

DOI: 10.33994/kndise.2024.69.56

УДК 343.148:343.353

Оксана Анатоліївна Семенюк

*Аспірантка кафедри криміналістичного забезпечення
та судової експертології навчально-наукового інституту № 2
Національної академії внутрішніх справ*

ORCID: 0000-0001-9606-5965, e-mail: ksushasemenuik@gmail.com

Судова економічна експертиза у кримінальних провадженнях про привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем

У статті досліджено поняття та види судової економічної експертизи. Окреслено особливості цієї експертизи у кримінальних провадженнях про привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем. Визначено завдання і запропоновано перелік вирішуваних питань видами економічної експертизи у кримінальних провадженнях про привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій.

Ключові слова: *судова економічна експертиза; документальна перевірка; службові розкрадання; бухгалтерський облік; судовий експерт-економіст.*

Постановка проблеми. Серед злочинів проти власності помітно виокремлюється заволодіння чужим майном, учинені службовою особою шляхом зловживання своїм службовим становищем. Підвищена суспільна небезпека привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 Кримінального кодексу України, далі — *КК України*) полягає в тому, що вони пов'язані з іншими тяжкими та особливо тяжкими злочинами у сфері господарської та службової діяльності, суб'єктами яких є переважно посадовці, котрі завдають збитків у великих та особливо великих розмірах як державі, так і підприємствам, установам, організаціям різних форм власності.

Особливу небезпеку становлять кримінальні правопорушення, передбачені ст. 191 КК України, що вчинені в умовах воєнного стану в нашій державі, передусім службовцями підрозділів матеріально-технічного забезпечення Збройних сил. Як засвідчують дані офіційної статистики, зберігається тенденція до зростання кількості таких злочинів. Зокрема, відповідно до статистичних даних Офісу Генерального прокурора щодо діянь, передбачених ст. 191 КК України: у 2020 році — обліковано

11160 кримінальних правопорушень (із них повідомлено про підозру — 5676, що складає 50,8 %), закрито — 1402 (24,7 %), скеровано до суду — 4679 (з урахуванням минулих років); у 2021 році — обліковано 10531 кримінальних правопорушень (з них повідомлено про підозру — 5946 (56,5 %)), закрито — 1264 (21,3 %), скеровано до суду — 5101; у 2022 році — обліковано 6284 кримінальних правопорушень (з них повідомлено про підозру — 3017 (48,0 %)), закрито — 541 (17,9 %), скеровано до суду — 1888. За перші 9 місяців 2023 року — обліковано 6967 кримінальних правопорушень за ст. 191 КК України (з них повідомлено про підозру — 3468 (49,8 %)), закрито — 313 (9,0 %), скеровано до суду — 2414 [1].

Наведений аналіз статистики засвідчує актуальність удосконалення розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, оскільки лише у близько 50 відсотків випадків злочинних фактів, що реєструються, встановленим особам повідомляється про підозру, а п'ята частина цих кримінальних проваджень закриваються (за виключенням 2023 року, де цей показник становить 9,0 %).

У 2023 році нами проведено опитування слідчих Національної поліції, які спеціалізуються на розслідуванні злочинів у сфері господарської та службової діяльності, за спеціально розробленою анкетою щодо розслідувань кримінальних правопорушень, передбачених ст. 191 КК України. Всього охоплено 216 осіб із Вінницької, Волинської, Житомирської, Івано-Франківської, Київської, Львівської, Одеської, Тернопільської, Харківської областей та м. Києва. Охоплені анкетуванням працівники органів досудового розслідування мали стаж слідчої роботи: до 3 років — 27 осіб (12,9 % від загальної кількості респондентів), від 3 до 5 років — 40 осіб (18,1 %), від 5 до 10 років — 65 осіб (30,2 %), понад 10 років — 84 особи (38,8 %). Отже, більшість опитаних слідчих — досвідчені фахівці із тривалим стажем слідчої діяльності.

Відповідно до примітки до ст. 45 КК України, привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем є корупційним кримінальним правопорушенням [2].

На сучасному етапі протидії корупційній злочинності великого значення набуває процес побудови доказування у кримінальних провадженнях, заснований на використанні стороною обвинувачення висновків судових експертів чи судово-експертного дослідження. При вивченні емпіричних даних щодо використання доказів при розслідуванні привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, нами з'ясовано, що у кримінальних провадженнях опитані слідчі найбільше використовують висновки економічних експертів (153 відповіді респондентів, що складає 69,8 %).

Цілком справедливо зазначає Ю. В. Шендрик, що у процесі доказування у кримінальних провадженнях за ст. 191 КК України, виникає

необхідність у проведенні низки експертиз, спрямованих на встановлення розміру матеріальної шкоди, що є обов'язковим для цієї категорії кримінальних правопорушень: судової економічної експертизи, судової будівельно-технічної експертизи та ін. [3, с. 424]. Крім цього, судова економічна експертиза є найбільш ефективною процесуальною формою використання спеціальних знань при розслідуванні корупційних правопорушень [4, с. 14, 18], до яких відноситься й привласнення, розтрата майна або заволодіння ним службовою особою шляхом зловживання своїм службовим становищем.

Водночас, опитані слідчі зазначили чинники, які стають на заваді проведенню судових економічних експертиз у кримінальних провадженнях за ст. 191 КК України: ненадання документів та/або їх копій, посилаючись на відсутність, передачу на зберігання адвокату, інше — 63,8 %; надання копій офіційних документів, а не оригіналів — 32,7 %; надання чернеток, а не офіційно оформлених документів з відповідними підписами та печатками — 10,3 %; надання документів у вигляді рапортів, протоколів, постанов, аудіозаписів, а не офіційних фінансових документів — 8,6 %.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання проведення економічних експертиз у кримінальних провадженнях досліджували вітчизняні науковці та експерти-практики: Т. О. Аханкіна, А. М. Бандурка, О. Д. Бугаєнко, О. А. Горлачук, М. О. Данилюк, В. А. Дерій, С. В. Євдокіменко, В. А. Єрмоленко, М. Б. Жолобецька, О. О. Кандирал, Н. І. Клименко, О. С. Лукова, І. Л. Окуневич, Т. В. Паєнтко, І. В. Педь, І. В. Перезова, І. А. Петрова, М. О. Поленніков, М. І. Рудая, П. І. Сажин, І. В. Сивова, О. О. Татарнікова, В. В. Федчишина, О. В. Хомутенко та ін.

Водночас, проблеми призначення і проведення судової економічної експертизи під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем зазначаються малодослідженими у наукових джерелах.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження особливостей економічних експертиз у кримінальних провадженнях за ст. 191 КК України, розкриття їх поняття та видів, завдань і питань, які ними вирішуються, а також висвітлення окремих положень призначення цих експертиз під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем.

Викладення основного матеріалу. Категорія «економічна експертиза» є більш ширшою і охоплює по своїй суті всі види досліджень економічної діяльності. Тому зміст економічної експертизи полягає, по-перше, у дослідженні, перевірці, аналізі та оцінці стану діяльності суб'єктів господарювання, по-друге, у виявленні чинників, що сприяють скоєнню економічних зловживань і приховуванню їх наслідків [5, с. 5]. Взагалі, судова економічна експертиза не входить до традиційних предметних галузей криміналістики і є відносно новим видом судової експертизи, який впроваджений в експертну практику в Україні у 2001 р. як наслідок

розширення кола питань, що ставились перед бухгалтерами-експертами та виходили за межі їх професійних знань [6, с. 102].

Сама сутність судової економічної експертизи визначається через її поняття. На сьогодні існує багато визначень поняття судової економічної експертизи.

Судово-економічна експертиза — це процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських та податкових реєстрів та фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності з метою вирішення широкого кола питань, що виникають у ході розслідування економічних злочинів та судового розгляду господарських суперечок [7, с. 54]. Судова економічна експертиза є дослідженням економічної діяльності суб'єктів господарювання на основі застосування спеціальних економічних знань з метою надання висновку експерта з питань, поставлених ініціаторами судового процесу [8, с. 303].

В основі економічної експертизи — реалізація системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо. Перелічені особливості, пов'язані із застосуванням спеціальних знань, виокремлюють таку експертизу у самостійний вид судових експертиз.

У кримінальних провадженнях, зареєстрованих за ст. 191 КК України, судова економічна експертиза проводиться з метою виконання таких завдань:

- дослідження відповідності вимогам чинного законодавства та правильності ведення бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві, в установі, організації;
- встановлення осіб, обов'язком яких є забезпечення дотримання вимог законодавства у сфері бухгалтерського обліку і контролю;
- встановлення слабких сторін системи бухгалтерського обліку і контролю, які стали підґрунтям учинення правопорушень;
- визначення повноти і правильності прийомів та методів дослідження бухгалтерських даних, що використовувались у межах конкретної перевірки з метою виконання її завдань;
- встановлення нестач або надлишків товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, розміру, місця і періоду їхнього утворення, документального підґрунтя господарських операцій щодо їх отримання, зберігання і витрачання [9].

Предметом судово-економічної експертизи є фінансово-господарські операції, які відображають стан та результати діяльності суб'єктів економічних відносин. Водночас об'єктами цієї експертизи є документи бухгалтерського, податкового обліку, фінансової звітності, що містять інформацію про таку діяльність. Головним джерелом даних про

порушення є акти ревізій і позапланових перевірок. Саме ці документи слідчі, як правило, скеровують експертам-економістам.

Посада судового експерта-економіста за своєю природою є винятковою, оскільки має певні особливості. Експерт-економіст повинен бути високоосвіченим спеціалістом у галузі бухгалтерського та податкового обліку, економічного контролю та аналізу, фінансового і господарського права. Він повинен поєднувати фундаментальну наукову підготовку та глибокі практичні навички, безперервно поповнювати свої професійні знання, володіти високими громадянськими якостями [7, с. 96].

Використовуючи інформацію первинних документів, облікових реєстрів, фінансової і податкової звітності та акти документальних ревізій і перевірок, експерт-економіст повинен уміти вирішувати широке коло питань, які відносяться до різних сфер економічних знань.

Тому експерт-економіст повинен володіти всіма загальнотеоретичними дисциплінами в обсязі, що потребується для точної оцінки правильності фінансування, кредитування, організації бухгалтерського та податкового обліку, постановки внутрішнього контролю, складання фінансової та податкової звітності на підприємствах різних форм власності.

Окрім цього, експерт-економіст повинен знати: *дисципліни загальноекономічного циклу*: мікро- та макроекономіку, статистику, фінанси, грошовий обсяг і кредит, основи управління, маркетинг; інші *спеціальні економічні дисципліни*: бухгалтерський та податковий облік, економічний аналіз, теорію економічного контролю, міжнародні стандарти та національні нормативи аудиту, контроль та ревізію, оподаткування; різні *галузі права*: господарське, валютне та антимонопольне законодавство; можливості економічної та інших судових експертиз, процесуальний порядок призначення та проведення судових експертиз; *загальну методологію та організаційно-правові засади* проведення ревізій, аудиторських перевірок; *технологічні основи конкретної галузі господарства*, її економіку методи прогнозування та кредитування підприємств відповідно до їх спеціалізації, особливості обліку і звітності різних галузей суспільної діяльності для того, щоб мати можливість надати точні та повні відповіді на економічні питання, що відносяться до різних галузей господарства; *сучасні інформаційні технології* та їх можливості по накопиченню, передачі та обробці економічної інформації з метою використання в експертній діяльності [7, с. 96—97].

Експерти-економісти, крім наявності комплексних різнопрофільних спеціальних економічних знань, як зазначає О. Горлачук, повинні бути обізнаними з основними програмними продуктами ведення бухгалтерського обліку на підприємствах усіх форм власності та господарювання, а також мати знання з різних галузей права (господарського, земельного, трудового тощо), що є важливим моментом результативної співпраці фахівців економічного профілю та судово-слідчих органів у розслідуванні останніми економічних злочинів [10, с. 148—149].

Для проведення дослідження експерт використовує відповідну методику проведення економічної експертизи. Станом на 23 жовтня 2023 року у Реєстрі методик проведення судових експертиз міститься 104 методики проведення економічних експертиз: від Методики проведення судово-економічних досліджень при розслідуванні і попередженні злочинів та інших правопорушень в нових умовах господарювання (розроблена Львівським науково-дослідним інститутом судових експертиз (далі — *НДІСЕ*), зареєстрована 03.03.2010 року) до Методики з питань підтвердження матеріальної шкоди (збитків) банків, розробленої Київським *НДІСЕ* і зареєстрованою 28.04.2023 року [11].

Серед методик проведення економічних експертиз, які найчастіше використовуються у кримінальних провадженнях про привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, є наступні: «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз» (2010); «Методика проведення експертних досліджень використання бюджетних коштів, що виділяються на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи в межах державних цільових програм» (2010); «Методика вирішення судово-економічною експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків» (2010); «Методика дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій при проведенні судово-економічних експертиз» (2010); «Методика дослідження нестач, лишків товарно-матеріальних цінностей» (2010); «Методика дослідження нестач та лишків з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації» (2014); «Методика проведення судово-економічних експертиз із визначення збитків при проведенні закупівель товарів, робіт та послуг за бюджетні кошти» (2014); «Методика експертного дослідження з питань проведення додаткових видатків місцевих бюджетів» (2018); «Методика проведення економічних експертиз з питань документального підтвердження нестачі та лишків основних засобів та запасів» (2021); «Методика проведення судових економічних експертиз з питань комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств» (2022).

Сторона кримінального провадження самостійно обирає установу (або конкретного судового експерта), куди надсилає матеріали для проведення судової економічної експертизи. Водночас, при призначенні економічних експертиз у кримінальних провадженнях за ст. 191 КК України слідчі переважно звертаються до державних спеціалізованих судово-експертних установ (інститутів судових експертиз Міністерства юстиції, експертно-криміналістичних центрів МВС та інших державних судово-експертних установ) — 197 респондентів (89,6 %).

Для розуміння який саме вид економічної експертизи слід призначити відповідно до конкретних обставин вчиненого правопорушення,— привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, слід зупинитися на класифікації. Тому коротко охарактеризуємо класифікацію економічних експертиз, із

урахуванням того, що це питання детально досліджено у наукових дже-релах [5; 12; 13].

Отже, за видами діяльності економічні експертизи можуть прово-дитися у сфері промислової діяльності, сільського господарства, тощо; за замовником експертизи: державні і приватні; за суб'єктами прове-дення: юридичні особи, фізичні особи; за суб'єктами ініціювання: пред-ставники державних органів; приватні особи [5, с. 7].

Згідно з п. 1.2.3. Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, що затверджена наказом Мініс-терства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністер-ства юстиції від 17.02.2023 № 661/5), є три види економічних експертиз: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяль-ності; фінансово-кредитних операцій [14].

Проте науковці дещо з іншими назвами виокремлюють види еконо-мічної експертизи. Зокрема, В. П. Попко виокремлює види або напрями економічної експертизи: судово-бухгалтерська експертиза; судова фі-нансово-кредитна експертиза; судова фінансово-економічна експерти-за [5, с. 7].

Проаналізуємо особливості видів економічної експертизи у крими-нальних провадженнях про привласнення, розтрату майна, заволодін-ня ним шляхом зловживання службовим становищем.

Експертиза бухгалтерського та податкового обліку (інші назви: бух-галтерського обліку, оподаткування і звітності; судово-бухгалтерська експертиза). Потреба у проведенні судово-бухгалтерської експертизи виникає при розслідуванні чи судовому розгляді цивільних справ, злочинів щодо привласнення майна, службових злочинів, якщо потрібно здійснити аналіз інформації стосовно фінансово-господарських опера-цій, відображених у системі бухгалтерського обліку. Здійснення такої експертизи дозволяє розрахувати суму збитків, заподіяних внаслідок злочину, а також оцінити, чи правильно оформлені бухгалтерські доку-менти, чи відповідає відображення господарських операцій правилам і принципам ведення бухгалтерського обліку, чи обґрунтовано здійсню-валося списання товарно-матеріальних цінностей. Тому висновок експерта-бухгалтера вважається одним із основних доказів у кримінально-му провадженні при розслідуванні корупційних чи економічних злочинів, сліди здійснення яких можна знайти в бухгалтерських документах підприємств [4, с. 18]. До речі, найчастіше виявляються (є типовими) під час проведення обшуку та/або огляду у кримінальному провадженні за ст. 191 КК України документальні сліди — 199 опитаних слідчих (92,2 %), «цифрові» сліди (електронні докази) — 76 (35,3 %), сліди-предмети — 28 (12,9 %) та деякі ін.

За допомогою судово-бухгалтерської експертизи можливо усунути суперечності між матеріалами документальних перевірок та матеріалами кримінального провадження, підтвердити результати проведених

документальних ревізій та інших спеціальних перевірок, встановити факти порушення фінансового законодавства (правил здійснення певних банківських операцій), вивчити стан ведення бухгалтерського обліку та звітності на об'єкті, що перевіряється, визначити осіб, відповідальних за правильність проведення фінансових операцій, і які допустили виявлені порушення. Перед експертом можуть бути поставлені й інші завдання, виконання яких пов'язано з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності, складання податкових декларацій, записів в облікових реєстрах бухгалтерського обліку тощо [15, с. 215].

З огляду на те, що на вирішення цієї експертизи може бути поставлено багато питань, складно перерахувати весь обсяг відомостей, який необхідний експертові для проведення такого дослідження. Таким чином, слідчий має попередньо звернутися за консультацією до експерта-бухгалтера, щоб потім не витратити процесуальний час на задоволення його клопотань, заявлених відповідно до п. 2 ч. 3 ст. 69 КПК України, про надання додаткових матеріалів [16, с. 54].

Відповідно, пропонуємо орієнтовний перелік вирішуваних експертизою бухгалтерського та податкового обліку питань [14] щодо розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КПК України:

- Чи підтверджується документально встановлена за актом (висновком) інвентаризації (ревізії) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму на підприємстві на певну дату?
- Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом (висновком) інвентаризації (ревізії) на підприємстві, в кількісних та вартісних показниках на певну дату?
- Чи підтверджується документально нестача основних засобів на підприємстві в кількісних та вартісних показниках?
- Чи обґрунтовано відшкодовано за певний період витрати на відрядження? Якщо так, то у якій сумі?
- Чи підтверджуються документально висновки перевірки у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт, з урахуванням висновків інших видів експертиз? та ін.

Наприклад, під час розслідування привласнення та розтрати майна шляхом зловживання службовим становищем посадовими особами Буданівської обласної клінічної психоневрологічної лікарні з'ясовано певні фактичні дані. Так, відповідно до довідки Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області від 14.05.2019, встановлено нарахування та виплати заробітної плати та ЄСВ окремим працівникам психоневрологічної лікарні за фактично не відпрацьований час на загальну суму 14 597,32 грн. Слідчий, щоб визначити чи підтверджується документально розмір матеріальної шкоди завданої Буданівською

обласною комунальною психоневрологічною лікарнею внаслідок виплати окремим працівникам заробітної плати за фактично невідпрацьований час, призначив судову економічну експертизу, яка встановила, що документально підтверджуються розмір матеріальної шкоди завданої комунальній установі «Буданівська обласна психоневрологічна лікарня» внаслідок виплати окремим працівникам заробітної плати за фактично невідпрацьований час на загальну суму 14 597,28 грн [17].

Експертиза фінансово-господарської діяльності. Орієнтовний перелік вирішуваних цією експертизою питань [14] під час розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 191 КК України, такий:

- Чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (найменування організації або учасника) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню особі, яка вибула зі складу засновників (зазначається дата виходу)?
- Чи підтверджується документально розмір необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (найменування організації) у сумі (зазначається сума) за період (зазначається період), визначений в акті перевірки контролюючого органу або у позовних вимогах? Якщо так, то у якій сумі?
- Чи підтверджується документально постачання (товарів, робіт, послуг) за умовами договору закупівлі, укладеного між підприємствами з урахуванням додаткових угод та ст. 41 Закону України «Про публічні закупівлі» у кількості (зазначається кількість) на суму (зазначається сума)?
- Чи підтверджуються документально висновки, зазначені в акті перевірки контролюючого органу (номер, дата) щодо завищення обсягів державної закупівлі (назва товарів, робіт, послуг) на суму (зазначається сума) порівняно з умовами договору (номер, дата), укладеного за результатами конкурсних торгів?
- Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки контролюючого органу (номер, дата) щодо необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на суму (зазначається сума) з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Наприклад, у кримінальному провадженні за ч. 3 ст. 191 КК України за фактом закупівлі і встановлення металопластикових вікон у школі за завищеними цінами, призначено судово-економічну експертизу до Вінницького відділення Київського НДІСЕ. На момент призначення дослідження у матеріалах справи був акт позапланової ревізії. На вирішення експерту-економісту були поставлені питання: 1) Чи підтверджується документально акт позапланової ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Росошанської сільської ради по реконструкції загальноосвітньої школи I-III ступенів за період з 31.08.2015 по 01.03.2016 від 29.03.2016 № 03-13/5 в частині перевищення оплати авансу 30 % від суми договірної ціни? 2) Чи підтверджується документально акт позапланової

ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Росошанської сільської ради по реконструкції загальноосвітньої школи I-III ступенів за період з 31.08.2015 по 01.03.2016 від 29.03.2016 № 03-13/5 у частині правильності нарахування та виплати заробітної плати, з урахуванням показів Ш., П., С., Пл.? 3) Чи підтверджується документально акт позапланової ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Росошанської сільської ради по реконструкції загальноосвітньої школи I-III ступенів за період з 31.08.2015 по 01.03.2016 від 29.03.2016 № 03-13/5 в частині правильності визначення розміру адміністративних витрат та правильності визначення розміру кошторисного прибутку? 4) Чи підтверджується документально акт позапланової ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Росошанської сільської ради по реконструкції загальноосвітньої школи I-III ступенів в частині завищення обсягів виконаних робіт на загальну суму 34 781,01 грн, що допущено головою Росошанської сільської ради С.? У цьому кримінальному провадженні слідчий також допитала як свідків працівницю Державної фінансової інспекції, яка проводила ревізію Росошанської сільської ради щодо реконструкції загальноосвітньої школи, а також бухгалтера фірми, у якої були придбані металопластикові вікна [18].

Експертиза фінансово-кредитних операцій. На відміну від інших видів економічних експертиз, ця експертиза досліджує показник фінансової діяльності, ознаки та способи перекручення даних про фінансові показники, що впливають на фінансові результати та їх використання [15, с. 216].

Разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського обліку, які містять вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, меморіальні ордери, картки субконто та інші за балансовими рахунками), головні книги, баланси та інші первинні і зведені документи бухгалтерського обліку і звітності.

Зокрема, опитані нами слідчі Національної поліції на питання «Які документи вилучаються на початковому етапі розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем?» зазначили: а) посадові інструкції (функціональні обов'язки) керівника, головного бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб, інших працівників; (74,1 % відповідей); б) документи бухгалтерського обліку і звітності (документи первинного обліку (рахунки, накладні та ін.), бухгалтерські рахунки, тощо) (66,4 %); в) документи, які визначають економічну структуру і організаційно-правовий статус

підприємства, стан фінансового контролю (свідоцтво про реєстрацію підприємства; статут підприємства; установча угода; реєстр акціонерів та ін.) (36,2 %); г) документи оперативного обліку та звітності (чорнові записи головного бухгалтера, «чорна бухгалтерія» і т.п.) (29,3 %); д) документи, що посвідчують провадження певного виду діяльності (ліцензії; патенти) (21,5 %); е) «цифрові» документи з автоматизованого робочого місця (АРМ) бухгалтера, економіста, плановика, аналітика (18,1 %).

Відповідно, якщо ведення бухгалтерського обліку здійснювалось в електронному вигляді, експерту надаються реєстри бухгалтерського обліку в роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку. Додатково вони можуть бути надані на вимогу експерта на електронних носіях інформації, у доступній для прийняття формі, та систематизованими в хронологічному порядку (за відповідними періодами).

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, у документі про призначення судової економічної експертизи зазначається, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, непереконаливо обґрунтовані контролюючим органом, фінансовими інспекторами тощо).

У разі потреби для визначення, які саме документи слід надати експерту на дослідження у кожному конкретному випадку, доцільно отримати консультацію експерта-економіста.

Висновок судової економічної експертизи є одним із джерел доказів у кримінальному провадженні за ст. 191 КК України.

Під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання своїм службовим становищем часто виникає необхідність призначити комплексні судові експертизи. Як зазначає Е. Б. Сімакова-Єфремян, визначення сутності комплексних досліджень у судовій експертизі за предметом інтеграції знань треба розцінювати як позитивний чинник підвищення ефективності пізнання експертом матеріальних об'єктів, процесів і явищ, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування, суду, виконавчого провадження тощо [19, с. 123].

Більшість опитаних нами слідчих відповіли про переваги призначення комплексних судових експертиз під час розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України (164 респонденти, що складає 75,8 % опитаних). Водночас, на питання про види комплексних судових експертиз опитані респонденти зазначили: почеркознавча й технічна експертизи документів — 63,8 %; будівельно-технічна і оціночно-земельна — 43,1 %; почеркознавча й економічна — 32,7 %; почеркознавча й будівельно-технічна — 27,6 %; почеркознавча й товарознавча — 9,5 %; інші — 5,2 %.

Наприклад, у кримінальному провадженні, розпочатому за фактом вчинення посадовими особами Шаргородської центральної районної

лікарні, шляхом зловживання службовим становищем, завищення оплати за послуги перевезення, які у серпні 2017 року вчинили розтрату бюджетних коштів в сумі понад 180 000 грн, призначена комплексна економіко-товарознавча експертиза. Постанова про її проведення була направлена до Вінницького відділення Київського НДІСЕ. Питання на вирішення експерта: 1) чи документально підтверджується надання послуг згідно з договором № 223 від 07.08.2017, укладеному між Шаргородською центральною районною лікарнею (замовник), Благодійним фондом «Українська правда» (постачальник) та ФОП «Євдокимов К. Є.» (перевізник) на суму 196 000 грн? 2) якою була ринкова вартість послуг із перевезення вантажу благодійної допомоги автомобільним транспортом (марка «Iveco 400E38TX»), вагою 10 т від складу з м. Одеси до м. Шаргород Вінницької обл. у період з 07.08.2017 по 15.08.2017? 3) яку суму складає різниця між вартістю наданих послуг згідно з договором № 223 від 07.08.2017 та їх ринковою вартістю з урахуванням висновку товарознавчої експертизи?

Після отримання постанови про призначення експертизи, судовий експерт звернувся до слідчого з клопотанням про надання матеріалів кримінального провадження та використання в процесі дослідження ксерокопій документів.

По завершенню проведення комплексної економіко-товарознавчої експертизи, експерт надав висновок, у якому зазначив: «За результатами дослідження документів документально підтверджується надання послуг згідно з договором № 223 від 07.08.2017 р., укладеному між Шаргородською центральною районною лікарнею (замовник), Благодійним фондом «Українська правда» (постачальник) та ФОП «Євдокимов К. Є.» (перевізник) на суму 196 000 грн. Згідно висновку експерта за результатами проведення судової товарознавчої експертизи № 4711/18-21 від 13.11.2018 ринкова вартість послуг із перевезення вантажу (благодійної допомоги) вагою 10 т автомобільним транспортом марки «Iveco» моделі 400E38TX (тип ТЗ кузова — бортовий-тентований), з м. Одеси до м. Шаргород Вінницької області, при умові надання однієї послуги, без урахування вартості послуг навантаження та вивантаження вантажу, у період з 07.08.2017 по 15.08.2017, могла складати: 5491,88 грн. Таким чином, різниця між вартістю наданих послуг згідно з договором № 223 від 07.08.2017 та їх ринковою вартістю, з урахуванням висновку товарознавчої експертизи, може складати 190 508,12 грн» [20].

Як видно, у даному випадку була проведена судова економічна експертиза, під час якої вивчалися документи кримінального провадження, у тому числі висновок товарознавчої експертизи. Експерт-економіст під час свого дослідження використовував дані, отримані у висновку експерта-товарознавця.

Висновки. Основними джерелами інформації, що надаються експерту-економісту при розслідуванні привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання своїм службовим становищем,

є матеріали проведених перевірок. Зокрема, досліджуючи дані інвентаризації, експерт повинен з'ясувати: наскільки повно вона проведена; чи була присутня при перевірці матеріально-відповідальна особа, чи був у складі інвентаризаційної комісії фахівець, який добре знає особливості збереження, обліку і використання даного виду матеріал чи виявлені надлишки та нестачі цінностей, і як вони відображені в бухгалтерському та податковому обліку; чи правильно розрахований збиток від нестач матеріальних цінностей тощо.

Судова економічна експертиза є найбільш затребуваною та ефективною формою використання спеціальних знань під час розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України. Фактично, вона є обов'язковою судовою експертизою у цих видах кримінальних проваджень. Від правильності поставлених судовому експерту запитань багато в чому залежить процес доказування та результат вирішення справи судом. Запитання, які ставляться експерту, мають бути чітко сформульованими, виключати неоднозначне їх розуміння й тлумачення та відповідати тим об'єктам і матеріалам, які направляються на експертизу.

Під час вилучення об'єктів, відібрання порівняльних зразків, перед призначенням судової економічної експертизи у кримінальних провадженнях за ст. 191 КК України, слідчому слід проконсультуватися з цих питань з відповідним спеціалістом (бухгалтером, економістом, програмістом, фахівцем ІТ-сфери, тощо).

Перелік посилань

References

1. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування за період 2020 рік — вересень 2023 року: статистика Офісу Генерального прокурора. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2> (дата звернення: 23.10.2023).
 2. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 23.10.2023).
- StatisticsoftheProsecutorGeneral'sOffice about registered criminal offenses and the results of their pretrial investigation for the period 2020 - September 2023. Retrieved from <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2> (access date: 23.10.2023) (in Ukrainian).
- CriminalCodeofUkrainedated05.04.2001 No. 2341-III. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (access date: 23.10.2023) (in Ukrainian).

3. Шендрик Ю. Окремі аспекти застосування тимчасового доступу до речей і документів у кримінальних провадженнях за фактами привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем. *Міжнародна та національна безпека: теоретичні та прикладні аспекти* : мат-ли VII Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 17.03.2023). Дніпро : ДДУВС, 2023. С. 423—425. Shendrik, Yu. (2023). Certain aspects of the application of temporary access to things and documents in criminal proceedings on the facts of misappropriation, waste of property or taking possession of it by abuse of official position. *International and national security: theoretical and applied aspects* : mater. VII International scientific-practical conference (Dnipro, March 17, 2023). Dnipro. Pp. 423—425 [in Ukrainian].
4. Парфентій Л. А. Судова економічна експертиза при розслідуванні корупційних злочинів. *Право і безпека*. 2022. № 3 (86). С. 13—23. DOI: 10.32631/pb.2022.4.01. Parphentius, L. A. (2022). Forensic economic expertise in the investigation of corruption crimes. *Law and security*. Iss. 3 (86). Pp. 13—23. DOI: 10.32631/pb.2022.4.01 (in Ukrainian).
5. Попко В. П. Інформаційна база проведення економічної експертизи фінансово-кредитних операцій підприємств. Тернопіль, 2017. 34 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/21346/1/%D0%9F%D0%BE%D0%BF%D0%BA%D0%BE.pdf> (access date: 23.10.2023) (in Ukrainian). Popko, V. P. (2017). Information base for economic expertise of financial and credit operations of enterprises. Ternopil, 34 p. Retrieved from <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/21346/1/%D0%9F%D0%BE%D0%BF%D0%BA%D0%BE.pdf> (access date: 23.10.2023) (in Ukrainian).
6. Перезовова І. В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3 (8). С. 97—105. Perevozova, I. V. (2013) Economic expertise as a specific field of knowledge. *Economy: realities of time*. Iss. 3 (8). Pp. 97—105 (in Ukrainian).
7. Дікань Л. В., Понікаров В. Д., Кожушко О. В. Судово-економічна експертиза : навч.-практ. посіб. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 221 с. Dikan, L. V., Ponikarov, V. D., Kozhushko, O. V. (2017). Forensic and economic expertise : academic and practical. manual. Kharkiv, 221 p. (in Ukrainian).
8. Горлачук О. А. Теоретико-методологічні засади судової економічної експертизи. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2021. Вип. 23. С. 300—310. DOI: 10.32353/khrife.1.2021.23. Gorlachuk, O. A. (2021). Theoretical and methodological principles of forensic economic expertise. *Theory and practice of forensic expertise and criminalistics*. Iss. 23. Pp. 300—310. DOI: 10.32353/khrife.1.2021.23 (in Ukrainian).
9. Корупційні схеми: їх кримінально-правова кваліфікація і досудове розслідування / за ред. М. І. Хавронюка. Київ : Москаленко О. М., 2019. 464 с. Havronyuk, M. I. (2019). Corruption schemes: their criminal-legal qualification and pre-trial investigation. Kyiv, 464 p. (in Ukrainian).

10. Горлачук О. До питання про спеціальні знання судового експерта-економіста. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2021. Вип. 2(24). С. 136—151. DOI: 10.32353/khrife.2.2021.09. Gorlachuk, O. (2021) To the question of the special knowledge of a forensic expert-economist. *Theory and practice of forensic expertise and criminalistics*. Iss. 2 (24). Pp. 136—151. DOI: 10.32353/khrife.2.2021.09 [in Ukrainian].
11. Реєстр методик проведення судових експертиз / офіційний сайт Міністерства юстиції України. URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/search/6> (дата звернення: 23.10.2023). Register of forensic expertise methods: official website of the Ministry of Justice of Ukraine. URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/search> (access date: 23.10.2023) [in Ukrainian].
12. Полєнніков М. О., Бугаєнко О. Д. Проблемні питання економічної експертизи в кримінальному провадженні. *Криміналістика і судова експертиза*. 2021. Вип. 66. С. 903—917. DOI: 10.33994/kndise.2021.66.84. Polyennikov, M.O., Bugayenko, O.D. (2021). Problematic issues of economic expertise in criminal proceedings. *Criminalistics and Forensics*. Iss. 66. Pp. 903—917. DOI: 10.33994/kndise.2021.66.84 [in Ukrainian].
13. Горлачук О. Проблемні аспекти класифікації судових економічних експертиз. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2022. Вип. 4 (29). С. 170—187. DOI: 10.32353/khrife.4.2022.10. Gorlachuk, O. (2022). Problematic aspects of the classification of forensic economic expertise. *Theory and practice of forensic expertise and criminalistics*. Iss. 4 (29). Pp. 170—187. DOI: 10.32353/khrife.4.2022.10 [in Ukrainian].
14. 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 08.10.1998 № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (дата звернення: 23.10.2023). On the approval of the Instructions on the appointment and conduct of forensic expertise and expert studies and Scientific and methodological recommendations on the preparation and appointment of forensic expertise and expert studies, approved by the Order of the Ministry of Justice of Ukraine dated 08.10.1998 No. 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (access date: 23.10.2023) (in Ukrainian).
15. Бруссо К. М. Розслідування корупційних кримінальних правопорушень, які вчиняються в сфері житлового будівництва : дис. ... д-ра філософії 081 «Право». Маріуполь, 2021. 268 с. Brusso, K. M. (2021). Dissertation (Doctor of Philosophy). Investigation of corruption criminal offenses committed in the field of housing construction. Mariupol, 268 p. (in Ukrainian).

16. Запотоцький А. П., Вознюк А. А., Кучменко С. В. Розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем у сфері будівництва : метод. рек. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 78 с. Zapotocki, A. P., Voznyuk, A. A., Kuchmenko, S. V. (2017). Investigation of misappropriation, waste of property or taking possession of it by abuse of official position in the field of construction: guidelines. Kyiv, 78 p. [in Ukrainian].
17. Справа № 607/17150/19 Тернопільського міськрайонного суду Тернопільської обл. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83158653> (дата звернення: 23.10.2023). Case No. 607/17150/19 Ternopil city district court of Ternopil region. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83158653> (access date: 23.10.2023) [in Ukrainian]
18. Справа № 127/3785/16-к Вінницького міського суду Вінницької обл. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/56244156> (дата звернення: 23.10.2023). Case No. 127/3785/16-k Vinnytsia City Court of Vinnytsia Region. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/56244156> (access date: 23.10.2023) [in Ukrainian].
19. Сімакова-Єфремян Е. Б. Комплексні судово-експертні дослідження: теорія та практика : монографія. Харків : Право, 2016. 456 с. Simakova-Efremyan, E. B. (2016). Comprehensive forensic research: theory and practice : monograph. Kharkiv : Law, 456 p. [in Ukrainian].
20. Справа № 152/833/19 Шаргородського районного суду Вінницької обл. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Page/2> (дата звернення: 23.10.2023). Case No. 152/833/19 Shargorod district court of Vinnytsia region. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Page/2> (access date: 23.10.2023) [in Ukrainian].

Forensic economic expertise in criminal proceedings about the appropriation, waste of property or possession of it through abuse of the official position

O. Semenyuk

The article examines the concept and types of forensic economic expertise. It has been proven that the essence of forensic economic expertise is the study of the economic activity of business entities based on the application of special economic knowledge in order to provide an expert opinion on the issues raised by the initiators of the legal process. A conclusion was drawn on the expediency of dividing economic expertise into expertise: accounting and tax accounting; financial and economic activity; financial and credit transactions. The requirements for the position of a judicial expert-economist are considered, the list of his professional competencies is outlined, taking into account the types of knowledge that he should acquire during training and practical activities. The personalities of the forensic economic expertise in criminal proceedings on appropriation, embezzlement of property or taking possession of it by abuse of official position are outlined. The task is defined and a list of issues to be resolved

by specific types of economic expertise in criminal proceedings on appropriation, embezzlement of property or taking possession of it by abuse of official position is proposed: accounting and tax accounting; financial and economic activity; financial and credit transactions. The types of documents provided to an expert economist together with the resolution on the appointment of a specific type of forensic economic expertise in criminal proceedings on appropriation, waste of property or possession of it by abuse of official position are defined. It is emphasized the need for the investigator to consult with specialists (accountant, economist, programmer, IT specialist) during the seizure of objects, the selection of comparative samples, before the appointment of a forensic economic expertise in criminal proceedings on the appropriation, waste of property or its acquisition by abuse of official power situation. Possibilities of forensic economic expertise are highlighted on the examples of investigative practice in the investigation of appropriation, waste of property or taking possession of it by abuse of official position. The theoretical provisions of the article are accompanied by the results of the author's survey of 216 investigators of the National Police, who specialize in investigating crimes in the field of economic and official activities, according to a specially developed questionnaire in 2023.

Keywords: forensic economic expertise; document verification; embezzlement; accounting; forensic economist.

⇒ Семенюк, О. А. (2024). Судова економічна експертиза у кримінальних провадженнях про привласнення, розтрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем. *Криміналістика і судова експертиза*. Вип. 69. С. 633—649. DOI: 10.33994/kndise.2024.69.56.