

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: Судово-економічна експертиза у розслідуваннях фінансових правопорушень

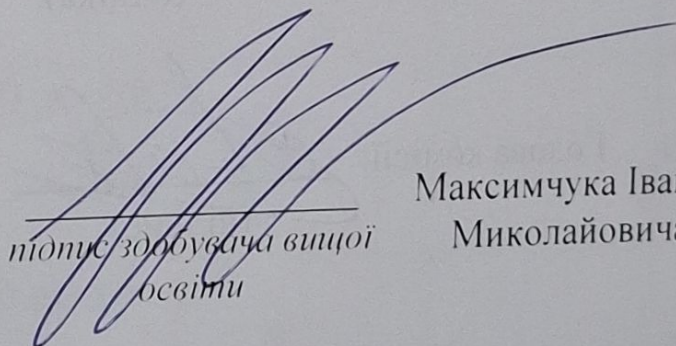
Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня II курсу, групи ОМФз-23-1, спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

Науковий керівник

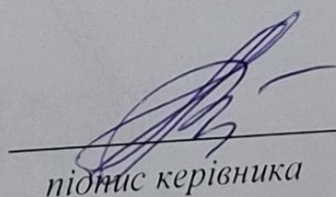
Керівник освітньо-професійної програми

Допущено до захисту рішенням кафедри протокол від « 28 » 01 2025 № 2

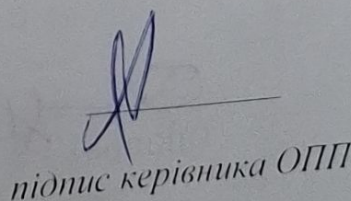
Завідувач кафедри


підпис здобувача вищої освіти

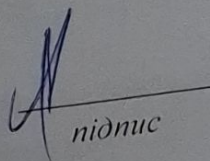
Максимчука Івана
Миколайовича


підпис керівника

Міщенко Т.М., к.е.н.,
доцент


підпис керівника ОПП

Лісовий А.В., д.е.н.,
професор


підпис

Лісовий А.В., д.е.н.,
професор

Реєстрація № 17 28.02.2025
(дата)

[Signature]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

[Signature]
(дата)

Результат захисту 43/4/C
(оцінка)

12.02.25
(дата)

[Signature]
(підпис)

Голова комісії:

[Signature]
(підпис)

Лавренкова Ю.
(ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

[Signature]
(підпис)

Лісовий А.В.
(ініціали, ПІБ)

[Signature]
(підпис)

Савченко А.
(ініціали, ПІБ)

[Signature]
(підпис)

Панасюк О.
(ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична цінність роботи, її наукова новизна, оригінальність дослідження, здатність застосовувати теоретичні висновки до конкретних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	21		
2. Рівень підготовки здобувача оволодіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	7		
3. Ставлення здобувача до виконаної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозицій зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	33		

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 15	15		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 30	20		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	73		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
73	C	4	12.02.2025	Лісовий А.В. Савченко А.І. Панаєнко В.В.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС		
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ	5
1.1. Фінансові правопорушення: економіко-правова сутність, ключові ознаки та склад, органи розслідування.....	5
1.2. Загальна характеристика діяльності НАБУ та аналіз результатів розслідувань фінансових правопорушень	10
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ НАБУ)	22
2.1. Передумови та організаційні аспекти судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових порушень.....	22
2.2. Методика судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень	27
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ НАБУ)	27
3.1. Проблеми використання судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень та напрями їх вирішення.....	35
ВИСНОВКИ	40
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	42
ДОДАТКИ.....	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Об'єктивним трендом сучасності є розвиток сучасних інформаційних технологій та глобалізація світового господарства, в який відбувається тяжіння світової економіки до єдиних стандартів, цінностей, принципів функціонування. Проте процес глобалізації та наслідки науково-технічного прогресу, відкривають нові форми та методи вчинення фінансових правопорушень, які є своєрідною передумовою для виникнення порушення законодавства у фінансовій сфері. Зростання масштабів фінансових правопорушень загрожує національній безпеці країни, гальмує соціально-економічний розвиток і підриває авторитет держави та всієї фінансової системи.

Особливістю таких порушень є те, що вони, як правило, вчиняються фінансово мотивованими особами зі спеціальними знаннями, які з кожним роком стають все більш досконалими. Як результат – Україна щодня втрачає величезні суми коштів через незаконні внутрішні та міжнародні фінансові потоки та діяльність, пов'язану з ухиленням від сплати податків і митних платежів, відмиванням коштів.

Ефективним механізмом протидії злочинності та забезпечення конфіскації злочинних доходів є інструмент фінансових розслідувань, який є одним із пріоритетних напрямків в роботі правоохоронних органів України.

Одним із джерел доказів під час фінансових розслідувань, коли для вирішення відповідних питань необхідні спеціальні знання, є судово-економічна експертиза, без якої жодне пов'язане з економічною злочинністю кримінальне провадження не може бути якісно розслідуваним.

Однак нечіткість і постійні зміни норм законодавства не лише сприяють скоєнню фінансових порушень, але ускладнюють їх виявлення та доведення як фактів злочину.

Проблематику фінансових правопорушень та їх розслідування лише в останній час досліджували у своїх працях такі вітчизняні науковці, як: І.Б. Брийовська, А.Й. Іванський, Ю.В. Піпко, М.В. Плехов, Л.Г. Уртаєва та ін.

Проблемам судово-експертної діяльності у розкритті фінансових правопорушень свої наукові праці присвятили: Л. Будник, В.М. Т.В. Лоза, Т.О. Лоскутов, О. Ронська, І.П. Савчук та ін.

Отже, результати досліджень наведених авторів свідчать про чисельні проблеми, з якими стикаються і правоохоронні органи, і судові експерти-економісти при проведенні фінансових розслідувань в контексті розслідування та притягнення до відповідальності за скоєні злочини, що підкреслює актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи.

Мета роботи – узагальнення теоретико-методичних та практичних аспектів використання судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень та надання пропозицій щодо її удосконалення.

Завдання роботи передбачають:

- дослідити теоретичні засади судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень:

- висвітлити економіко-правову сутність фінансових правопорушень: ключові ознаки та склад, органи розслідування;

- охарактеризувати діяльність НАБУ та проаналізувати результати розслідувань фінансових правопорушень;

- дослідити найбільш важливі моменти організації та методики судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень (за матеріалами НАБУ):

- визначити передумови та організаційні аспекти судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових порушень;

- висвітлити методику судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень;

- надати пропозиції для удосконалення судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень (за матеріалами НАБУ):

- окреслити проблеми використання судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень та напрями їх вирішення.

Об'єктом дослідження є процес судово-економічної експертизи та її

використання у розслідуванні фінансових правопорушень, предметом – теоретичні, методичні та практичні аспекти судово-економічної експертизи фінансових порушень та їх розслідувань.

База дослідження – Національне антикорупційне бюро України (НАБУ), як центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, на який покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних та інших кримінальних правопорушень.

Методи дослідження – загальнонаукові методи пізнання для теоретичних досліджень щодо фінансових порушень та їх розслідувань, організаційних засад та експертної методики судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень; методи системного аналізу для оцінки сучасного стану діяльності НАБУ у кримінальних впровадженнях. Крім цього, використовувався порівняльний аналіз для визначення результатів діяльності НАБУ у досліджуваному періоді щодо виконання кошторисів тощо.

Інформаційна база – нормативно-законодавчі документи України, наукові праці вітчизняних вчених, які стосуються теми роботи для розкриття її завдань, а також ресурси всесвітньої мережі Інтернет, у тому числі законодавчої бази України та НАБУ, його звітності.

Наукова новизна кваліфікаційної роботи полягає в тому, що основні положення роботи у сукупності сприяють вирішенню актуальної науково-практичної проблеми удосконалення судово-економічної експертизи та її використання у розслідуваннях фінансових правопорушень.

Практична значущість кваліфікаційної роботи полягає у можливості використання висновків та рекомендацій, наданих за результатами дослідження в роботі судових експертів-економістів та працівників НАБУ.

Структура дипломної роботи складається з вступу з визначенням актуальності теми, її мети та завдань, 3 розділів, в яких розкрито завдання роботи, висновків. Для розкриття теми пророблено 53 джерела літератури, використано 3 рисунки, 6 таблиць та 9 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

1.1. Фінансові правопорушення: економіко-правова сутність, ключові ознаки та склад, органи розслідування

Фінансова система країни відіграє важливу роль у реалізації її соціально-економічних функцій. Дотримання фінансової дисципліни усіма суб'єктами країни забезпечує наповнення бюджету та формування потужної економіки держави. Проте її соціально-економічні інтереси порушує неналежне виконання окремими суб'єктами фінансово-правових норм своїх обов'язків в системі фінансових правовідносин, тобто призводять до вчинення правопорушень на масовому, груповому та індивідуальному рівнях.

Більш повно, на нашу думку, визначає термін «правопорушення» Л.Ю. Шевців [53]. На думку науковця, це – «суспільно небезпечне або шкідливе діяння (дія або бездіяльність), яке порушує норму права», та «порушення норм поведінки, встановлених законом чи іншим нормативно-правовим актом» [53, с. 2].

Розвиток суспільних відносин призвів до появи окремого виду правопорушень – фінансових, залишаючи позаду традиційний їх поділ на кримінальні, адміністративні, дисциплінарні. Фінансові правопорушення у широкому смислі – це порушення чинного фінансового законодавства.

Складність за напрямками діяльності щодо забезпечення фінансової стабільності України, яка пов'язана з безперебійною роботою фінансового сектору, підтримкою кредитування працюючих підприємств, заходи для посилення монетарної трансмісії для збереження фінансової стабільності особливо в умовах повномасштабної війни, в тому числі – здійснення протидії фінансовим правопорушенням як одного з напрямків такої діяльності, залучила багатьох науковців до дослідження фінансових правопорушень та методів їх розслідування. Розкриття деякими з них сутності терміну «фінансові правопорушення» наведено у додатку А.

Майже всі наведені визначення щодо фінансового правопорушення

пропонують схожу детермінацію цього діяння, яке пов'язано з порушенням правових норм у фінансовій діяльності та відповідальністю за це.

Визначення поняття «фінансове правопорушення» містить також Інструкція про порядок проведення контрольних заходів контрольно-ревізійним сектором Державної судової адміністрації України [15], під якою розуміються порушення врегульованого фінансово-правовими нормами порядку мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, за яке передбачено відповідальність відповідно до чинного законодавства [15, п. 1.2].

Крім цього, податкове законодавство наводить юридичну конструкцію податкового правопорушення як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [31, ст. 109].

Зазначимо, що усі розвинуті держави світу прагнуть визначити дієвий механізм, дію якого спрямовано на добровільність сплати податків, подання звітів та вчинення інших дій, пов'язаних зі сферою фінансів. Для України це питання набуло нового виміру та актуальності, з урахуванням впровадження воєнного стану. Безумовно, країною вжито ряд заходів, спрямованих на послаблення системи оподаткування та створення сприятливих умов для ведення бізнесу в складних умовах війни.

Проте фінансові порушення стосуються не лише системи оподаткування. Вони охоплюють також порушення, пов'язані із недотриманням законодавчих вимог щодо бюджету, валютного та фінансового контролю, обліку та звітності, а також зловживання у банківській, кредитній і страхових сферах (табл. 1.1).

Отже, можна констатувати, що визначення сутності фінансових правопорушень пов'язано з їх економіко-правовою природою. Економічна природа опосередкована тим, що з метою одержання економічної вигоди фінансові порушення певним чином спричиняють порушення під час створення, формування, розподілення та перерозподілення фінансових ресурсів.

Таблиця 1.1

Класифікація видів фінансових правопорушень

Вид фінансового правопорушення	Опис
Податкові правопорушення	Включають ухилення від сплати податків і зборів, порушення правил податкового обліку, недотримання податкових звітних процедур
Бюджетні правопорушення	Порушення в управлінні та використанні бюджетних коштів, включаючи їх нецільове використання або привласнення
Валютні правопорушення	Порушення валютного законодавства, незаконні операції з валютою, порушення правил міжнародних розрахунків і трансфертів капіталу
Кредитні та банківські правопорушення	Зловживання у банківській сфері, порушення правил кредитування, приховування фінансової інформації
Правопорушення у сфері обліку та фінансової звітності	Маніпуляції з фінансовою інформацією, подання недостовірних даних у звітності
Корупційні фінансові правопорушення	Зловживання службовим становищем у фінансовій сфері, включаючи хабарництво, вимагання або зловживання бюджетними коштами

Джерело: [2, с. 3-4]

Правова їх природа полягає у фіксації правовими засобами результату неправомірної поведінки, що передбачає притягнення до відповідного виду юридичної відповідальності, де правовими засобами є норми та принципи права, правозастосовні акти, юридичні факти, акти реалізації прав тощо [27, с. 142].

Фінансові правопорушення є одним із багатьох видів правопорушень. Їх ознаки, на думку автора, докладно досліджені Л.Г. Уртаєвою (рис. 1.1).

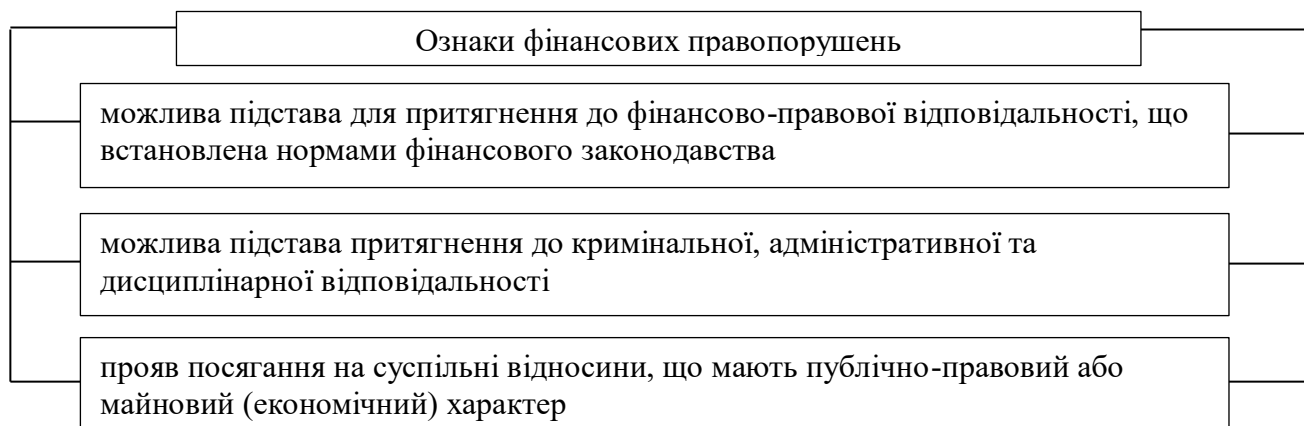


Рис. 1.1. Ознаки фінансових правопорушень

Джерело: [50, с. 397]

Крім цього, фінансові порушення мають загальні ознаки, які властиві всім правопорушенням, і специфічні ознаки, сукупність яких дозволяє вирізнити фінансові правопорушення від інших (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Загальні та специфічні ознаки фінансових правопорушень

Загальні ознаки правопорушень	Специфічні ознаки фінансових правопорушень
– діяння, яке виражено у формі дії або бездіяльності; – суспільно шкідливе або небезпечне, протиправне діяння, яке порушує норми фінансового законодавства та зачіпає фінансові інтереси держави; – діяння, за вчинення якого встановлено юридичну відповідальність	– об’єкт посягання – суспільні відносини, що складаються й у сфері оподаткування та в адмініструванні митних платежів; в бюджетному процесі; при здійсненні й проведенні готівкових і безготівкових розрахунків у національній і в іноземній валюті; при провадженні ліцензованої та господарської діяльності тощо; – предметна спрямованість – грошові кошти, які повинні бути сплачені в процесах, наведених у попередньому параграфі та ін.; – фінансово-правова визначеність; – мотивація – корисливі мотиви та мета збагачення; – суб’єкти правопорушення – платники податків, податкові агенти, посадові особи платників податків та контролюючих органів та суб’єкти виявлення порушень

Джерело: [50, с. 397-398]

До особливостей фінансових правопорушень можна також віднести їх високу латентність (приховану злочинність) та різноманітність способів їх вчинення; широке коло суб’єктів, серед яких, як правило, особи з високим інтелектуальним рівнем, вищою освітою.

Як зазначалось вище, фінансові порушення передбачають відповідальність відповідно до чинного законодавства. Фактичною підставою фінансово-правової відповідальності є склад фінансового правопорушення, до якого включають суб’єкт, суб’єктивну сторону, об’єкт і об’єктивну сторону.

Суб’єктами фінансового правопорушення можуть бути фізичні і юридичні особи, які здійснили порушення фінансового законодавства і яких відповідно до законодавства можна притягувати до правової відповідальності. Зазначимо, що найчастіше ними стають юридичні особи публічної фінансової діяльності [5]. Щоб притягнути особу до фінансової відповідальності й застосувати передбачені фінансовими нормами санкції, її мають визнати винною [5].

Об’єктом фінансового правопорушення є порушені права чи інтереси у сфері

фінансових ресурсів. Об'єктивну сторону фінансового правопорушення виражає протиправне діяння, яке завдає шкоди публічним інтересам суспільства, держави, територіальної громади та призводить до причинно-наслідкового зв'язку протиправного діяння з його шкідливими наслідками [5].

Наслідками фінансових порушень, як зазначає І.Б. Брийовська [2], є:

- ускладнення аналізу фінансового стану підприємств, зниження прозорості економічної діяльності;

- зменшення надходжень до бюджету, порушення державного податкового балансу, що призводить до підриву ефективності державних витрат, зниженню ефективності державного управління та підриву довіри до фінансових установ, нанесенню шкоди фінансовій стійкості;

- ослаблення валютного контролю, погіршення якості активів банків, дестабілізація фінансових ринків та створення загрози фінансовій безпеці держави.

З метою забезпечення належної економічної безпеки фінансово-економічної сфери і держави, і окремого підприємства, фінансові правопорушення вимагають протидії. В Україні до протидії корупції залучена низка уповноважених державою органів, компетенція яких чітко розмежована. Це:

- Спеціалізована антикорупційна прокуратура (САП) – структурний підрозділ Офісу Генерального прокурора (ОГП), який здійснював нагляд за додержанням законів під час проведення оперативно-розшукової діяльності досудового розслідування НАБУ, підтриманні державного обвинувачення у відповідних провадженнях; представництві інтересів громадянина або держави в суді у випадках, пов'язаних із корупційними або пов'язаними з корупцією правопорушеннями [48]. З 1 січня 2024 САП ліквідовано як структурний підрозділ ОГП. Він стає окремою юридичною особою публічного права [36, ст. 8];

- Національне антикорупційне бюро України (НАБУ), на яке покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних та інших кримінальних правопорушень в колах вищого рівня державної влади: порушень закону суддями, прокурорами, депутатами, прем'єрами і президентом (за умови що його повноваження припинено) [43];

НАБУ і САП ведуть лише досудові розслідування. Але погодження слідчих дій, підписання підозри чи звернення до суду НАБУ може зробити виключно із процесуальним керівником САП;

– Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК), яке при виявленні порушення всі матеріали передає до НАБУ, оскільки його діяльність має превентивну функцію з перевірки правдивості даних у деклараціях всіх державних службовців та фінансуванні політичних партій [42];

– Державне бюро розслідувань (ДБР) виконує завдання щодо запобігання, виявлення, припинення, розкриття та розслідування кримінальних правопорушень, віднесених до його компетенції: кримінальні провадження, в яких фігурують правоохоронці, судді, найвищі службовці (від міністрів до начальників Головних управлінь). Крім цього, виконує функцію досудового (попереднього) слідства, яку раніше виконувала прокуратура [37].

Отже, НАБУ розслідує корупційні злочини топпосадовців, ДБР – не тільки корупційні, а й будь-які інші злочини високопосадовців, якщо немає жодної з умов підслідності НАБУ. Після досудового розслідування справи НАБУ розглядає ВАКС, а справи ДБР – суди загальної юрисдикції.

1.2. Загальна характеристика діяльності НАБУ та аналіз результатів розслідувань фінансових правопорушень

Національне антикорупційне бюро України (НАБУ) є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, на який, як зазначалось у попередньому параграфі, покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних та інших кримінальних правопорушень, віднесених до його підслідності, а також запобігання вчиненню нових.

НАБУ – це інституційно незалежний антикорупційний правоохоронний орган, який вживає всіх необхідних внутрішніх та зовнішніх заходів для підтримки та посилення своєї незалежності, вільний від будь-якого політичного або іншого незаконного впливу.

Завданням НАБУ є протидія корупційним та іншим кримінальним правопорушенням, що вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, становлять загрозу національній безпеці країни, а також вжиття інших передбачених законом заходів щодо протидії корупції. У виконанні завдань одним з ключових напрямків діяльності НАБУ є міжнародна та міжвідомча співпраця, оскільки особи, залучені до корупційних схем, часто використовують суб'єкти господарювання, зареєстровані в іноземних юрисдикціях. Такі компанії зазвичай є інструментом виведення коштів з України та подальшої їхньої легалізації.

Національне антикорупційне бюро України було зареєстровано як юридичну особу 16.04.2015 на підставі Закону «Про Національне антикорупційне бюро України», якій Верховна Рада України ухвалила 14 жовтня 2014 року [43]. І з першого дня свого існування його діяльність спрямовується на досягнення тривалих і переконливих результатів.

Зазначимо, що створення та запуск НАБУ було однією з вимог Міжнародного валютного фонду та Європейської комісії для лібералізації візового режиму України з Європейським Союзом.

Реєстраційна інформація НАБУ у державних реєстраторах наведена у додатку Б.

З часу заснування в організаційну структуру НАБУ увійшли п'ять підрозділів детективів (додаток В), які займаються розслідуваннями у кримінальних провадженнях; підрозділ детективів, який забезпечує слідчі дії та інші гласні процесуальні дії у кримінальних провадженнях у сфері інформаційних технологій; Управління з організації робіт з підтримки та розвитку інформаційно-аналітичної системи НАБУ; Управління кримінального аналізу та фінансових розслідувань, яке організовує та забезпечує інформаційно-аналітичну роботу; Управління бухгалтерського обліку та звітності для забезпечення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності самостійних структурних підрозділів НАБУ та ін.

Крім цього у структуру НАБУ увійшло три відокремлені підрозділи (ВП):

Львівське територіальне управління національного антикорупційного бюро України, Одеське територіальне управління національного антикорупційного бюро України та Харківське територіальне управління національного антикорупційного бюро України.

Штат його працівників налічував 700 осіб, зокрема 246 детективів. З травня 2023 року структуру НАБУ було оптимізовано внаслідок зменшення кількості керівників деяких управлінь та відділів. Завдяки цьому штат детективів збільшено на 20 додаткових посад для виконання основної функції – розслідування топкорупції. Нова структура (див. додаток В) вводиться в дію з грудня 2024 року.

НАБУ разом зі своїми відокремленими підрозділами здійснює свою діяльність відповідно до Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України» [43]. У Законі України «Про Національне антикорупційне бюро» статтею 17 визначено його повноваження (додаток Г). Крім цього, Управління НАБУ та його підрозділи керуються ст. 216 КПК України [19], де визначена їх підслідність (додаток Г), а також Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність» [44] щодо завдань цієї діяльності, принципів, підстав для проведення, прав й обов'язки підрозділів, які її здійснюють; наказами директора НАБУ тощо.

Оснoвні економiчні показники діяльності НАБУ показано у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Оснoвні економiчні показники діяльності НАБУ за 2021-2023 рр.

Показники	2021 р., тис. грн	2022 р., тис. грн	2023 р., тис. грн	Зміни в абсолютних величинах 2023 р. (+, - тис. грн) порівняно з:		Темпи зростання (зниження) 2023 р. у % до:	
				2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Власний капітал та фінансовий результат							
Валюта балансу	671127335	796713297	809951465	138824130	13238168	120,69	101,66
Внесений капітал	601700986	712267489	788022502	186321516	75755013	130,97	110,64
Фінансовий результат	-68517821	-84742220	-135043230	-66525409	-50301010	197,09	159,36
Цільове фінансування	43083125	25207148	7618466	-35464659	-17588682	17,68	30,22
Усього власний капітал та фінансовий результат	619646345	696112472	704226723	84580378	8114251	113,65	101,17

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Активи (станом на кінець періоду)							
Нефінансові активи, у тому числі:	579037797	625040608	663234727	84196930	38194119	114,54	106,11
нематеріальні активи	11352267	11566776	11566776	214509	0	101,89	100,00
основні засоби	474714352	546379575	585836379	111122027	39456804	123,41	107,22
Запаси	49376739	54751258	58213106	8836367	3461848	117,90	106,32
Фінансові активи, у тому числі:	92089538	171672689	146716738	54627200	-24955951	159,32	85,46
довгострокова дебіторська заборгованість	12000	6000	6000	-6000	0	50,00	100,00
поточна дебіторська заборгованість	41 341 485	71 972 630	41 611 501	270016	-30361129	100,65	57,82
Економічні показники (станом на кінець періоду)							
Доходи	950207489	1170936803	1207863707	257656218	36926904	127,12	103,15
Витрати	971289162	1186296026	1260033779	288744617	73737753	129,73	106,22
Профіцит/дефіцит за звітний період	-21081673	-15359223	-52170072	-31088399	-36810849	247,47	339,67

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності НАБУ (додатки Д-3)

За даними таблиці 1.3 власний капітал та фінансовий результат НАБУ за 2023 рік збільшились проти 2021 року на 84580378 тис. грн і склали до нього 113,65 %. Також є збільшення й проти 2022 року на 8114251 тис. грн, або на 1,17 %. Позитивний вплив на це здійснив внесений капітал – узагальнена інформація про первісну вартість матеріальних і нематеріальних необоротних активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів. Внесений капітал НАБУ збільшився на 186321516 тис. грн та на проти 2021 року й на 75755013 тис. грн проти 2022 року. Збільшувлась і валюта балансу відповідно на 138824130 тис. грн та на 13238168 тис. грн.

Негативний вплив здійснено від'ємними показниками фінансового результату, величина яких зросла у 2023 році у порівнянні з 2021 роком і склала 197,09 % та 159,36 % до 2022 року, а також зменшення цільового фінансування у досліджуваному періоді, величина якого зменшилась у 2023 році і склала 17,68 % до 2021 року та 30,22 % до 2022 року.

Щодо активів, показники нефінансових активів щорічно зростають у досліджуваному періоді за всіма статтями; фінансові активи у 2023 році проти 2022 року зменшились на 24955951 тис. грн, у зв'язку зі зменшенням довгострокової дебіторської заборгованості та поточної дебіторської заборгованості.

У табл. 1.4 наведено аналіз фінансових результатів діяльності НАБУ у 2021-2023 роках за формою звітності № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Таблиця 1.4

Аналіз динаміки доходів та витрат НАБУ у 2021-2023 роках

Показники	2021 р., тис. грн	2022 р., тис. грн	2023 р., тис. грн	Зміни в абсолютних величинах 2023 р. (+, - тис. грн) порівняно з:		Темпи зростання (зниження) 2023 р. у % до:	
				2021	2022	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи від обмінних операцій, тис. грн							
Бюджетні асигнування	935072682	1154720995	1183765596	248692914	29044601	126,60	102,52
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	25602	133385	25602	0	-107783	100,00	19,19
Доходи від продажу активів	704376	451098	949380	245004	498282	134,78	210,46
Інші доходи від обмінних операцій	140056	75857	173483	33427	97626	123,87	228,70
Усього доходів від обмінних операцій	935942716	1155381335	1184914061	248971345	29532726	126,60	102,56
Доходи від необмінних операцій, тис. грн							
Інші доходи від необмінних операцій	14264773	15555468	22949646	8684873	7394178	160,88	147,53
Усього доходів від необмінних операцій	14264773	15555468	22949646	8684873	7394178	160,88	147,53
Усього доходів	950207489	1170936803	1207863707	257656218	36926904	127,12	103,15
Витрати за обмінними операціями, тис. грн							
Витрати на виконання бюджетних програм	961721485	1163094590	1243286077	281564592	80191487	129,28	106,89
Інші витрати за обмінними операціями	9119776	8111209	16676802	7557026	8565593	182,86	205,60
Усього витрат за обмінними операціями	970841261	1171205799	1259962879	289121618	88757080	129,78	107,58

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати за необмінними операціями, тис.грн							
Інші витрати за необмінними операціями	447901	15090227	70900	-377001	-15019327	15,83	0,47
Усього витрат за необмінними операціями	447901	15090227	70900	-377001	-15019327	15,83	0,47
Усього витрат	971289162	1186296026	1260033779	288744617	73737753	129,73	106,22
Профіцит/дефіцит за звітний період	-21081673	-15359223	-52170072	-31088399	-36810849	247,47	339,67

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності НАБУ (додатки Ж, З)

Доходи НАБУ, як показує аналіз, проведений у табл. 1.4, збільшились у 2023 році у порівнянні з попередніми роками і склали 127,12 % до 2021 року та 103,15 %. Цьому сприяло зростання як обмінних операцій (операції, які передбачають обмін однієї валюти на іншу), так і необмінних операцій.

Зростання доходів за обмінними операціями відбулось за рахунок збільшення бюджетних асигнувань на 248692914 тис. грн проти 2021 року та на 29044601 тис. грн проти 2022 року, а також доходів від продажу активів та інших доходів від обмінних операцій. Проте доходи від надання послуг (виконання робіт) у 2023 році зменшились у порівнянні з попереднім роком на 107783 тис. грн та склали 19,19 % та їх величина повернулась до показника 2021 року.

Витрати НАБУ у 2023 році також зросли на 288744617 тис. грн проти 2021 року та на 73737753 тис. грн – 2022 року, що більш ніж зростання доходів, тому у результаті відбувся дефіцит бюджету, який збільшився на 31088399 тис. грн проти 2021 року та на 36810849 тис. грн проти попереднього року, що у відсотках складає 247,47 до 2021 та 339,67 % до 2022 року.

Зазначимо, що Державний бюджет України є хронічно дефіцитним вже понад 10 років через затяжні економічні та політичні кризи, які зумовлюють зменшення бюджетних надходжень [6]; крім цього, воєнним станом, в якому знаходиться Україна з лютого 2022 року. Це вимагає збільшення видатків на оборону; повернення боргів. Негативно на це впливає й корупція та рівень тінізації економіки. В результаті скорочуються видатки й на державні установи, у тому числі й НАБУ. У 2023 році таке скорочення на виконання функцій і завдань НАБУ

за даними звіту про «Результати оцінки ефективності бюджетної програми за 2023 рік» склало 70637,7 тис. грн за загальним і спеціальним фондом, у 2022 році – 45444,1 тис. грн [9].

Далі розглянемо показники діяльності НАБУ у кримінальних розслідуваннях, що належить до підслідності НАБУ за наявності одної з трьох умов [66]: злочин вчинено високопосадовцем (наприклад, нардеп, член Кабміну, інший державний службовець категорії «А», суддя, військовослужбовець вищого офіцерського складу); розмір предмета правопорушення або завданої шкоди перевищує 500 (для окремих злочинів – 2000) прожиткових мінімумів (тобто від 1 млн 460 тис. грн станом на 2024 рік); злочин вчинено щодо високопосадовця.

Результати розслідувань на підставі звітів НАБУ за 2021-2023 роки наведені у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Аналіз результатів розслідувань фінансових порушень НАБУ за 2021-2023 роки

Показник	Станом на кінець 2021 р.	Станом на кінець 2022 р.	Станом на кінець 2023 р.	Абсолютне відхилення (+, -) 2023 р. від:		Темп відхилення (%) 2023 р. до:	
				2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість кримінальних впроваджень у роботі, вправ	633,00	456,00	641,00	8,00	185,00	1,26	40,57
Штатна чисельність державних службовців, осіб	217,00	205,00	193,00	-24,00	-12,00	-11,06	-5,85
Питома вага кримінальних впроваджень на 1 держслужбовця, %	2,92	2,22	3,32	0,40	1,10	13,86	49,31
Скеровано вправ до суду, шт.	63	56	105	42	49	66,67	87,50
Питома вага кримінальних впроваджень, скерованих до суду, %	9,95	12,28	16,38	6,43	4,10	64,59	33,39
Кількість кримінальних впроваджень, в яких особі (особам) повідомлено про вчинення кримінальних порушень	46,00	70,00	101,00	55,00	31,00	119,57	44,29

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість осіб, яким повідомлено про підозру	124,00	187,00	290,00	166,00	103,00	133,87	55,08
Кількість осіб щодо яких складено обвинувальні акти	129,00	129,00	233,00	104,00	104,00	80,62	80,62
Кількість осіб щодо яких набрав сили обвинувальний вирок суду	32,00	36,00	64,00	32,00	28,00	100,00	77,78

Джерело: складено автором за даними НАБУ [8]

Результати аналізу, проведені у табл. 1.5, свідчать про збільшення у 2023 році кримінальних впроваджень у роботі НАБУ на 1,26 % у порівнянні з 2021 роком та на 40,57 % – у порівнянні з 2022 роком. При цьому штатна чисельність державних службовців (детективів) НАБУ, що займаються розслідуванням фінансових правопорушень, щорічно зменшується. У 2023 році вона склала 193 особи, що менше ніж у 2021 році на 24 особи та 2022 році – на 12 осіб.

Відповідно зростає навантаження на 1 детектива, про що свідчить питома вага кримінальних впроваджень на 1 детектива, яка збільшилась у 2023 році у порівнянні з 2021 роком на 0,4 справи або на 13,86 % на 1 детектива, у порівнянні з 2022 роком – майже на 1 справу або на 49,31 %.

Зменшення кримінальних впроваджень у роботі НАБУ у 2022 році викликала нестабільна економічна ситуація в нашій державі внаслідок вторгнення Російської Федерації, в результаті чого відбулось різке зменшення реєстрації кримінальних впроваджень. Крім цього, необхідно було вжити необхідних заходів для збереження всіх відомостей з кримінальних проваджень, що перебували у роботі детективів НАБУ та слухались у суді.

Проте дія воєнного стану призвела й до збільшення економічних злочинів. Але завдяки напруженій роботі детективів НАБУ у 2023 році відбулось не лише збільшення кримінальних впроваджень, а й кількості кримінальних впроваджень, в яких особі (особам) повідомлено про вчинення кримінальних порушень, кількості осіб, яким повідомлено про підозру й щодо яких складено обвинувальні акти та кількості осіб щодо яких набрав сили обвинувальний вирок суду, про що свідчать дані табл. 1.5:

– кількість кримінальних впроваджень, в яких особі (особам) повідомлено про вчинення кримінальних порушень зросла у 2023 році на 119,57 % у порівнянні з 2021 роком та на 44,29 % у порівнянні з 2022 роком;

– кількість осіб щодо яких складено обвинувальні акти у 2023 році зросла на 80,62 % у порівнянні як з 2021 роком, так і з 2022 роком;

– кількість осіб щодо яких набрав сили обвинувальний вирок суду зросла у 2023 році на 100 % у порівнянні з 2021 та на 77,78 % у порівнянні з 2022 роками.

Для наочності ці показники у кількісному виразі за 2021-2023 роки зображено на рис. 1.2 у розрізі півріч.

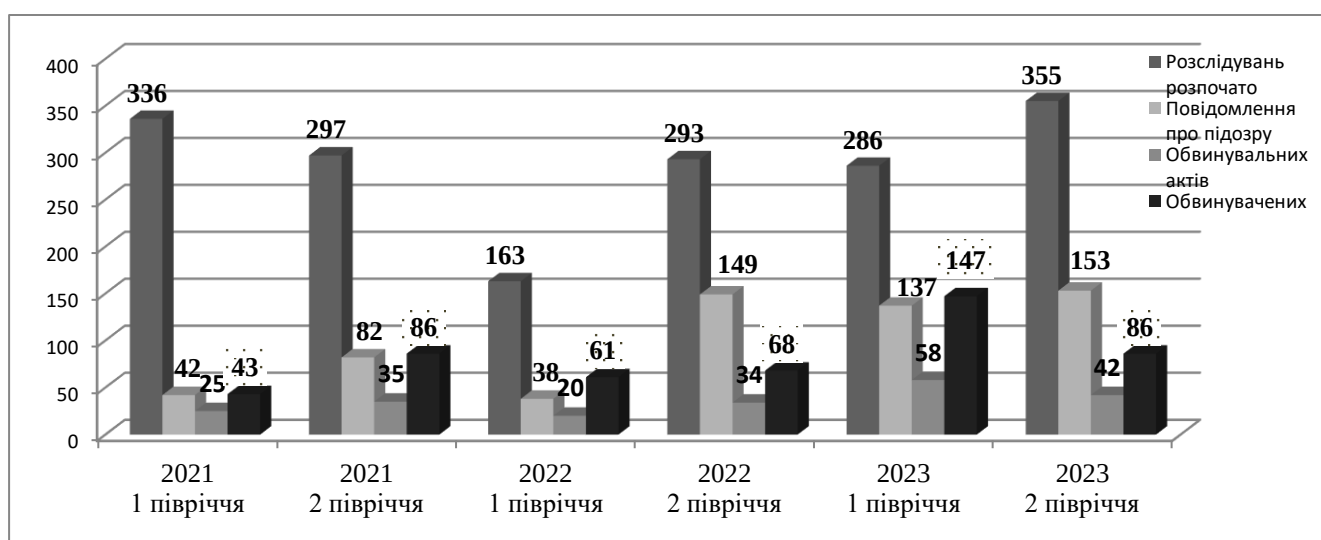


Рис. 1.2. Результати кількості кримінальних впроваджень детективами НАБУ у 2021-2023 роках

Джерело: сформовано автором за даними НАБУ [8]

Проте відсоток справ, скерованих до суду, навіть при зростанні їх кількості, залишається низьким (див. табл. 1.5). Питома вага скерованих до суду справ, що знаходились у роботі НАБУ, складає 9,95 % у 2021 році, 12,28 % та 16,38 %. Сума встановлених збитків через корупційні злочини у кримінальних впровадженнях, скерованих до суду у 2023 році, складає 30 млрд 753 млн 626 тис. грн, з них інтересам держави та територіальних громад – 30 млрд 721 млн 096 тис. грн; накладено арешт на суму 9 млрд 151 млн 878 тис. грн [8].

У кримінальних впровадженнях, що продовжують розслідуватись, встановлений розмір збитків, які спричинено державі через корупцію, сукупно

сягає 82 млрд 206 млн 850 тис. грн, накладено арешт на суму 2 млрд 149 млн 451 тис. грн. За закінченими кримінальними впровадженнями детективами НАБУ забезпечено відшкодування збитків на суму 96 млн 782 тис. грн, накладено арешт на суму 9 млрд 151 млн 878 тис. грн [54].

Загальний економічний ефект від діяльності НАБУ з розслідувань фінансових правопорушень, який складається з сум відшкодування завданих злочинами збитків, конфіскації неправомірних доходів, стягнень на користь держави та запобігання розкраданню, лише у другому півріччі 2023 року становить понад 3 млрд грн, а загалом за рік – майже 4,7 млрд грн. Це найбільший показник за всю історію роботи антикорупційних інституцій [13].

Понад 3,38 млрд грн становить економічний ефект з розслідувань фінансових правопорушень детективами НАБУ у 2022 році. За вироками суду, які набрали законної сили, підлягає конфіскації державі 7 млн 916 тис. грн. У 2021 році економічний ефект від роботи НАБУ становить 1,96 млрд грн.

У табл. 1.6 проаналізуємо дані щодо ефективності розслідувань фінансових правопорушень НАБУ у 2021-2023 роках.

Таблиця 1.6

Аналіз ефективності розслідувань фінансових правопорушень НАБУ
у 2021-2023 роках

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення (+, -) 2023 р. від:		Темп відхилення (%) 2023 р. до:	
				2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
Економічний ефект від кримінальних впроваджень, млрд грн	1,96	3,38	4,14	2,18	0,76	111,22	22,49
Відшкодовано збитків і шкоди у кримінальних впровадженнях, млрд грн	3,80	5,795	9,16	5,36	3,365	141,05	58,07

Джерело: складено автором за даними НАБУ [8]

Отже, дані проведеного аналізу ефективності розслідувань фінансових правопорушень НАБУ у 2021-2023 роках демонструють потужні результати та тенденцію до щорічного їх збільшення навіть у складних умовах, які переживає

Україна. Показник економічної ефективності від кримінальних впроваджень у 2023 році перевищив аналогічний показник 2021 року на 2,18 млрд грн або на 111,22 %, 2022 року – на 0,76 млрд грн або на 22,49 %. Відшкодовано збитків і шкоди у кримінальних впровадженнях у 2023 році на 5,36 млрд грн більше, ніж у 2021 році, або на 111,22 %. Проти 2022 року збільшення склало 0,76 млрд грн або 22,49 %.

Варто зазначити, що досягнутому рівню виконання завдань, що були поставлені перед детективами НАБУ щодо розслідування фінансових порушень, й зокрема викриттю корупційних злочинів та зібранню достатньої доказової бази для притягнення винних до відповідальності, сприяли судово-експертні фахівці державних спеціалізованих установ, їх територіальні філії при інших міністерствах і відомствах, які були залучені до справ.

Однак досягнутий рівень виконання завдань НАБУ з розслідування фінансових порушень за висновками Європейської Комісії стосовно заявки України на членство в Європейському Союзі [26] є недостатнім щодо боротьби з корупцією, де проміж з іншим Європейська Комісія зазначає, що негативно впливає на ефективність та швидкість досудового розслідування:

– ускладненість процесуальних дій через чинні положення кримінального процесуального законодавства чи прогалини у ньому, прикладом чого є Закон України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів», яким було запроваджено низку новацій у кримінальних провадженнях. Однак деякі із запроваджених норм: щодо строків досудового розслідування до повідомлення про підозру, щодо продовження строку досудового розслідування лише слідчим суддею тощо, суттєво перешкоджають здійсненню досудового розслідування [26];

– неналежна диджиталізація кримінального провадження – неповне використання потенціалу інформаційно-телекомунікаційної системи досудового розслідування. І хоча її використовують у діяльності НАБУ, система досі не працює на всіх стадіях кримінальних проваджень щодо корупційних та пов'язаних з корупцією правопорушень, оскільки система не інтегрована з Єдиним реєстром

досудових розслідувань, що призводить до необхідності дублювання дій користувачами обох систем тощо.

Крім цього, режим воєнного стану, в якому знаходиться Україна з лютого 2022 року, ускладнює здійснення кримінальної процесуальної діяльності НАБУ та притягнення винної особи до кримінальної відповідальності за вчинення кримінального фінансового правопорушення. Воєнні дії створюють небезпеку для життя учасників кримінального провадження, що унеможлиблює реалізацію процесуальних дій у звичайному порядку кримінального судочинства. Саме тому у розділі IX-1 КПК України унормовано екстраординарний, особливий порядок кримінального провадження, обумовлений правовим режимом воєнного стану [35, ст. 466], якого дотримуються в НАБУ.

Таким чином, проведені дослідження щодо аналізу результатів діяльності НАБУ у кримінальних провадженнях свідчать про необхідність їх вдосконалення для підвищення результативності боротьби з кримінальними порушеннями в економічній сфері.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ НАБУ)

2.1. Передумови та організаційні аспекти судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових порушень

У межах діяльності детективів НАБУ вирішення стратегічних завдань з розслідування фінансових порушень визначається цілим рядом заходів, серед яких для доказу фінансового порушення – залучення необхідних спеціалістів та експертів. Це пов'язано з тим, що розкриття значної частини фінансових порушень може бути досягнуто лише з використанням спеціальних знань, оскільки в інший спосіб розв'язати проблемні питання неможливо.

Фінансові злочини, які розслідують НАБУ, складні та різноманітні, вчинені з високим рівнем конспірації, часто із залученням компаній за кордоном. Особливістю їх розслідування є те, що значна частина з них може бути доказаною лише з використанням комплексу науково обґрунтованих ефективних методів перевірки і дослідження, вагоме місце серед яких посідають спеціальні знання в галузі судової економічної експертизи, фахівці якої вирішують поставлені перед ними завдання на основі синергії економічних та юридичних знань, що забезпечує формування якісної доказової бази, необхідної як для повідомлення тій чи іншій особі про підозру, так і скерування справи до суду.

Як зазначив Т. Лопушанський: «У більшості випадків судова експертиза – єдиний ключ, який може відкрити двері до істини під час здійснення досудового розслідування» [21].

Отже, судово-економічні експертизи у розслідуванні фінансових порушень призначаються НАБУ у тих випадках, коли для вирішення відповідних питань з таких справ необхідні спеціальні економічні знання, тобто для дослідження матеріальних об'єктів (документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності тощо), що містять інформацію про обставини справи та підлягають дослідженню за їх змістом та формою і допомагають досягти об'єктивності у

доказуванні. Однією з важливих переваг проведення судово-економічної експертизи є те, що вона дозволяє отримати об'єктивні дані та факти у кримінальних провадженнях НАБУ, які можуть допомогти суду прийняти правильне рішення у справі.

З метою забезпечення високої якості та об'єктивності проведення судово-економічної експертизи в Україні, необхідно дотримуватися встановлених законодавством правил проведення експертизи, вимог до кваліфікації експертів та їх роботи, а також вимог до результатів експертизи. Таки правила і вимоги містяться у Законі України «Про судову експертизу» [46] та наказі Міністерства юстиції України «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [39]. Крім цього, в Україні проведення судово-економічної експертизи регулюється Кримінально-процесуальним кодексом України [19].

Предметом судово-економічної експертизи є відображені в документах, облікових регістрах господарські (фінансові) операції, що є об'єктами дослідження, щодо стану і результатів економічної діяльності суб'єктів економічних відносин, визначених завданнями, поставленими перед експертизою, змістом питань, які вона вирішує залежно від підвиду економічної експертизи та об'єкта дослідження, для встановлення фактичних обставин справи, що розслідується детективами НАБУ. До підвидів економічної експертизи належать експертизи бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій [39, п. 1.2.3].

Основною стадією розслідування кримінальних правопорушень НАБУ вважається досудове розслідування, яке детективи НАБУ здійснюють, керуючись кримінальним процесуальним законодавством України як до порядку, так і строків його проведення та згідно зі ст. 216 КПК України [19] до підслідності НАБУ (див. додаток Г). На стадії досудового розслідування відповідно до КПК України детективи НАБУ зобов'язані забезпечити проведення судової експертизи для «визначення розміру матеріальних збитків, якщо потерпілий не може їх визначити

та не надав документ, що підтверджує розмір такої шкоди, розміру шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю, заподіяного кримінальним правопорушенням» [19, ст. 242].

Крім того, детективи НАБУ можуть визнати за необхідне призначення експертизи з таких причин:

- за наявності достатніх відомостей про можливість отримання або перевірки вже наданих доказів у конкретному кримінальному провадженні;
- за клопотанням сторони захисту, потерпілого, представника юридичної особи, щодо якої здійснюється провадження.

Досудове розслідування починається в НАБУ з винесення постанови про проведення фінансового розслідування. Право самостійно призначати експертизи шляхом винесення постанови стороною кримінального провадження надано Закон України від 4 жовтня 2019 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих положень кримінально процесуального законодавства» [35].

Постанова про залучення судового експерта-економіста затверджується начальником відповідного підрозділу з одночасним внесенням відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань на підставі наявності підстав для проведення судово-економічної експертизи, тобто інформації про кримінальне правопорушення.

Такою інформацією можуть бути матеріали Держфінмоніторингу, який подає НАБУ згідно з наказом Мінфіну «Про затвердження Порядку надання Державною службою фінансового моніторингу України Національному антикорупційному бюро України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду» [41] відповідні узагальнені матеріали (додаткові узагальнені матеріали) в разі наявності достатніх підстав вважати, що фінансова операція або сукупність пов'язаних між собою фінансових операцій можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Це можуть бути й відповідні матеріали виявлених порушень щодо

правдивості даних у деклараціях державних топслужбовців від НАЗК, інші матеріали контролюючих органів, журналістські розслідування, інформаційні дані, отримані з відкритих джерел, що вказують на здійснені дії, правочини з майном чи активами, одержаними від злочинних дій.

Попередньо детективами НАБУ виконується аналіз наявних матеріалів кримінального провадження. Тобто перевіряється не тільки факт наявності підстав для призначення експертизи, а й визначається доцільність і ступінь обґрунтованості її проведення у конкретному кримінальному провадженні. На їх основі визначаються конкретні слідчі ситуації, приймається рішення про те, що вирішення таких ситуацій неможливе без залучення експерта-економіста.

Експертиза проводиться після подання детективами НАБУ матеріалів, оформлених згідно з вимогами процесуального законодавства та Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [39].

Судовим експертам-економістам доводиться давати обґрунтовані висновки на складні питання, що ставляться детективами НАБУ. Саме документальне обґрунтування та оцінка господарських (фінансових) операції, що відображають стан і результати економічної діяльності суб'єктів економічних відносин (наявність або відсутність конкретних економічних фактів) є завданнями економічної експертизи, визначених разом з орієнтовним переліком питань для розв'язку «Науково-методичними рекомендаціями з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [39], результати якої після закінчення дослідження оформлюються обґрунтованим та об'єктивним письмовим висновком.

Розв'язання питань експертом-економістом дає можливість слідчому детективу НАБУ дослідити обставини вчинення фінансових правопорушень, що входять до складу технології злочинного збагачення, встановити винних осіб та здобути належні та допустимі докази для їх притягнення до відповідальності.

Зазначимо, що професійність експертів та їх здатність діяти об'єктивно та незалежно гарантує високу якість проведення експертизи та довіру до її результатів.

З врахуванням того, що проведення експертизи – це послуга, НАБУ, як державний орган, купує послуги в рамках процедур, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі» [45], метою якого є забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель, створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції.

Обов'язковою підставою для проведення судово-економічної експертизи відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень є процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою НАБУ.

При цьому до експертної установи (експерту) надаються: документ про призначення експертизи або інші документи, які відповідно до законодавства є підставою для проведення експертизи; об'єкти (оригінали документів або належним чином засвідчені їх якісні копії); зразки для порівняльного дослідження; за клопотанням експерта – матеріали справи (протоколи вилучення речових доказів тощо). Додатково на вимогу експерта-економіста може бути надана електронна версія усіх документів, якщо для ведення бухгалтерського обліку була застосована комп'ютерна техніка з відповідними програмами.

З врахуванням конкретних корупційних злочинів (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем тощо) детективи НАБУ під час збору матеріалів з метою виявлення документальних слідів цього злочину здійснюють перевірку щодо наявності всіх обов'язкових реквізитів і відсутності ознак підроблення у фінансових документах.

У процесуальному документі (договорі) про призначення експертизи в НАБУ зазначаються: місце й дата винесення постанови; посада, звання та прізвище особи, що призначила експертизу; назва справи та її номер; підстави для призначення експертизи; прізвище експерта або назва експертної установи, експертам якої доручається проведення експертизи; питання, які виносяться на вирішення експертів; перелік об'єктів, що підлягають дослідженню; інші дані, які мають значення для проведення експертизи.

НАБУ доручає проведення судово-економічної експертизи судовому експерту-економісту, який відповідає таким критеріям:

- атестований з відповідної експертної спеціальності, має свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта;
- внесений до Державного реєстру атестованих судових експертів, розміщеного на сайті Міністерства юстиції України;
- достатньо компетентний у питаннях, які потрібно дослідити експертним шляхом;
- бере участь у процесі тільки як експерт, із жодних причин не зацікавлений у результаті справи.

Для проведення судово-економічних експертиз важливими є строки їх проведення. Хоча строки проведення експертизи встановлюється керівником експертної установи, вони не повинні перевищувати 90 календарних днів, а час попереднього вивчення матеріалів не повинен перевищувати п'ятнадцяти робочих днів [39, п. 1.13]. За необхідністю, у разі значного завантаження експерта-економіста більший строк після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів установлюється за письмовою домовленістю з особою НАБУ, яка залучила експерта.

У Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень зазначається, що якщо протягом 30 календарних днів з дня направлення листа щодо погодження більшого строку проведення експертизи відповіді не отримано, запропонований строк вважається погодженим. За отриманням відмови у погодженні запропонованого строку проведення експертизи матеріали справи повертаються з пропозицією призначити експертизу іншим суб'єктам судово-експертної діяльності [39, п. 1.13].

Отже, при призначенні судово-економічних експертиз з розслідування фінансових порушень у НАБУ дотримуються правил і вимог щодо їх призначення, кваліфікації експертів, що містяться у законодавчій базі України.

2.2. Методика судово-економічної експертизи у розслідуванні

фінансових правопорушень

Професійність експертів та їх здатність діяти об'єктивно та незалежно гарантує високу якість проведення експертизи та довіру до її результатів. Цьому сприяє правильно організований процес проведення судово-економічної експертизи в експертній установі.

На підставі поданих НАБУ матеріалів до експертної установи для проведення судово-економічної експертизи виконується процедура, зображена на рис. 2.1.

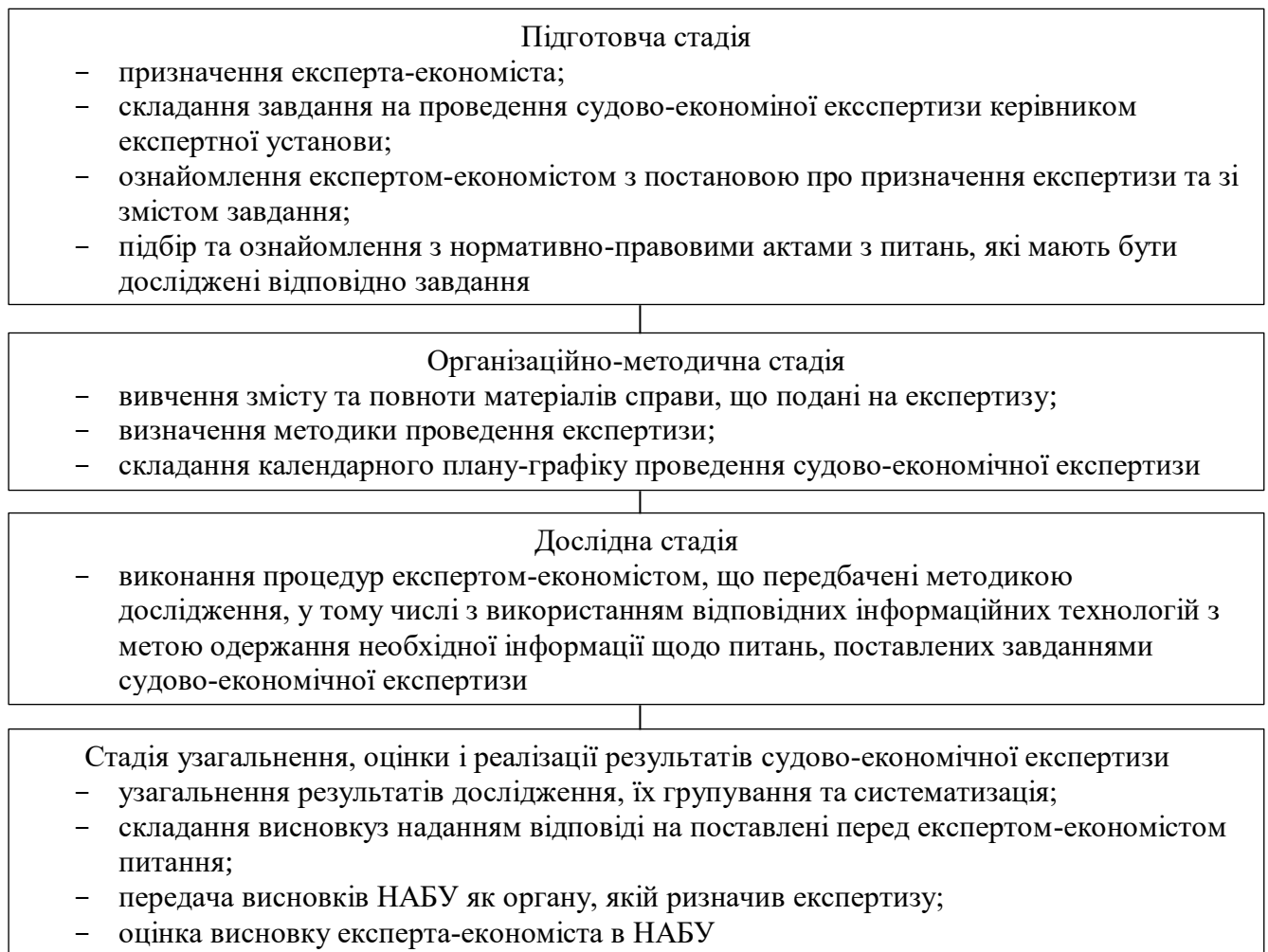


Рис. 2.1. Складові процесу судово-економічної експертизи в експертній установі за матеріалами НАБУ

Джерело: сформовано автором

Як бачимо з рис. 2.1, як будь-який дослідний процес, процес судово-економічної експертизи включає декілька етапів: підготовчу; організаційно-

методичну; дослідну; узагальнення, оцінки і реалізації результатів судово-економічної експертизи.

При складанні завдання на проведення судово-економічної експертизи ставляться питання для вирішення експертом-економістом, які повинні належати до його компетенції і є істотними для справи. Так помилково вважати, що економічна експертиза: вивчає фінансово-економічну діяльність підприємства, дає оцінку коректності фінансових операцій, досліджує кредитну та податкову діяльності. Таки помилки зустрічаються навіть у досвідчених експертів з судово-економічної експертизи, оскільки вона не вивчає фінансово-економічну діяльність підприємства – це ревізійні дії, які суворо заборонені при проведенні експертизи. «Судово-економічна експертиза по суті лише перевіряє обґрунтованість порушень, встановлених під час перевірки підприємства (організації)» [49].

Давати оцінку коректності фінансових операцій – це теж виходить за межі компетенції судового експерта. Поняття «коректність» (правомірність) передбачає правову оцінку і ревізійні дії. Правову ж оцінку дає суддя, ревізійні дії проводяться ревізором. Проте експерт може дати висновок про обґрунтованість порушень, встановлених ревізором щодо фінансових операцій підприємства (організації) [49].

«Дослідити кредитну та податкову діяльність – поняття надто загальне та аналогічно вищесказаному не входить до компетенції економічної експертизи. Але перевірка обґрунтованості суми заборгованості за кредитом чи обґрунтованість суми нарахованих податків вже входить до компетенції експерта» [49].

Саме документальне обґрунтування та оцінка господарських (фінансових) операцій, що відображають стан і результати економічної діяльності суб'єктів економічних відносин (наявність або відсутність конкретних економічних фактів) є завданнями економічної експертизи, визначених разом з орієнтовним переліком вирішуваних питань «Науково-методичними рекомендаціями з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [36], результати якої після закінчення дослідження оформлюються обґрунтованим та об'єктивним письмовим висновком.

Важливим етапом процесу судово-економічної експертизи для якості її

результату є організаційно-методична стадія підготовки експертного дослідження. На даній стадії експерт-економіст вивчає зміст і повноту матеріалів, обирає методику і складає план-графік проведення експертизи, який забезпечує виконання завдання у зазначені строки.

Основними джерелами інформації у розслідуванні корупційних злочинів є документи, тому ретельне дослідження їх становить підґрунтя для виявлення корупційних дій.

Використання відповідних інформаційних технологій під час проведення дослідження створює істотні передумови для підвищення швидкості та якості експертного дослідження, оскільки скорочуються витрати робочого часу на здійснення розрахункових, аналітичних, логічних та інших процедур, посилюється обґрунтованість пропозицій щодо кінцевих результатів експертизи.

Не менш важливим етапом процесу судово-економічної експертизи є оформлення результатів дослідження у вигляді висновку експерта-економіста, який повинен відповідати визначеним ст. 101 і ст. 102 КПК [19], ст. 42 ГПК [34] нормам як за формою, так і за змістом. Варто зазначити, що «висновки судових експертів у переважній більшості кримінальних проваджень ... відіграють роль найважливіших доказів, без яких вирішити ту чи іншу справу по суті практично неможливо» [47, с. 53].

У висновку експерта-економіста повинно бути зазначено: коли, де, ким (ім'я, освіта, спеціальність, свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта, стаж експертної роботи, науковий ступінь, вчене звання, посада експерта) та на якій підставі була проведена експертиза; місце і час проведення експертизи; хто був присутній при проведенні експертизи; перелік питань, що були поставлені експертові; опис отриманих експертом матеріалів та які матеріали були використані експертом; докладний опис проведених досліджень, у тому числі методи, застосовані у дослідженні, отримані результати та їх експертна оцінка; обґрунтовані відповіді на кожне поставлене питання (ст. 102 КПК [19]).

Висновок судово-економічної експертизи оформлюється на бланку експертної установи і підписується експертами-економістами, які проводили

дослідження, засвідчується печаткою експертної установи. Додатки до нього (за наявністю) також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи. Висновок та додатки до нього складаються експертною установою у 2 екземплярах, один з яких передається НАБУ, де він оцінюється особою, яка призначила експертизу.

Оцінка висновку експерта в НАБУ проводиться за загальними правилами оцінки доказів: особа, яка призначила експертизу «за своїм внутрішнім переконанням, яке ґрунтується на всебічному, повному й неупередженому дослідженні всіх обставин кримінального провадження, керуючись законом, оцінює кожний доказ з погляду «належності, допустимості, достовірності, а сукупність зібраних доказів – з погляду достатності та взаємозв'язку для прийняття відповідного процесуального рішення» (ст. 94 КПК [19]).

Практика експертної діяльності свідчить, що доказовість та обґрунтованість результатів судово-економічної експертизи значною мірою визначається обраною методикою її проведення. «Під методикою судової експертизи розуміють систему рекомендацій щодо вибору і використання, в певному порядку і за певних умов, методів і прийомів для вирішення експертного завдання» [3, с. 51].

Перелік методик, які можуть бути використані під час судово-економічної експертизи, визначено Реєстром методик проведення судових експертиз [40] – офіційною електронною базою даних, що ведеться з метою створення інформаційного фонду про наявність методик проведення судових експертиз, які атестовані та рекомендовані до впровадження в експертну практику.

Одною з основних методик для проведення судово-економічних експертиз є методика під назвою «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз», яка розроблена Дніпропетровським науково-дослідним інститутом судових експертиз, зареєстрована Міністерством юстиції 03.03.2010 р. й внесена в Реєстр методик проведення судових експертиз під кодом 11.0.08 [11, с. 93].

Проте експерт-економіст під час проведення експертизи за завданнями, отриманими від НАБУ, крім застосування обраної з Реєстру методики, у разі

потреби, використовують й інші джерела:

- інформаційно-правові системи ЛІГА:ЗАКОН як найповніше джерело систематизованої та достовірної правової інформації зі зручними інструментами для її пошуку;
- електронні інформаційні бази даних державних установ України;
- загальнодоступні інформаційно-довідкові ресурси державних органів виконавчої влади;
- програмні продукти, рекомендовані до використання в експертній практиці рішенням Координаційної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України.

В. Хомутенко й А. Хомутенко визначають експертну діяльність як процес пізнання за допомогою загальнонаукових методів, який спрямовано на отримання достовірного знання про пізнавальний об'єкт [51, с. 141]. Л. Будник та О. Ронська звертають увагу, що «у практичній експертній діяльності можуть застосовуватися ті самі методи, що й у наукових дослідженнях, якщо їх використання не суперечить вимогам законності та етичним нормам, тобто відповідає принципу допустимості в загальному вигляді» [3, с. 52]. Проте вибір певних методів при проведенні судово-економічної експертизи для встановлення істини, тобто сукупності засобів та способів при дослідженні документів та інших матеріалів справи, залежно від поставлених завдань, належить до компетенції експерта-економіста.

Для проведення судово-економічної експертизи за матеріалами НАБУ щодо розслідування фінансових порушень експертами-економістами використовуються науково розроблені та практично апробовані дослідженнями методи і методики, які дозволяють зібрати об'єктивну та достовірну інформацію про питання, що досліджуються, та гарантують надійність та точність результатів. Підкреслимо, що саме наукова обґрунтованість методів забезпечує достовірність отриманих за їх допомогою результатів.

Такими методами є розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи), документальні методи, способи узагальнення і реалізації результатів експертиз тощо. При цьому

документальні методи є одними з найбільш застосованими експертами-економістами, оскільки дозволяють з'ясувати реальність, законність і господарську доцільність операцій, перевірити правильність їх документального оформлення, виявити допущені порушення фінансової і кошторисної дисципліни, факти безгосподарності та зловживань. Важливою основою узагальнення є застосування методу порівняння, оскільки чим повніше і всебічніше порівнюються між собою окремі факти матеріалів експертизи, тим краще вони сприяють обґрунтованості висновків експерта.

В цілому використання тих, чи інших методів в судово-економічній експертизі залежить від особливостей злочинів, документообігу в галузі, в якій скоєно злочин.

Використання розрахунково-аналітичних методів та способів узагальнення в ході судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень є ефективним засобом для виявлення окремих невідповідностей у відображенні облікової інформації – відхилення від нормального протікання виробничих процесів. Це можуть бути ознаки порушення планової, фінансової, кошторисної і бюджетної дисципліни, факти нераціонального, неощадливого і нецільового використання засобів та інші відхилення. Проте вони самі по собі не є порушенням законодавства, а лише вказують напрямок проведення більш детального дослідження.

Варто зазначити, що слідча і судова практика НАБУ як докази у кримінальних справах використовує не всі негативні відхилення, виявлені під час проведення аналізу, а лише ті з них, що не мають задовільних економічних пояснень, але логічно виявляють свій зв'язок зі злочинами.

Розрахунково-аналітичні методи та способи узагальнення та ін. в ході судово-економічної експертизи виконуються експертами-економістами переважно з використанням комп'ютерної техніки за допомогою програми офісного пакета Microsoft Office – Excel або спеціальних інформаційних технологій.

Крім цього, експерти-економісти залежно від отриманих завдань використовують емпіричні методи дослідження: спостереження, моделювання,

порівняння, опис тощо. Їх застосовують для виявлення окремих чинників впливу на господарські процеси підприємства (компанії) і діяльність облікового апарату; при дослідженні відповідності облікових документів фактично виконаним операціям; для встановлення об'єктивної можливості виконання господарських операцій, відображених в облікових документах, рахункових реєстрах і звітах (тобто практично експерт виявляє, чи існували об'єктивні умови для виконання операцій); а також при вивченні відповідності документального оформлення встановленим правилам вчиненої операції для експертного висновку тощо.

Отже, застосування експертної методики судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень – суттєва умова достовірності її результатів.

Розвиток судової експертизи в час військової агресії російської федерації проти України ставить нові завдання перед судовою експертизою у сфері економічних злочинів, акцентує увагу на критичних питаннях доказової бази в умовах знищення майна та документації частини підприємств. За таких обставин методики проведення судових економічних експертиз та якість їх застосування судовими експертами потребують суттєвого удосконалення.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У РОЗСЛІДУВАННІ ФІНАНСОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЗА МАТЕРІАЛАМИ НАБУ)

3.1. Проблеми використання судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень та напрями їх вирішення

У висновках Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі щодо боротьби з корупцією комісія зауважує, що досягнутий рівень виконання завдань НАБУ з розслідування фінансових порушень є недостатнім у зв'язку з ускладненістю процесуальних дій через чинні положення та прогалини кримінального процесуального законодавства [26].

Це відобразилось й на призначених НАБУ судово-економічних експертиз для розслідування фінансових правопорушень, при проведенні яких виникають проблеми, що не сприяють якості та швидкості розслідувань.

Так при призначенні експертиз в одному впровадженні детективи НАБУ іноді призначають декілька судово-економічних експертиз. Як зазначив Т. Лопушанський, прикладом є справа Львівського бронетанкового заводу, в якій отримано понад 50 висновків експертів. У таких справах «виникають проблеми як щодо строків їх проведення, так і протилежності висновків з одного й того ж питання» [21].

В. Хрипун звертає увагу на те, що «терміни проведення експертизи є тим вузьким місцем, яке гальмує швидкість розслідування кримінальних справ. Чинна система експертизи не має змоги оперативно, якісно та, головне, прозоро супроводжувати всі провадження НАБУ» [52].

С. Кривонос вважає, що проведення судово-експертних досліджень фахівцями установ при інших міністерствах і відомствах створює ризики затягування у проведенні експертиз. Іноді виникає тиск на експертів з метою спотворення результатів. Це, відповідно, негативно впливає на результати досудового розслідування НАБУ. Є зафіксовані факти тиску на окремих експертів

у провадженнях. Детективам НАБУ доводиться розслідувати справи й щодо витоку інформації від експертів. Саме тому серед найближчих пріоритетів НАБУ – створення експертної установи при НАБУ, що є одним з фундаментів незалежності бюро для здобуття якісних доказів, пришвидшення досудового розслідування, мінімізації ризиків необґрунтованого втручання в діяльність НАБУ [18].

Проте, на підставі результатів аудиту діяльності НАБУ іноземними експертами, як зазначає Л. Подоляк [32], створення кримінальної установи при антикорупційному бюро, яке пропонує очільник НАБУ, на думку аудиторів, не розв’яже питання об’єктивності експертиз у кримінальних провадженнях, які розслідують детективи.

Варто, на нашу думку, зазначити і те, що самі детективи НАБУ не завжди об’єктивно та неупереджено підходять до вибору експертної установи, що врешті обертається проти самих детективів. Прикладом є замовлення НАБУ експертиз у ТОВ «Експертна група «ЕС ЕНД ДІ».

За даними Д. Демяник [12] за останні чотири роки НАБУ майже на 640 тисяч грн замовило експертиз у ТОВ «Експертна група «ЕС ЕНД ДІ». У закритій справі «Роттердам+», де судові експертизи проводило ТОВ «Експертна група «ЕС ЕНД ДІ», НАБУ прогало у суді через відсутність достовірних і вичерпних доказів провини підозрюваних.

Крім цього, Т. Козаченко [17] наводить приклади недопустимих доказів в експертизах, коли прогалини в матеріалах чи наданні експертам необхідного обсягу документів детективи НАБУ закривають поясненнями спеціалістів на підставі їх висновків, які ототожнюють з висновками експертів, тобто «підміняють стандарти доказування в кримінальному процесі» [17].

Причина такого становища знову виходить з недосконалості норм законодавчих актів. Зокрема, за ст. 298-1 КПК України висновок спеціаліста належить до процесуальних джерел доказів у кримінальних провадженнях про кримінальні проступки.

Але ця ж стаття КПК зазначає, що такі процесуальні джерела доказів не можуть бути використані у кримінальному провадженні щодо злочину, окрім як на

підставі ухвали слідчого судді, яка постановляється за клопотанням прокурора [19]. Таким чином вказана норма фактично дозволяє суду легалізувати висновки спеціалістів, наданих НАБУ, як джерела доказів не тільки до кримінального проступку, але й щодо кримінального злочину, пов'язаному з фінансовими порушеннями законодавства України.

Варто, на нашу думку, до наведених Т. Козаченко прикладів недопустимих доказів в експертизах, звернутись до досвіду цивілізованого світу з цього питання, де за потреби застосування спеціальних знань з економіки, товарознавства тощо учасники судового процесу «вправі залучити як експерта обраного ними авторитетного спеціаліста, який надає суду докази своєї кваліфікації та свідчить перед судом з відповідних питань. На жаль, у нас бажання до політичного, а то й корупційного впливу в окремих випадках пересилює кончу необхідність руху до Європи», зазначає В.С. Буняк, юрист адвокатського об'єднання «BSB Partners» [4].

Судові експерти ЮреЕкс – експертної установи, яка займає одне із провідних місць на ринку судових експертиз, звертають увагу щодо експертної практики на те, що іноді на вирішення судово-економічної експертизи ставляться питання, які виходять за межі компетенції експерта-економіста, або ж та редакція, в якій вони надаються експерту, є некоректною, оскільки експерт не уповноважений надавати оцінку документам, складеним іншими спеціалістами [25]. Прикладом є деякі питання, які не вирішуються судовою економічною експертизою:

- Чи відповідає вимогам законодавства складена ОДПІ довідка «Про проведення планової (позапланової) перевірки»?
- Чи допущені посадовими особами підприємства порушення вимог чинного законодавства під час укладання та подальшого виконання договору ...?
- Чи підтверджується документально висновок судово-економічної експертизи, проведеною іншими експертами ... ?

Це унеможлиблює надання обґрунтованого висновку щодо результатів судово-економічної експертизи та вимагає вже на початкових стадіях призначення та проведення судової експертизи усунути можливі неточності питань, що ставляться на вирішення її завдань.

Про проблеми у законодавчій бази судово-економічної експертизи, а також методики їх проведення, підтверджують і наукові праці вітчизняних науковців, серед яких варто звернути увагу на дослідження проблемних аспектів організації судово-експертної діяльності в Україні М.В. Лози [20], яка звертає увагу, що за даними World Population Review Україна у 2022 році посіла 57 місце (зі 136) в списку країн з найвищим рівнем злочинності. Серед причин «розквіту» злочинності в Україні за дослідженнями авторки є низька ефективність її розкриття, яка пов'язана з недостатнім використанням у кримінальному процесі результатів судових експертиз, неналежною оцінкою висновків експертів, процесуальними та організаційними проблемами призначення і проведення експертиз тощо.

Це, як засвідчили результати проведеного нами дослідження у даній роботі, стосується і НАБУ.

Проблеми, які обмежують ефективність антикорупційної експертизи, зазначені й у Державній антикорупційній програмі на 2023-2025 роки, де зазначено, що до числа основних факторів, що значно обмежують ефективність антикорупційної експертизи, слід віднести об'єктивну складність забезпечення Мін'юстом системної антикорупційної експертизи законопроектів та чинних законів, необхідність оновлення порядку та методології проведення антикорупційної експертизи Національним агентством з питань запобігання корупції, неналежний розгляд результатів антикорупційної експертизи [38, п. 1.1.3].

З метою подолання досліджених проблем судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень нами запропоновані наступні заходи:

- доопрацювати Закон України «Про судову експертизу» щодо правових, організаційних та фінансових основ судово-експертної діяльності в Україні, побудованих на єдиних засадах експертної діяльності з врахуванням досвіду європейських держав;

- для уніфікованого методичного підходу до проведення судово-економічних експертиз Міністерству юстиції України разом з представниками усіх державних

органів, що здійснюють судово-експертну діяльність, а також представниками різних наукових напрямів та незалежних експертних асоціацій на підставі досвіду експертів та сучасних досліджень науковців вирішувати питання щодо оновлення та доповнення Реєстру методик проведення судових експертиз;

- створення експертної установи при НАБУ, на нашу думку, є недоцільним, оскільки це порушує принцип незалежності судового експерта;

- для якісної та своєчасної підготовки матеріалів кримінального провадження до судово-економічної експертизи керівництву НАБУ потрібно посилити роботу з добору кадрів відповідно штатного розпису кандидатами, які відповідають критеріям кваліфікаційних вимог та особистим, діловим і моральним якостям;

- повніше використовувати в практиці НАБУ потенціал інформаційно-телекомунікаційної системи досудового розслідування; прискорити роботи з її інтеграції з Єдиним реєстром досудових розслідувань, що пришвидшить внесення відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань для проведення судово-економічних експертиз;

- продовжити наукові дослідження, які сприятимуть забезпеченню судових експертів сучасними знаннями та професійними навичками при проведенні судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень.

ВИСНОВКИ

У кваліфікованій роботі досліджено тему: «Судово-економічна експертиза у розслідуваннях фінансових правопорушень».

Мета роботи – узагальнення теоретико-методичних та практичних аспектів використання судово-економічної експертизи у розслідуванні фінансових правопорушень та надання пропозицій щодо її удосконалення.

1. В результаті дослідження нами з'ясовано, що під терміном «фінансові порушення» розуміються порушення врегульованого фінансово-правовими нормами порядку мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, за яке передбачено відповідальність відповідно до чинного законодавства.

Основними особливостями фінансових правопорушень є корисливі мотиви та мета збагачення; висока латентність (прихована злочинність) та різноманітність способів їх вчинення; широке коло суб'єктів, серед яких, як правило, особи з високим інтелектуальним рівнем, вищою освітою.

В Україні до протидії корупції залучена низка уповноважених державою органів, компетенція яких чітко розмежована. До таких органів належить Національне антикорупційне бюро України (НАБУ).

2. На НАБУ покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних та інших кримінальних правопорушень, віднесених до його підслідності, а також запобігання вчиненню нових.

Національне антикорупційне бюро України у досліджуваному періоді та особливо у 2023 році, досягло значних результатів у кримінальних провадженнях, про що свідчить статистика результатів розслідувань та їх аналіз, проведені й на підставі звітів НАБУ за 2021-2023 роки: щороку збільшується кількість кримінальних впроваджень у роботі та, як результат, скерованих вправ до суду, кількість кримінальних впроваджень: в яких особам повідомлено про вчинення кримінальних порушень зі складеними обвинувальними актами та щодо яких набрав сили обвинувальний вирок суду.

Однак досягнутий рівень виконання завдань, що були поставлені перед НАБУ, за висновками Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі щодо боротьби з корупцією є недостатнім у зв'язку з ускладненістю процесуальних дій через чинні положення та прогалини кримінального процесуального законодавства. Не сприяє якості та швидкості кримінального впровадження неналежна диджиталізація кримінального провадження – неповне використання потенціалу інформаційно-телекомунікаційної системи досудового розслідування НАБУ.

Таким чином, проведене дослідження щодо аналізу результатів діяльності НАБУ у кримінальних провадженнях свідчить про необхідність їх вдосконалення для підвищення результативності боротьби з кримінальними порушеннями в економічній сфері.

3. У межах діяльності детективів НАБУ вирішення стратегічних завдань з розслідування фінансових порушень визначається цілим рядом заходів, серед яких для доказу фінансового порушення – залучення необхідних спеціалістів та експертів.

Експертиза проводиться експертними установами після подання детективами НАБУ матеріалів, оформлених згідно з вимогами процесуального законодавства та Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень.

Розв'язання питань експертом-економістом дає можливість слідчому детективу НАБУ дослідити обставини вчинення фінансових правопорушень, що входять до складу технології злочинного збагачення, встановити винних осіб та здобути належні та допустимі докази для їх притягнення до відповідальності.

4. Професійність експертів та їх здатність діяти об'єктивно та незалежно гарантує високу якість проведення експертизи та довіру до її результатів. Цьому сприяє правильно організований процес проведення судово-економічної експертизи в експертній установі з використанням експертної методики для розслідування фінансових правопорушень, як суттєвої умови достовірності її результатів.

5. Чинна система експертизи не має змоги оперативно, якісно та прозоро супроводжувати всі провадження НАБУ. В окремих випадках виникають проблеми щодо строків проведення експертизи, протилежності висновків експертів-економістів з одного й того ж питання, тиск на експертів з метою спотворення результатів та ін. Саме тому серед найближчих пріоритетів НАБУ – створення експертної установи при НАБУ, що є одним з фундаментів його незалежності для здобуття якісних доказів, пришвидшення досудового розслідування, мінімізації ризиків необґрунтованого втручання в її діяльність. Проте створення кримінальної установи при антикорупційному бюро, яке пропонує очільник НАБУ, на думку іноземних аудиторів, не розв’яже питання об’єктивності експертиз у кримінальних провадженнях, які розслідують детективи.

З метою подолання досліджених проблем судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень нами запропоновані наступні заходи:

- доопрацювати Закон України «Про судову експертизу» щодо правових, організаційних та фінансових основ судово-експертної діяльності в Україні, побудованих на єдиних засадах експертної діяльності з врахуванням досвіду європейських держав;

- для уніфікованого методичного підходу до проведення судово-економічних експертиз Міністерству юстиції України разом з представниками усіх державних органів, що здійснюють судово-експертну діяльність, а також представниками різних наукових напрямів та незалежних експертних асоціацій на підставі досвіду експертів та сучасних досліджень науковців вирішувати питання щодо оновлення та доповнення Реєстру методик проведення судових експертиз;

- створення експертної установи при НАБУ, на нашу думку, є недоцільним, оскільки це порушує принцип незалежності судового експерта;

- для якісної та своєчасної підготовки матеріалів кримінального провадження до судово-економічної експертизи керівництву НАБУ потрібно посилити роботу з добору кадрів відповідно штатного розпису кандидатами, які відповідають критеріям кваліфікаційних вимог та особистим, діловим і моральним якостям;

– повніше використовувати в практиці НАБУ потенціал інформаційно-телекомунікаційної системи досудового розслідування; прискорити роботи з її інтеграції з Єдиним реєстром досудових розслідувань, що пришвидшить внесення відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань для проведення судово-економічних експертиз;

– продовжити наукові дослідження, які сприятимуть забезпеченню судових експертів сучасними знаннями та професійними навичками при проведенні судово-економічної експертизи у розслідуваннях фінансових правопорушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богатир В. Про підозри в роботі НАБУ і реальні результати діяльності. *Інформаційне агентство ADVOKAT POST*. 2024. URL: <https://advokatpost.com/pro-pidozry-v-roboti-nabu-i-realni-rezultaty-diialnosti-advokat-volodymyr-bohatyr/>.
2. Брийовська І. Б. Роль державних органів у забезпеченні контролю та запобіганні фінансовим правопорушенням. *Академічні візії*. 2024. № 36. С. 1-11. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1465/1351>.
3. Будник Л., Ронська О. Методологічні аспекти судової експертизи. *Актуальні проблеми правознавства*. 2023. № 3 (35). С. 50-55. DOI:10.35774/app2023.03.050.
4. Буняк В. С. Дисциплінарна відповідальність приватних експертів. *Протокол. Юридичний інтернет-ресурс*. 2024. URL: https://protocol.ua/ua/distsiplinarna_vidpovidalnist_privatnih_ekspertiv_yaki_tsili_rozpravi_minyustu_nad_ekspertnoyu_nezalegnistyuu/.
5. Відповідальність за порушення фінансового законодавства. *Веб-портал НАВС*. URL: https://arm.naiuu.kiev.ua/books/finance_law_20/nm/them3.html. Назва з екрана.
6. В пошуках балансу. Чому виникає дефіцит або профіцит бюджету? *Ціна Держави (сайт)*. URL: <https://cost.ua/671-in-search-of-balance/>. Назва з екрана.
7. Гетманцев назвав масштаб втрат бюджету через тіньову економіку. URL: <https://fakty.com.ua/ua/ukraine/ekonomika/20241015-getmancev-nazvav-mashtab-vtrat-byudzhetu-cherez-tinovu-ekonomiku/>. Назва з екрана.
8. Головна / Діяльність / Звіти про роботу. *Офіційний веб-сайт НАБУ*. URL: <https://nabu.gov.ua/activity/reports/>.
9. Головна / Діяльність / Фінанси. *Офіційний вебсайт НАБУ*. URL: <https://nabu.gov.ua/activity/finansii/>. Назва з екрана.
10. Головна / Про Бюро / Структура та керівництво / Структура. *Офіційний вебсайт НАБУ*. URL: <https://nabu.gov.ua/about-the-bureau/struktura-ta-kerivnitctvo/struktura/>. Назва з екрана.

11. Гресь Н. Л., Недоступ, К. К. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи: навч. пос. М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро: НТУ «ДП». 2020. 155 с. URL: <https://ir.nmu.org.ua/handle/123456789/158744>.

12. Демяник Д. Нова «експертиза» НАБУ у справі «Роттердам+» не має жодного юридичного значення – адвокат. *Онлайн-медіа «Інформаційне агентство «Главком»*. URL: https://glavcom.ua/economics/finances/nova-ekspertiza-nabu-u-spravi-rotterdam-ne-maje-zhodnogo-yuridichnogo-znachennya-advokat-709361.html#google_vignette. Назва з екрана.

13. Звіт про діяльність Бюро економічної безпеки України за 2023 рік. *Портал Бюро економічної безпеки України*. URL: <https://esbu.gov.ua/diialnist/plani-ta-zvity/2023-rik>. Назва з екрана.

14. Іванський А. Й. Фінансове право: підручник. Міжнар. гуманітар. ун-т, 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: Юрінком Інтер, 2022. 484 с. URL: <https://jurkniga.ua/contents/finansove-pravo-pidruchnyk.pdf?srsId=AfmBOop4M7py4DqW-v3RqqdaUIv8v3MJH-Iyagq7tfvji6daf26727z>.

15. Інструкція про порядок проведення контрольних заходів контрольно-ревізійним відділом Державної судової адміністрації України: Наказ Державної судової адміністрації України від 29.07.2011 № 120. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0120750-11#Text>.

16. Історія становлення. Офіційний вебсайт Національного антикорупційного бюро України. URL: <https://nabu.gov.ua/about-the-bureau/struktura-ta-kerivnitctvo/istoriya-stanovlennya/>.

17. Козаченко Т. Недопустимі докази в експертизах. *Юридична Газета online*. 2024. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/kriminalne-pravo-ta-proces/nedopustimi-dokazi-v-ekspertizah-.html>.

18. Кривонос С. У мене достатньо амбіцій та інструментів, щоб дати бій будь-якому тиску і спробам вплинути на незалежність НАБУ. *Офіційний вебсайт НАБУ. Категорія: Інтерв'ю*. URL: <https://nabu.gov.ua/news/u-mene-dostatn-o-amb-tc-i-ta-nstrument-v-shchob-dati-b-i-bud-iakomu-tisku-sprobam-vplnuti-na-nezalezhn->

st-nabu-semen-krivonos/. Назва з екрана.

19. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.

20. Лоза Т. В. Проблеми організації судово-експертної діяльності в Україні та шляхи їх вирішення. *Аналітично-порівняльне правознавство. Ужгородський національний університет*. 2023. № 6. С. 633-641. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/294910/287725>.

21. Лопушанський Т. Законність, незалежність та об'єктивність – запорука якісної судової експертизи. *Офіційний веб-сайт НАБУ*. URL: <https://nabu.gov.ua/news/novyny-zakonnist-nezalezhnist-ta-obyektyvnist-zaporuka-yakisnoyi-sudovoyi-ekspertyzy-taras/>. Назва з екрана.

22. Лоскутов Т.О. Нормативне забезпечення стандартів ефективного досудового розслідування в умовах воєнного стану. *Електронний юридичний журнал*. 2023. № 1. С. 468-468. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-1/112>.

23. Мельничук І. І. Форензик як форма попередження фінансових правопорушень. *Економіка та суспільство*. 2021. № 25. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-42>.

24. Національне антикорупційне бюро України 39751280. *YouControl – сервіс перевірки контрагентів. Повне досьє на компанію*. URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/39751280/.

25. Орієнтовний перелік питань, які вирішує економічна експертиза. *Сайт ЮрЕкс*. URL: <https://yureks.com.ua/ekspertyzy/ekonomichna-ekspertyza/8-ekspertyzy/61-orientovnij-perelik-pitan-yaki-virishue-ekonomichna-ekspertiza.html>. Назва з екрана.

26. Представництво Європейського Союзу в Україні. Основні висновки Доповіді 2023 р. щодо України. *Офіційний вебсайт Європейського Союзу*. URL: https://www.eeas.europa.eu/delegations/ukraine/основні-висновки-доповіді-2023-р-щодо-україни_uk?s=232. Назва з екрана.

27. Павлюков І. І. Правові засоби: поняття, види, функції та взаємодія в процесі регулювання суспільних відносин. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія: Право. Том 1 № 75. 2023. С. 141-146. URL:

<https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.75.1.6>.

28. Панасюк О. В., Пономарьова Я. О. Лекції з навчальної дисципліни «Фінансове право» вибіркового компонент освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. 081 Право. (право). Сумська філія ХНУВС. 2023. URL: <https://nm2.univd.edu.ua/download>.

29. Піпко Ю. В. Поняття фінансового правопорушення: проблематика наукового підходу. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 142-148. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2023/5_2023/22.pdf.

30. Плехов М. В. Поняття, класифікація та особливості фінансових правопорушень. *International Scientific Journal «Internauka». Series: «Juridical Sciences»*. 2024. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2024-3>.

31. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Редакція від 11.12.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

32. Подоляк Л. НАБУ замовило чергову судову експертизу у «своїх». *Інформаційне агентство «Українські Національні Новини»*. 2024. URL: <https://unn.ua/news/nabu-zamovylo-cherhovu-sudovu-ekspertyzu-u-svoikh>. Назва з екрана.

33. Поздняков Ю., Братішко І. Проблемні питання виконання судово-економічних експертиз звітів із незалежної експертної оцінки вартості активів. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2022. № 1 (26). С. 108-124. DOI: 10.32353/khrife.1.2022.07.

34. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів: Закон України від 03.10.2017 № 2147-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19>.

35. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих положень кримінально процесуального законодавства: Закон України від 04.10.2019 № 187-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187-20#Text>.

36. Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України

та інших законодавчих актів України щодо посилення самостійності Спеціалізованої антикорупційної прокуратури: Закон України від 08.12.2023 № 3509-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/3509-20>.

37. Про Державне бюро розслідувань: Закон України від 12.11.2015 № 794-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/794-19>.

38. Про затвердження Державної антикорупційної програми на 2023-2025 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.03.2023 № 220. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/220-2023-%D0%BF#Text>.

39. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 8 жовтня 1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>.

40. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>.

41. Про затвердження Порядку надання Державною службою фінансового моніторингу України Національному антикорупційному бюро України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду: Наказ Міністерства фінансів від 03.03.2021 № 144/32. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0624-21#Text>.

42. Про НАЗК. *Офіційний вебсайт*. URL: <https://nazk.gov.ua/uk/pro-nazk/>. Назва з екрана.

43. Про Національне антикорупційне бюро України: Закон України від 14.10.2014 № 1698-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18#Text>.

44. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18.02.1992 № 2135-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2135-12#Text>.

45. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.

46. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>.

47. Савчук І. П. Нормативно-правове регулювання судових експертиз в Україні. *Криміналістика і судова експертиза*. 2023. № 68. С. 48-56. DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2023.68.05>.

48. Спеціалізована антикорупційна прокуратура. *Матеріал з Вікіпедії*. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Спеціалізована_антикорупційна_прокуратура. Назва з екрана.

49. Судово-економічна експертиза. *Експертно-дослідна служба України*. URL: <https://ua-expert.com/ua/prices/sudovo-ekonomichna-ekspertyza/>. Назва з екрана.

50. Уртаєва Л. Г. Фінансове правопорушення: економіко-правова природа. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 2. С. 396-398, URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=159>.

51. Хомутенко В., Хомутенко А. Дуалістична природа судової експертизи. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С.139–147. DOI <https://doi.org/10.32837/yuv.v0i2.2332>.

52. Хрипун В. У НАБУ повідомили про недовіру до чинної системи експертизи. *Сайт «Судово-юридична газета»*. 2023. URL: <https://sud.ua/uk/news/publication/278911-v-nabu-soobschili-o-nedoverii-k-deystvuyushey-sisteme-ekspertizy>. Назва з екрана.

53. Шевців Л. Ю. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Правові форми протидії фінансовим правопорушенням». 2021. ЛНУ ім. Івана Франка, м. Львів.