Буцан О.П. Використання спеціальних знань при розслідуванні економічних злочинів / О.П. Буцан // Проблеми законності. — 2000 . — Вип. 42. — С. 195-200.

268. Васильев В.Л. Юридическая психология: [Учебное пособие] / В.Л. Васильев — Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1974. — 96 с.

269. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Інститут української мови НАН України / [В.М. Білоножко, А.А. Бурячок, Г.М. Гнатюк, І.С. Гнатюк, С. І. Головащук, Г. Н. Горюшина]; Інститут мовознавства НАН України; Всеукраїнське товариство "Просвіта" ім. Тараса Шевченка. — К.: Дніпро, 2009. — 1332 с. — ISBN 966-578-189-8.

270. Михайличенко Н.А. Конфликты на досудебных стадиях уголовного судопроизводства и основные направления их разрешения: автореф. дис. на получ. научн. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза, оперативно-розыскная деятельность» / Н.А. Михайличенко — М., 2008. —26 с. [Дальневосточный юридический институт МВД России].

271. Белкин Р.С. Противодействие расследованию и пути его преодоления криминалистическими и оперативно-розыскными средствами и методами // Криминалистическое обеспечение деятельности криминальной милиции и органов предварительного расследования: [научн.практич.пособ] / Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкин. — М.: Новый Юрист, 1997. — 400 с.

272. Журавлёв С.Ю. Противодействие деятельности по раскрытию и расследованию преступлений и тактика его преодоления: автореферат дис. на

получ. учён. степ. канд. юрид. наук.: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / С.Ю. Журавлёв. – Нижний Новгород, 1992. – 18 с.

273. Карагодин В.Н. Основы криминалистического учения о преодолении противодействия расследованию: автореферат дис. на получ. научн. степ. д-ра. юрид. наук.: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / В.Н. Карагодин. – Екатеринбург, 1992. – 36 с.

274. Кустов А.М. Механизм деятельности по противодействию расследованию / А.М Кустов // Актуальные проблемы криминалистического обеспечения расследования преступлений. Труды Академии МВД РФ. – М.: Академия МВД России, 1996. – С. 50-59.

275. Бабаева Э.У. Противодействие предварительному следствию и пути его преодоления / Э.У. Бабаева // Российский следователь. – 2001. – № 6. – С. 7-9.

276. Бобраков И. А. Воздействие преступников на свидетелей и потерпевших. Методы его преодоления: [учебное пособие] / Бобраков И.А. [Под ред. засл. деят. науки, д-ра юрид. наук, профессора В.П. Лаврова]. – М.: Юридический институт МВД РФ, 1999. – 156 с.

277. Александренко О.В. Криміналістичні проблеми подолання протидії розслідуванню: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 “Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза” / О.В. Александренко. – К., 2004. – 27 с.

278. Волобуєв А.Ф. Розслідування і попередження розкрадань майна в сфері підприємництва:[навч. посібник] / А.Ф. Волобуєв; за ред. проф. О.М. Бандурки. – Х.: «Рубікон», 2000. – 272 с.

279. Корж В.П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершенных организованными преступными образованиями в сфере экономики: [монография] / В.П. Корж – Х.: изд-во Нац.ун-та внутр.дел, 2002. – 412 с.

280. Костін М.І. Окремі аспекти подолання протидії розслідуванню легалізації злочинних доходів на етапі закінчення досудового слідства / М.І. Костін // Науково-практичний журнал “Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)”. – 2005. – № 11. – С. 148-156.

281. Щур Б.В. Тактика усунення протидії розслідуванню злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 “Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза” / Б.В. Щур – Х., 2005. – 28 с.

282. Лисиченко В.К. Проблеми теорії та практики подолання протидії розслідуванню окремих різновидів злочинів, вчинених організованими групами, злочинними організаціями: [монографія] / В.К. Лисиченко, Р.М. Шехавцов; МВС України; Луганський держ. ун-т внутрішніх справ ім. Е.О. Дідоренка. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка, 2009. – 304 с.

283. Аркуша Л.І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес, криміналістика; судова експертиза» / Л.І. Аркуша. – Х., 2002. – 20 с.

284. Весельський В.К. Сучасні проблеми допиту (процесуальні, організаційні і тактичні аспекти): [монографія] / В.К. Весельський. – Київ: НАВСУ НВТ «Правник», 1999. – 125 с.

285. Порубов Н.И. Тактика допроса на предварительном следствии: [Учебное пособие] / Н.И. Порубов – М.: изд-во БЕК, 1998. – 208 с.

286. Лук'янчиков Є.Д. Методологічні засади інформаційного забезпечення розслідування злочинів: [монографія] / Є.Д. Лук'янчиков. – К.: Нац. акад. внутр. справ України, 2005. – 360 с.

287. Кулешова Е.Н. Вопросы классификации субъектов противодействия расследования / Е.Н. Кулешова // Право і безпека. – 2004. – № 3'4. – С. 80-83.

288. Лаврухин С.В. Преодоление противодействия подозреваемого и обвиняемого расследованию: криминалистические аспекты / С.В. Лаврухин // Проблемы противодействия преступности в современных условиях: междунар.

науч.-практ. конф., 16-17 октября 2003 г. Часть III. – Уфа: РИО БашГУ, 2004. – С. 137-202.

289. Балеевских Ф.В. Тактико-психологические основы преодоления противодействия допрашиваемого: автореферат дис. на получ. научн. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / Ф.В. Балеевских. – Екатеринбург, 2008. – 27 с.

290. Гутник К.В. Защитник, как субъект противодействия расследованию / К.В. Гутник // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского: Серия «Юридические науки». – Том 20 (59). – № 2, 2007. – С. 189-194.

291. Макаров В.Д. Проблемы преодоления противодействия уголовному преследованию по делам о должностных преступлениях в вооруженных силах РФ / В.Д. Макаров // Вестник Читку. – 2008. – № 3 (48). – С. 88-93.

292. Степанюк Р.Л. Попередження та подолання протидії розслідуванню злочинів, пов'язаних із незаконним використанням бюджетних коштів службовими особами / Р.Л. Степанюк // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ. – 2006. – № 3. – С. 171-175.

293. Проценко М.В. Основні криміналістичні елементи механізму приховування злочинів організованими злочинними групами / М.В. Проценко // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки / Інститут держави і права ім.Корецького В.М. НАН України. – Київ, 2005. – Вип. 30. – С. 523-528. – ISBN 1563-3349.

294. Даньшин М.В. Класифікація способів приховування злочинів у криміналістиці: [навчальний посібник для студентів, аспірантів і викладачів вищих юридичних навчальних закладів] / М.В. Даньшин; МОНУ; Харківський нац. ун-т ім. В.Н. Каразіна. – Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2007. – 116 с. – ISBN 966-623-407-6.

295. Хабло О. Приховування злочинів: загальна характеристика та шляхи протидії / О. Хабло // Підприємництво, господарство і право: науково-

практичний, господарсько-правовий журнал / Ін-т приватного права і підпр-ва АПрН України та інш. – Київ, 2008. – № 5. – С. 131-134.

296. Карагодин В.Н. Преодоление противодействия предварительному расследованию:[монография] / В.Н. Карагодин. – Свердловск, 1992. – 174 с.

297. Соколов С. А. Организованная коррупция и должностная преступность в войсках, меры по её сдерживанию / С.А. Соколов // Государственная граница, организованная преступность, закон и безопасность России / [Под. ред. А.И. Долговой]. – М.: Рос. крим. ассоциация, 2006. – С. 226-234.

298. Протидія економічні злочинності: монографія / [П.І. Орлов, А.Ф. Волобуєв, І.М. Осика, Р.Л. Степанюк, І.М. Зарецька, Едвард Картер, Річард Ворнер]. – Харків: Нац. ун-т внутр.справ, 2004. – 568 с.

299. Салтевський М.В. Основи методики розслідування злочинів, скоєних з використанням ЕОМ: [навч. посібник] / М.В. Салтевський. – Харків: Нац. юрид акад. України, 2000. – 35 с.

300. Сафронов С.О. Методика розслідування умисного заподіяння тяжких і середньої тяжкості тілесних ушкоджень: [науково-практичний посібник] / С.О. Сафронов. – Харків: “С.А.М.”, 2003. – 175 с.

301. Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві: Закон України від 23 грудня 1993 року № 3782-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – Ст. 51.

302. Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р. № 3781-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – Ст. 50.

303. Аркуша Л.И. Выявление и расследование организованной преступной деятельности при наличии коррумпированных связей / Л.И. Аркуша. / Одесский юридический ин-т Национального ун-та внутренних дел; Евро-Азиатская аккредитационная ассоциация; Христианский гуманитарно-экономический открытый ун-т. – О., 2003. – 206 с. – Библиогр.: С. 186-206. – ISBN 966-8043-09-X.

304. Яблоков Н.П. Расследование организованной преступной деятельности: [практ. пособие] / Н.П. Яблоков. – М.: Юрист, 2002. – 172 с.

305. Михайлов М.А. Следователь и средства массовой информации: проблемы взаимодействия и противостояния / М.А. Михайлов, Е.А. Гончарова // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – Вип. 21. – Ч. 1. – С. 72-77.

306. Стеценко Ю. В. Можливості використання засобів масової інформації для протидії розслідування злочинів та шляхи її подолання / Ю.В.Стеценко // Держава і право. Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки / Інститут держави і права ім. Корещького В.М. НАН України. – Київ, 2005. – Вип. 15. – С. 489-493. – ISBN 8043-1563-3349.

307. Іщенко В. Поняття документа як джерела доказів у кримінальному судочинстві / В. Іщенко / Право України. – 1997. – № 2. – С. 42-44.

308. Кримінальний процесуальний кодекс України [текст]: Закон від 13.04.2012 № 4651-VI // Урядовий кур'єр. – 2012. – 06 червн. – № 99.

309. Бирюков В.В. Криминалистическое исследование документов: [монографія]: / В.В. Бирюков, В.В. Коваленко. Луганский ин-т внутренних дел. – Луганск: РИО ЛИВД МВД Украины, 1999. – 164с.: ил. – ISBN 966-7448-26-6.

310. Коробейников Б.В. Вопросы криминалистического исследования документов / Б.В. Коробейников. // В сб: Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 40. – М., 1984. – С. 53-67.

311. Порядок використання коштів державного бюджету для надання громадянам правової допомоги в кримінальних провадженнях за рахунок держави [текст]: Постанова КМУ від 26 січня 2011 р. № 50 // Офіційний вісник України. – 2011. – 04 лют. – № 6.

312. Порядок використання у 2010 році коштів державного бюджету для здійснення гірничорядувальних заходів на вугледобувних підприємствах [текст]: Постанова КМУ від 2 червня 2010 р. № 379 // Офіційний вісник України. – 2010. – 11 черв. – № 41. – С. 22. – Ст. 1339.

313. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності [текст]: Постанова КМУ від 28 лютого 2000 року № 419 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – 17 бер. – Ст. 344.

314. Про здійснення державних закупівель [текст]: Закон України від 01.06.2010 № 2289-VI // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 122.

315. Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти [Текст]: Постанова КМУ від 09.10.2006 р. № 1404 // Офіційний вісник України. – 2006. – 09 грудн. – № 12. – С. 196. – Ст. 175.

316. Загальні умови укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві [текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 № 668 // Урядовий кур'єр. – 31 серп. 2005. – № 163.

317. Про електронні документи та електронний документообіг [текст]: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV // Голос України. – 2003. – № 119.

318. Вершинин А.П. Электронный документ: правовая форма и доказательство в суде [Учебно-практич. пос.]: / А.П. Вершинин. – М.: ГОРОДЕЦ, 2000. – 248 с.

319. Про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті [інструкція]: Постанова Правління НБУ від 16.08.2006 р. № 320 // Офіційний вісник України. – 2006 р. - № 36. – С. 32. – ст. 2507.

320. Зайцев Л. Электронный документ как источник доказательств / Л. Зайцев // Законность. – 2002. – № 4. – С. 40-45.356.

321. Рохлин В. Использование специальных бухгалтерских знаний при расследовании экономических преступлений / В. Рохлин, Н. Данилова, Т. Николаева // Социалистическая законность. – № 4. – 2006. – С. 29-31.

322. Криминалистика: [Учеб. для студентов вузов, обучающихся по спец. «Юриспруденция»] / Т.В.Аверьянова, Р.С.Белкин, Ю.Г.Корухов, Е.Р.Россинская; Под ред. Р.С.Белкина. – М.: Изд. группа НОРМА – ИНФРА-М, 1999. – 971 с.: ил., табл. – ISBN 5-89123-742-3 : 234.93 р.

323. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України [Текст]: Указ Президента України від 23.04.2011 № 499/2011//Урядовий кур'єр . – 17.05.2011. – № 87

324. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

[текст]: наказ Головки КРУ від 04.08.2008 р. № 300 // Офіційний вісник України. – 2008. – 10 жовт. – № 83. – С. 21. – Ст. 2801.

325. Коновалова В.Е. Допрос: тактика и психология: [учебн. пос.] / В.Е. Коновалова. – Харків : Консум, 1999. – 157 с. – ISBN 966-7124-50-9.

326. Степанюк Р.Л. Особливості проведення допиту при розслідуванні бюджетних злочинів / Р.Л. Степанюк // Право і безпека. – 2003. – №. 2'1. – С. 175-186.

327. Образцов В.А. Допрос потерпевшего и свидетеля на предварительном следствии: [научн-практич.пособ.] / В.А. Образцов, С.Н. Богомолова. – М.: Омега-Л, ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2003. – 160 с.

328. Коновалова В.О. Основы юридической психологии: [Учебник] / Коновалова В.Е., Шепитько В.Ю.; Нац. юрид. акад. Украины им. Ярослава Мудрого. – [2-е изд.] – Х.: Одиссей, 2006. – 350, [1] с.: ил., табл. Библиогр.: С. 338-345 и в подстроч. примеч. – ISBN 966-633-572-7.

329. Коновалова В.Е. Тактика допроса при расследовании преступлений: учебное пособие [для студ. высш. учебн. завед.] / В.Е. Коновалова, А.М. Сербулов. – К.: Юрінком Інтер, 1978. – 380 с.

330. Кинзин В.Д. Тактика изобличения лица, совершившего преступление в сфере предпринимательской деятельности: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / В.Д. Кинзин. – Тюмень, 2007. – с. 21.

331. Гармаев Ю.П. Виды незаконных средств и способов защиты недобросовестных адвокатов [электронный ресурс]: / Ю.П. Гармаев // «Гражданин и право». – № 4, июль-август 2003 г. // режим доступа: www.advokatrus.ru.

332. Лапта С.П. Правові та наукові основи використання судових експертиз при розслідуванні злочинів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза» / С.П. Лапта. – Х., 2006. – 19 с.

333. Шерстюк В.Н. Классификация судебных экспертиз / В.Н. Шерстюк // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Випуск 2: Збірник матеріалів міжнарод. наук.-практ. конф. / Міністерство юстиції України, Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М.С. Бокаріуса, Академія правових наук України, Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого; Ред. колегія: М.Л. Цимбал, М.І. Панов, Е.Б. Сімакова-Єфремян та ін. – Харків: Право, 2002. – С. 88-94.

334. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: навч. посіб. для студ. ВНЗ / Микола Федорович Базась / Міжрегіональна академія управління персоналом. – К.: МАУП, 2007. – 484 с.: рис., табл. – Бібліогр.: С. 474-481 (152 назв.). – ISBN 966-608-602-6.

335. Сушко Ю. Використання спеціальних знань судових експертів-економістів для профілактики правопорушень в сфері економіки / Ю. Сушко // Право України. – №7. – 1997. – С. 26-29.

336. Пошюнас П. Сущность и классификация судебно-экономических экспертиз / П. Пошюнас // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1989. – № 6. – С. 72-77.

337. Клименко Н.І. Теоретичні підстави класифікації судово-експертних економічних досліджень / Н.І. Клименко // Теорія та практика застосування чинного кримінального та кримінально-процесуального законодавства в сучасних умовах: Тези доп. Наук-практ. конф.: У 2-х ч. – Ч.1. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – 232 с.

338. Капустник К.В. Проведення судово-економічних експертиз при розслідуванні справ, пов'язаних з банкрутством підприємств / К.В. Капустник, М.О. Локтіна, О.В. Хомутенко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики: Збірник науково-практичних матеріалів / Мін. юст. України; Харк. н-д. ін-т судових експертиз; Нац. юр. ак. України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2006. – Вип.6. – С. 344-350. – ISBN 1993-0917.

339. Панченко І.А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти: автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд.

екон.наук: спец. 08.00.09 «бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.А. Панченко. – К., 2007. – 21 с. [Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України].

340. Шарманська В.М. Бухгалтерський облік та судово-бухгалтерська експертиза: навчально-методичний посібник / В.М. Шарманська; КНУТШ, Ін-т післядипломної освіти, Економічний ф-т. – Київ: Геопринт, 2006. – 255 с. – Шифр дубл. 65 Шарм.Доп.карт.Юр.,ек.,м.в. – ISBN 966-7863-58-1.

341. Швець Є В. Основи бухгалтерського обліку і судово-бухгалтерської експертизи: підручник для студентів вищих навчальних закладів / В.Є. Швець. – Київ: Каравела, 2008. – 240 с. – (Вища освіта в Україні). – ISBN 966-8019-83-0.

342. Сімакова-Єфремян Е.Б. Нормативно-правове регулювання і організація кадрового забезпечення експертної діяльності та науково-дослідних робіт у галузі судово-економічної експертизи / Е.Б. Сімакова-Єфремян, В.М. Шерстюк, В.В. Лук'яненко, А.В. Вишнеvsька // Проблемні питання судово-економічної експертизи: Матеріали науково-практичного семінару 5-6 липня 2001 р.: тези допов. – Дніпропетровськ: вид-во ІМА-прес, 2001. – С. 43-58.

343. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Г.Г. Мумінова-Савіна; МОНУ; КНЕУ. – Київ: КНЕУ, 2004. – 268 с. – На обкл.: До 100-річчя Київського національного економічного університету. – ISBN 966-574-607-3-202.

344. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз (затв. наказом МЮ України № 53 від 08.10.98 р.) // Судово-експертна діяльність. Довідник для суддів. – К.: Видавничий дім “Ін Юре”, 2001. – 592 с.

345. Захарченко В.Ю. Судебная бухгалтерия: [научно-практич.пос.] / В.Ю. Захарченко, В.И. Лазуренко/ под общей редакцией доц. Лазуренко В.И. – Донецк: Каштан, 2006. – 484 с.

346. Водоп'ян Н.Ф. Недоліки актів перевірки господарсько-фінансової діяльності суб'єктів підприємництва, складених контролюючими органами / Н.Ф. Водоп'ян // Актуальные вопросы судебной экспертизы и криминалистики на современном этапе судебно-правовой реформы. – Харьков. – 1998. – С.231-232.

347. Рязанова Е.А. Судебно-экономическая экспертиза по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств / Е.А. Рязанова // Судебная экспертиза. – 2009. – № 2. – С. 115-122.

348. Степутенкова В. Судебные экономические экспертизы / В. Степутенкова // Социальная законность. – 1991. – № 10. – С. 44-47.

349. Шухнин М.Н. Комплексная судебная компьютерно-техническая и технико-криминалистическая экспертиза документов / М.Н. Шухнин, А.Н. Яковлев // сборник научных трудов. – Воронеж. – 2004. – Вып.5. – С. 96-98.

350. Воробей О.В. Техніко-криміналістичне дослідження документів: [навчально-методичний посібник] / О.В. Воробей, І.М. Мельніков, О.Г. Волошин. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 304 с.

351. Шашкин С.П. Исследование документов, выполненных с помощью компьютерных технологий / С.П. Шашкин, П.С. Бондаренко // Законность. – 2003. – № 1. – С.20-22.

352. Самойленко О.А. особливості розслідування викрадень майна, вчинених з використанням комп'ютерних технологій (тактика проведення окремих слідчих дій): [науково-практичні рекомендації] / О.А. Самойленко; МВС України, Донецький юридичний інститут Луганського державного університету внутрішніх справ. – Донецьк: ДЮІ ЛДУВС, 2007. – 36 с. – Бібліогр.: С. 28-33.

353. Липовский В.В. К вопросу о возможности идентификации матричных принтеров по изготовленным с их помощью документам / В.В. Липовский, Г.Д. Лутонина, Т.И. Мороз, Г.В. прохоров-Лукин, О.Б. Юрченко // Актуальные вопросы судебной экспертизы и криминалистики на современном этапе судебно-правовой реформы (к 75-летию основания Харьковского НИИ судебных экспертиз им. Засл.проф. Н.С. Бокариуса). – Харьков: Право. – 1998. – С. 96-98.

354. Яковлев А.Н. Электронные документы как доказательства при расследовании экономических и налоговых преступлений / А.Н. Яковлев // Вестник МВД России. – № 4 (80). – 2005. – С. 78-84.

355. Комп'ютерно-технічна експертиза (загальна частина): Методика / ДНДЕКЦ МВС України; Уклад. К.М. Ковальов, С.М. Корнійко, В.О. Княздвірський. – К. – 2007. – 24 с.

356. Щербаковский М.Г. Судебные экспертизы: назначение, производство, использование: [учебно-практическое пособие] / М.Г. Щербаковский. – Харьков: Эспада, 2005. – 544 с. – ISBN 966-7870-70-7.