

УДК 343.973:343.351:343.353

DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-1834/2024-09.4>

Дзюбак К.М.

кандидат економічних наук,
головний судовий експерт лабораторії економічних видів досліджень
*Одеський науково-дослідний інститут судових експертиз
Міністерства юстиції України*
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9227-6538>

Dziubak Kateryna

*Odesa Scientific Research Institute of Forensic Expertise
of the Ministry of Justice of Ukraine*

ЦІЛЬОВЕ ВИТРАЧАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ЯК ОДНЕ З ОСНОВНИХ ЗАВДАНЬ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ДОКУМЕНТІВ ПРО ЕКОНОМІЧНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ Й ОРГАНІЗАЦІЙ

TARGETED SPENDING OF BUDGET FUNDS AS ONE OF THE MAIN TASKS OF FORENSIC ECONOMIC EXAMINATION OF DOCUMENTS ON ECONOMIC ACTIVITY OF ENTERPRISES AND ORGANIZATIONS

Статтю присвячено цільовому витрачання бюджетних коштів як одного з основних завдань судово-економічної експертизи документів про економічну діяльність підприємств та організацій. Зазначено, що класичними прикладами нецільового використання бюджетних коштів є витрачання за кодами економічної класифікації видатків. Безпосередньо наведено чотири приклади нових видів бюджетних правопорушень, що допускаються розпорядниками бюджетних коштів. Наведено заходи впливу, які можуть застосовуватися до учасників бюджетного процесу за порушення в частині нецільового використання бюджетних коштів. Надано нормативно-правове тлумачення терміну «нецільове використання бюджетних коштів», а також обґрунтовано необхідність залучення експертів-економістів під час здійснення кримінального провадження. Проаналізовано погляди науковців і практиків щодо трактування терміну «судово-економічна експертиза нецільового використання бюджетних коштів». Охарактеризовано об'єкти судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів, під якими розуміється інформація, наведена в документах, що застосовуються в процесі виконання бюджету, первинних документах, облікових регістрах, у фінансовій та бюджетній звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Наведено перелік документів, які можуть підлягати дослідженню в процесі проведення судово-економічної експертизи з метою виявлення нецільового використання бюджетних коштів службовими особами. Висвітлено особливості призначення судово-економічної експертизи з питань нецільового використання бюджетних коштів. Узагальнено основні постулати, на яких ґрунтується проведення судово-економічних експертиз нецільового використання бюджетних коштів. Зазначено сутність методики судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. Зроблено висновок про важливість отриманих результатів при проведенні судово-економічних експертиз щодо нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем, які є одним з джерел доказів у судовому процесі.

Ключові слова: судово-економічна експертиза, судовий експерт, бюджетні кошти, цільове витрачання, публічні закупівлі.

The article is devoted to the targeted expenditure of budgetary funds as one of the main tasks of forensic economic examination of documents on economic activities of enterprises and organizations.

It is noted that the classic examples of misuse of budgetary funds are expenditures under the codes of economic classification of expenditures. The author provides four examples of new types of budgetary offenses committed by budgetary entities. The author also provides the measures of influence which may be applied to participants of the budget process for violations in terms of misuse of budget funds. The author provides a regulatory and legal interpretation of the term "misuse of budgetary funds" and substantiates the need to involve expert economists in criminal proceedings. The author analyzes the views of scholars and practitioners on the interpretation of the term "forensic economic examination of the misuse of budgetary funds". The author characterizes the objects of forensic economic examination of the misuse of budgetary funds, which means the information provided in the documents used in the process of budget execution, primary documents, accounting registers, financial and budgetary reporting of budget managers and recipients. The article provides a list of documents which may be subject to examination in the course of forensic economic examination with a view to identifying misuse of budgetary funds by officials. The article highlights the peculiarities of appointing a forensic economic examination on the issues of misuse of budgetary funds. The author summarizes the basic postulates on which the conduct of forensic economic examinations of misuse of budgetary funds is based. The essence of the methodology of forensic economic examination of the misuse of budgetary funds is indicated. The author makes a conclusion about the importance of the results obtained in conducting forensic economic examinations of the misuse of budgetary funds by their recipient, which is one of the sources of evidence in a trial.

Key words: forensic economic examination, forensic expert, budget funds, targeted spending, public procurement.

Постановка проблеми. Обсяги неефективного управління публічними фінансами і майном та бюджетні правопорушення в Україні свідчать про недостатню урегульованість економічних відносин, пов'язаних з «розподілом та використанням бюджетних коштів [1]. Згідно з офіційними статистичними даними за 2023 рік [2], встановлені бюджетні правопорушення склали суму в розмірі 23,6 млрд грн, а порушення бюджетного законодавства (за результатами перевірок Державної аудиторської служби України та її міжрегіональних територіальних органів [3]) становили в загальній сумі 15,3 млрд грн, з яких 12% займають бюджетні порушення, пов'язані з нецільовим використанням коштів державного та місцевого бюджетів.

Індикатором, який впливає на прогнозування видатків у наступних бюджетних періодах та доцільності прийняття певних бюджетних пропозицій, є цільове витрачання бюджетних коштів. За певних умов оправдується необхідність застосування певних дій в рамках процедур виконання бюджету, щоб повернути видатки у відповідність до бюджетних асигнувань [1]; або ж у разі недоотримання доходів утримати

видатки на рівні, нижчому за бюджетний; а також надати даному виду порушень загальну огласку, щоб привернути увагу осіб, які приймають рішення щодо спричинення порушень. В останньому випадку для отримання додаткових доказів відповідні правореґулюючі та правоохоронні органи звертаються до судових експертів, які мають право на проведення судово-економічних експертиз за спеціальністю 11.2 «Дослідження операцій про економічну діяльність підприємств й організацій», а саме з питань, що стосуються цільового витрачання бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема цільового витрачання бюджетних коштів є предметом наукових і прикладних досліджень юристів та економістів. Окремі аспекти бюджетного процесу та контролю цільового витрачання бюджетних коштів висвітлено в працях вітчизняних економістів, а саме: Н. Зорій, В. Каленської, П. Перепічки, В. Пилипенка, В. Стоян, С. Юрія та ін. Водночас Б. Головкін та О. Кальман зосередили увагу на розслідуванні злочинів, пов'язаних із нецільовим використанням бюджетних коштів. Проблему судово-економічної експертизи в

цілому досліджували М. Білуха, Л. Будник, В. Хомутенко та ін. Разом із тим, проблема цільового витрачання бюджетних коштів з погляду проведення судово-економічної експертизи залишається відкритою для дискусії та подальших наукових пошуків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Статтею 7 Бюджетного кодексу України (надалі – БКУ) [4] визначено, що «серед принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України, є принцип цільового використання бюджетних коштів». Він полягає в наступному: бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями» [4]. Нагадаємо, що «*бюджетне призначення* – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане БКУ, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування». У свою чергу, «*бюджетним асигнуванням* є повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження» [4].

Відповідно до ст. 119 БКУ, «нецільовим використанням бюджетних коштів вважається їх витрачання на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів)» [4].

Зауважимо, що дефініція «нецільове використання бюджетних коштів» міститься лише у єдиному нормативному документі – Бюджетному кодексі України, а всі інші законодавчо-нормативні акти тільки

визначають заходи реагування контролюючих органів при здійсненні таких порушень.

Органом, який здійснює всебічний контроль за дотримання учасниками бюджетного процесу норм бюджетного законодавства, на сьогодні є Державне казначейство України. Хоча бюджетне законодавство й знаходиться під пильним контролем з боку державних контролюючих органів, проте форми нецільового використання бюджетних коштів постійно набувають нових сценаріїв. Класичним прикладом нецільового використання бюджетних коштів було витрачання за кодами економічної класифікації видатків. Але, віддаючи перевагу новим технологіям та прогресивним методам, розпорядники бюджетних коштів дедалі частіше застосовують нові види бюджетних правопорушень, деякі з них ми розглянемо нижче.

Приклад 1. «Лікувально-профілактичним закладом А, який утримується за рахунок коштів міського бюджету, було придбано медичне обладнання, яке в подальшому, за рішенням керівника закладу, було передано на баланс до іншого лікувально-профілактичного закладу Б. Утримання останнього закладу проводиться за рахунок коштів державного бюджету» [5]. *Висновок:* дії керівника закладу А суперечать вимогам ч. 2 ст. 85 БКУ і їх слід кваліфікувати як нецільове використання бюджетних коштів.

Приклад 2. «Навчальним закладом, який утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, були проведені виплати додаткових відпусток особам, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС. *Висновок:* відповідно до ст. 87 БКУ виплати особам, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, підлягають проведенню виключно за рахунок коштів Державного бюджету» [5]. Враховуючи вищезазначене, робимо висновок, що такі дії кваліфікуються як нецільове використання бюджетних коштів.

Приклад 3. «Лікувально-профілактичним закладом на підставі договорів, укладених з підрядною організацією, проводився ремонт покрівлі будівлі закладу, а саме було замінено частину покрівлі із

рулонних матеріалів. Оплату виконаних робіт за укладеними договорами було проведено за рахунок коштів загального фонду кошторису закладу з коштів, передбачених на проведення поточних видатків за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)». При цьому за одним з договорів було проведено ремонт частини покрівлі, площа якої становить 30% від загальної площі покрівлі будівлі, а за іншим договором – 40% від загальної площі покрівлі зазначеної будівлі. *Висновок:* згідно з п. 1.2.6.11 Примірного переліку № 150 до поточного ремонту може бути віднесено тільки частковий ремонт покрівлі в разі його виконання на площі до 10 % від загальної площі покрівлі. Враховуючи умови п. 2.6.9 Примірного переліку № 150 і той факт, що за кожним з укладених договорів роботи здійснювались на площі більше ніж 10 % покрівлі, оплату таких робіт слід було провести за КЕКВ 3130 «Капітальний ремонт». Вищезазначені дії кваліфікуються як нецільове використання бюджетних коштів [5].

Приклад 4. «Установа здійснила закупівлю комплектуючих та запасних частин для персональних комп'ютерів за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» нібито для проведення ремонту комп'ютерної техніки, яка враховується на балансі. При цьому бюджетні призначення і асигнування за КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» в установі не затверджувались. *Висновок:* на перший погляд всі господарські операції проведено в рамках чинного законодавства, якби не той факт, що з придбаних комплектуючих та запасних частин установою було здійснено збирання нового комп'ютера. Таким чином, по суті, видатки проведені за КЕКВ 2210, а в результаті установа отримала закінчений основний засіб, який мав би бути придбаний за КЕКВ 3110» [5]. Оскільки бюджетні установи та організації мають право придбавати комплектуючі та запчастини для ремонту та модернізації тих комп'ютерів, які вже враховуються на балансі та витрати за якими були здійснені раніше за КЕКВ 3110, тому

такі дії кваліфікуються як нецільове використання бюджетних коштів.

Вищенаведені приклади наглядно показують нам можливі порушення бюджетного законодавства «в частині нецільового використання бюджетних коштів. Оскільки нецільове використання бюджетних коштів, відповідно до ст. 116 БКУ, є порушенням бюджетного законодавства, в такому випадку, відповідно до положень ст. 117 БКУ, передбачено наступні заходи впливу, зокрема:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами;

3) призупинення бюджетних асигнувань;

4) зменшення бюджетних асигнувань;

5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів)» [4].

«Зауважимо, що поширенішим заходом впливу, який завжди застосовують при виявленні нецільового використання бюджетних коштів, є зменшення бюджетних асигнувань. Проте він не виключає й застосування інших заходів впливу» [1].

Крім того, чинним законодавством України передбачена відповідальність бюджетних установ, а також їх посадових осіб, за порушення бюджетного законодавства. До посадових осіб, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, може бути застосовано цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність (ч. 1 ст. 121 БКУ). Зазначимо, що у ст. 210 Кримінального кодексу України [6] до складу бюджетних коштів віднесено кошти, що включаються до державного бюджету і місцевих бюджетів незалежно від джерела їх формування.

Оскільки від складу злочину, розміру шкоди, заподіяної державі в результаті нецільового витрачання бюджетних коштів,

залежить міра покарання та вид юридичної відповідальності, тому для документального підтвердження спричинених порушень бюджетного законодавства важливе значення має призначення судово-економічної експертизи.

За думкою В. Хомутенко [7], під судово-економічною експертизою нецільового використання бюджетних коштів слід розуміти «процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів (первинних документів бухгалтерського обліку бюджетних установ, їх облікових реєстрів та фінансової і бюджетної звітності), що містять інформацію про обставини справи та підлягають дослідженню в суді за їх змістом та формою й допомагають суду досягти об'єктивності в доказуванні нецільового використання бюджетних коштів» [7].

Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [8] надають нам інформацію про питання, які можуть ставитись відповідними контролюючими/перевіряючими органами, на вирішення судово-економічних експертиз у зв'язку з встановленими бюджетними правопорушеннями, а саме:

«Чи підтверджується документально постачання (товарів, робіт, послуг) за умовами договору закупівлі, укладеного між підприємствами з урахуванням додаткових угод та статті 41 Закону України «Про публічні закупівлі» у кількості (зазначається кількість) на суму (зазначається сума)?

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

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?» тощо [8].

Одним з головних критеріїв, який визначає напрямок дослідження судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних та впливає на вибір об'єктів такого дослідження, є поставлені питання та обставини справи. Від них також залежить, які саме об'єкти дослідження судові експерти-економісти застосовуватимуть. «Об'єктами судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів є інформація, наведена в документах, складених в процесі виконання бюджету, первинних документах, облікових реєстрах, у фінансовій та бюджетній звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів» [1]. Орієнтований перелік об'єктів дослідження судово-економічної експертизи цільового витрачання бюджетних коштів можна згрупувати за наступними категоріями:

1. «Первинні документи та облікові реєстри, в т.ч.:

– бухгалтерські документи («платіжні доручення та дані (виписки) Державної казначейської служби України за рахунками; видаткові накладні, акти виконаних робіт, меморіальні ордери, картки аналітичного обліку: готівкових операцій, обліку касових видатків, фактичних видатків, обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, оборотна відомість, бухгалтерські довідки Книга «журнал-головна»»);

– документи, оформлені для фіксації господарських операцій («договори (угоди, контракти), звіт про результати проведення процедури закупівлі, документи, що підтверджують отримання товарів, робіт, послуг за договорами (видаткові накладні, акти виконаних робіт, ін.)»);

– документи, що застосовуються в процесі виконання бюджету («паспорт бюджетної програми, бюджетний запит, розрахун-

ків потреби в асигнуваннях загального та спеціального фонду бюджету на здійснення видатків за відповідними кодами економічної класифікації; затверджений та погоджений кошторис, плани асигнувань загального фонду та спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, витяг із розпису доходів та видатків, плани використання бюджетних коштів, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань, розподіл виділених бюджетних асигнувань та реєстри змін розподілу показників зведеного кошторису; картка аналітичного обліку отриманих асигнувань»).

2. Бюджетна та фінансова звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів («Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); звіти про виконання спеціального фонду кошторису: Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1 д, № 4-1 м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м)); Баланс (ф. 1-дс), Звіт про фінансові результати (ф. 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс), Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс)» [1; 8; 9; 10; 11].

Поряд з наведеними вище об'єктами дослідження для визначення нецільового витрачання бюджетних коштів, зокрема для визначення необґрунтованого завищення виплати грошових засобів під час виконання окремих замовлень, судовому експерту-економісту може знадобитись необхідність у дослідженні й таких документів: «листів

підприємств-замовників щодо потреби виконання конкретних робіт; договорів, укладених бюджетною організацією з підрядниками щодо виконання робіт та з додатками специфікації до них; актів про виконання відповідних робіт за договорами із підрядниками; платіжних доручень і вимог на оплату за виконані роботи» тощо [1; 7].

Під час проведення відповідних досліджень економічних показників щодо нецільового витрачання бюджетних коштів «судові експерти керуються чинними нормативно-законодавчими актами, що регламентують процес виконання бюджету, а саме: Конституція України; Бюджетний Кодекс України; Закон України «Про Державний бюджет України»; інші закони (що регулюють бюджетні відносини), які передбачені ст. 1 Бюджетного кодексу України; нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади, та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України; рішення про місцевий бюджет; рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, які регламентують бюджетні відношення в Україні» [1]. Крім того, експерти-економісти керуються принципами, які визначені в ст. 3 Закону України «Про судову експертизу» [12], а саме принципами «законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження» [12].

Окреслене завдання, поставлене перед судовим експертом-економістом на підставі сформульованих слідчими органами чи судом питань та обставин справи, які, в свою чергу, слугують маятниками для вибору об'єктів дослідження судово-економічної експертизи нецільового витрачання бюджетних коштів, задає тон всьому процесу проведення судово-економічних експертиз або, іншими словами, визначає методику проведення судово-економічної експертизи нецільового витрачання бюджетних коштів. Українська науковиця В. Хомутенко [1] пропонує таке визначення методики проведення судово-економічної експертизи нецільового витрачання бюджетних коштів: це «система

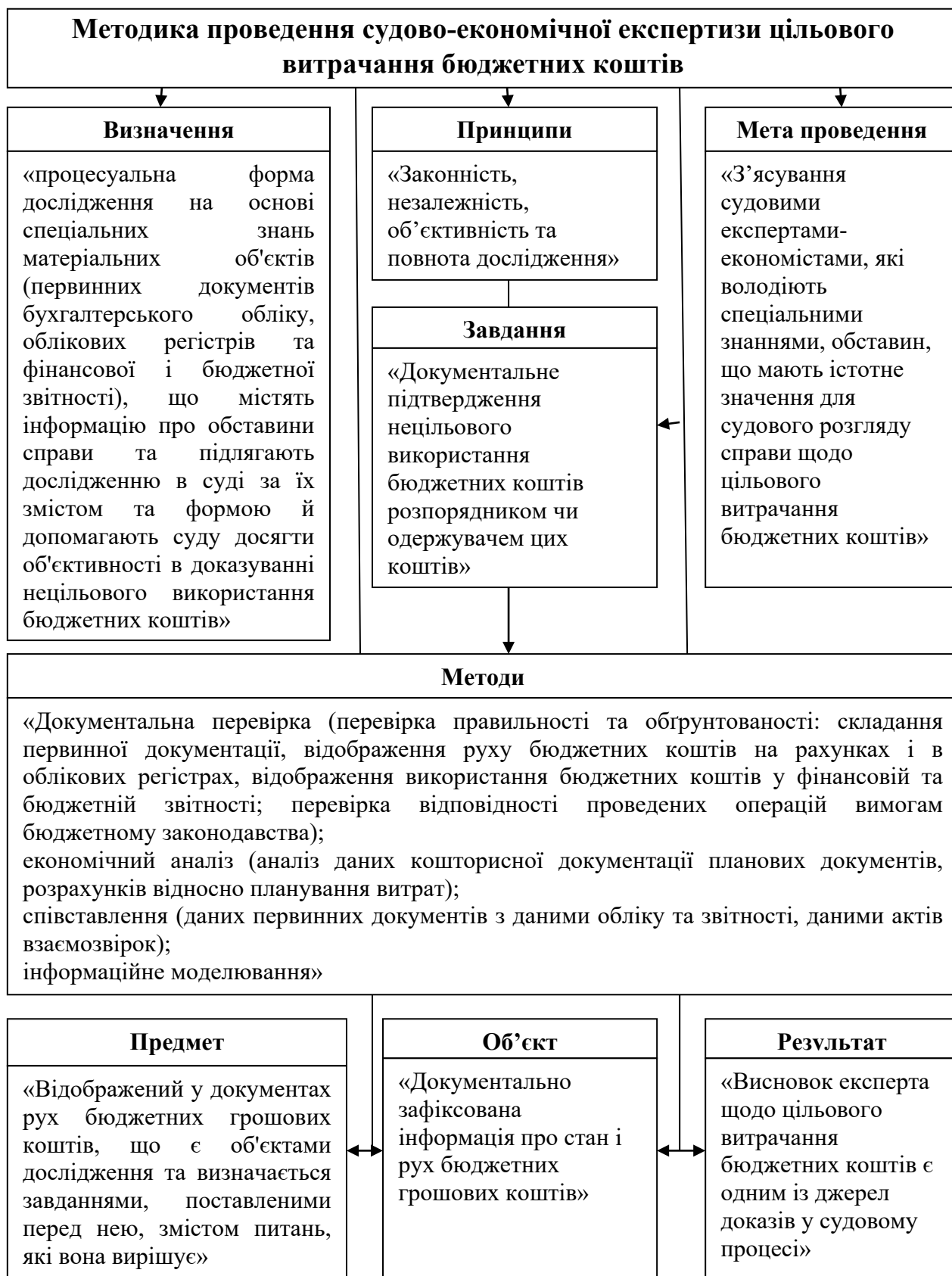


Рис. 1. Методика проведення судово-економічної експертизи цільового витрачання бюджетних коштів

Джерело: складено автором за даними [1; 8; 9; 10; 11]

науково обґрунтованих методів, способів і прийомів, спрямованих на вивчення об'єктів та вирішення завдань, які поставлені слідчими органами чи судом перед експертом-економістом» [1].

До основних «методів, прийомів та способів судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів відносяться: документальна перевірка, економічний аналіз, співставлення, інформаційне моделювання» [1]. Узагальнення основних постулатів, на яких ґрунтується методика проведення судово-економічних експертиз нецільового використання бюджетних коштів, наведено на рис. 1.

При проведенні судово-економічних експертиз з питань нецільового витрачання бюджетних коштів судовому експерту-економісту варто врахувати й факти кваліфікації розпорядниками бюджетних коштів та фінансовими і контролюючими органами нецільового використання бюджетних коштів. Іноді вони кваліфікуються лише як використання бюджетних коштів у невідповідності до кошторису в частині недотримання вимог економічної класифікації видатків. Така неправдива кваліфікація нецільового використання бюджетних коштів «призводить до уникнення учасниками бюджетного процесу відповідальності за використання бюджетних коштів у невідповідності до встановлених бюджетних призначень чи виділених бюджетних асигнувань» [14]. Враховуючи вищевикладене, при проведенні судово-економічних експертиз з питань цільового витрачання бюджетних коштів важливе зна-

чення належить коректному застосуванню, у повній відповідності до Бюджетного кодексу України та вимог нормативно-правових актів, поняття «нецільове використання бюджетних коштів».

Висновки. Нецільове використання бюджетних коштів або ухилення від сплати податків, мит і зборів, включених до бюджету України, безпосередньо шкодить громадянам і ставить під загрозу виконання всього бюджету країни. Тому бюджетні організації та державні посадові особи, які прямо чи опосередковано управляють коштами або активами державного і місцевого бюджетів країни, здійснюють або виплачують ці кошти всупереч їх цільовому призначенню, або виділяють чи використовують інші активи всупереч їх цільовому призначенню і тим самим завдають шкоди фінансовим інтересам України, несуть юридичну відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів. При цьому розпорядники бюджетних коштів зобов'язані зменшити «бюджетні асигнування на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням» [15].

В такій ситуації судово-економічна експертиза з питань нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем відіграє важливу роль в якості джерела доказів у судовому процесі. Тільки після вивчення матеріалів справи і їх аналізу експерт визначає напрямок дослідження і вибирає той або інший практичний прийом, який найкращим чином дозволить одержати конкретні дані, які дозволяють обґрунтувати зроблені висновки з поставлених питань органів слідства і суду.

Список літератури:

1. Хомутенко В., Хомутенко А. Теоретичні засади судово-економічної експертизи нецільового використання бюджетних коштів. URL: https://revolution.allbest.ru/law/01373141_0.html
2. Звіт Рахункової палати за 2023 рік. URL: https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2021/ZVIT_RP_2021.pdf
3. Звіт Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік. URL: https://statewatch.org.ua/wp-content/uploads/2021/09/Analitichno_statystychnyy_zvit_I_pi
4. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806>
5. Нецільове використання бюджетних коштів: як не припуститися помилки. URL: <https://ibuhgalter.net/articles/225>
6. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
7. Хомутенко В., Хомутенко А. Нецільове використання бюджетних коштів у сфері публічних закупівель: проблемні питання судово-економічної експертизи. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2023. Вип. 37. DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7847797>

8. 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>
9. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#n943>
10. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>
11. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
12. Примірна методики визначення очікуваної вартості предмета закупівлі : Наказ Мінекономіки України від 18.02.2020 № 275. URL: <https://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=fef464cb-f17f-4b3b-aa57-ebb3807be9ca>
13. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
14. Зорій Л., Данилюк І. Нецільове використання бюджетних коштів: теоретико-прагматичний аспект. *Фінансова система України*. 2011. Вип. 17. С. 72–79. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/162041153.pdf>
15. Василевич В., Левченко Ю. Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2023. Вип. 78. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/08/36.pdf>

References:

1. Khomutenko, V., Khomutenko, A. Theoretical foundations of forensic economic examination of misuse of budgetary funds. Available at: https://revolution.allbest.ru/law/01373141_0.html (in Ukrainian)
2. Report of the Accounting Chamber for 2023. Available at: https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2021/ZVIT_RP_2021.pdf (in Ukrainian)
3. Report of the State Audit Service of Ukraine, its interregional territorial bodies for 2023. Available at: https://statewatch.org.ua/wp-content/uploads/2021/09/Analitychno_statystychnyy_zvit_I_pi (in Ukrainian)
4. Budget Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2456-VI (2010, July 08). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1806> (in Ukrainian)
5. Misuse of budget funds: how to avoid making a mistake. Available at: <https://ibuhgalter.net/articles/225> (in Ukrainian)
6. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 2341-III (2001, April 5). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (in Ukrainian)
7. Khomutenko, V., Khomutenko, A. (2023) Misuse of budget funds in the field of public procurement: problematic issues of forensic economic examination. *Scientific Notes of Lviv University of Business and Law*, 37. DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7847797> (in Ukrainian)
8. On approval of the Instruction on the appointment and conduct of forensic examinations and expert studies and Scientific and methodological recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert studies: Order of the Ministry of Justice of Ukraine No. 53/5 (1998, October 8). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (in Ukrainian)
9. On public procurement: Law of Ukraine No. 922-VIII (2015, December 25). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#n943> (in Ukrainian)
10. The Procedure for the Preparation, Review, Approval and Basic Requirements for the Execution of Budget Estimates of Budgetary Institutions: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 228 (2002, Februar 28). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (in Ukrainian)
11. Commercial Code of Ukraine: Law of Ukraine No. 436-IV (2003, Januar 16). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (in Ukrainian)
12. Approximate methodology for determining the expected value of the subject of procurement: Order of the Ministry of Economy of Ukraine No. 275 (2020, Februar 18). Available at: <https://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=fef464cb-f17f-4b3b-aa57-ebb3807be9ca> (in Ukrainian)
13. On forensic examination: Law of Ukraine No. 4038-XII (1994, Februar 25). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (in Ukrainian)
14. Zoriy, L., Danyliuk, I. (2011) Misuse of budget funds: theoretical and pragmatic aspect. *Financial system of Ukraine*, 17, 72–79. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/162041153.pdf> (in Ukrainian)
15. Vasilevych, V., Levchenko, Y. (2023) Misuse of budget funds, implementation of budget expenditures or provision of loans from the budget without established budget allocations or with their excess. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University?* 78. Available at: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/08/36.pdf> (in Ukrainian)