

УДК 343.53+343.359

Хоменко Володимир Петрович –
кандидат юридичних наук,
здобувач Національної академії
внутрішніх справ

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ, ЗДІЙСНЕННЯ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ ЧИ НАДАННЯ КРЕДИТІВ ІЗ БЮДЖЕТУ БЕЗ ВСТАНОВЛЕНИХ БЮДЖЕТНИХ ПРИЗНАЧЕНЬ АБО З ЇХ ПЕРЕВИЩЕННЯМ

Розглянуто проблемні питання кримінально-правової характеристики такого злочину, як нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. Визначено поняття «нецільове використання бюджетних коштів», з'ясовано особливості об'єктивних та суб'єктивних ознак цього злочину. Розкрито питання визначення кола осіб, які повинні нести відповідальність, зокрема кримінальну, за нецільове використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджетні установи; цільове використання бюджетних коштів; кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів.

Значні перетворення української держави, зумовлені кардинальними змінами в підходах як до зовнішньої, так і до внутрішньої фінансово-політичної доктрини, покликані не лише привнести новаті в розвиток нашої держави, а й вирішити цілу низку практичних проблемних питань, що, відповідно, дасть можливість Україні увійти до загальноєвропейської та світової спільноти. Звісно, ключовим аспектом у межах реалізації цих інновацій є питання легітимності та правої захищеності, а також

фінансування заходів, що сприятимуть розбудові нашого суспільства. Досвід розвитку більшості європейських країн свідчить про дві головні передумови забезпечення фінансової легітимності перетворень: пошук новітніх джерел отримання фінансових ресурсів, а також боротьбу з корупційним обігом коштів, особливо у сфері використання бюджетних коштів.

Результати здійснених органами Держфінінспекції контрольних заходів укотре демонструють негативну практику незаконного та нецільового використання державних ресурсів, поширення інших бюджетних правопорушень. Наприклад, упродовж 2013 р. було виявлено понад 5,5 тис. фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 3,6 млн грн. Серед цих порушень 676 (12 %) стосувалися нецільового використання бюджетних коштів на суму понад 128 тис. грн (або 3,5 % від загального обсягу бюджетних утрат) [1].

Питанню використання бюджетних коштів, а також відповідальності за порушення встановлених законодавством вимог і правил слід приділити особливу увагу. Це зумовлено тим, що забезпечення цільового використання бюджетних коштів сприяє підвищенню добробуту держави. Однак питання притягнення до відповідальності за порушення під час використання бюджетних коштів залишається відкритим, оскільки спеціальну статтю, що визначає кримінальну відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів (ст. 210 Кримінального кодексу (КК) України [2]), досить рідко застосовують під час розслідування таких злочинів.

Зазначений злочин полягає в нецільовому використанні бюджетних коштів службовою особою, а також здійсненні видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням у супереччя Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти в значних розмірах.

Реалізація органами влади завдань держави й заходи, які здійснюють у межах реалізації державних функцій, потребують залучення відповідних бюджетних ресурсів. Їх отримують завдяки

формуванню бюджетів різних рівнів. У зв'язку зі значною кількістю програм, що підлягають фінансуванню з бюджету, ці ресурси мають не лише лімітований, а й чітко визначений цільовий характер. Відносини щодо планування, накопичення, розподілу та подальшого використання бюджетних ресурсів регулюються сукупністю законів, головним серед яких є Бюджетний кодекс України [3]. Відповідно до ст. 2 цього акта, бюджетом є план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються, відповідно, органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Статтею 7 Бюджетного кодексу України визначено десять принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України. Одним із них є принцип цільового використання бюджетних коштів: бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Таким чином, необхідність виконання функцій держави зумовлює виділення коштів на чітко визначені цілі та в чітко визначеному розмірі. Дотримання лімітів і цільового призначення отриманих із бюджету коштів є принциповим для забезпечення повноцінного фінансового механізму [4].

Основним безпосереднім об'єктом злочину, розгляду якого присвячено статтю, є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування бюджетної системи України в частині здійснення видатків чи надання кредитів. Додатковими об'єктами можуть бути права та свободи громадян, відносини в службовій сфері, авторитет органів державної влади тощо.

Згідно з чинним законодавством, бюджетна система передбачає державний і місцеві бюджети. Сукупність показників (їх в Україні понад дванадцять тисяч), які характеризують обсяг діяльності та зумовлені функціонуванням усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи, становить зведений бюджет України. Його використовують для здійснення державного регулювання економічного й соціального розвитку.

Чільне місце в бюджетній системі належить Державному бюджету України, за рахунок якого фінансуються витрати на державні заходи в галузі господарського та культурного

будівництва, на охорону здоров'я, утримання органів державної влади та ін. Через Державний бюджет України перерозподіляється 20 % фінансових ресурсів держави та здійснюється майже 60 % в загальному обсязі видатків.

До місцевих бюджетів належать бюджет Автономної Республіки Крим, обласні та районні бюджети, бюджети районів у містах і бюджети місцевого самоврядування (територіальних громад, сіл, селищ та їх об'єднань).

Бюджетна система містить у собі такі елементи: органи управління, платники податків та отримувачі бюджетних коштів.

Організація функціонування бюджетної системи включає зведений (консолідований) бюджет, законодавчу й нормативну бази, органи управління та систему регулювання міжбюджетних відносин.

Злочином зазначене діяння визнається лише в разі, якщо його предмет є бюджетні кошти у великих (ч. 1 ст. 210 КК України) або в особливо великих (ч. 2 ст. 210 КК України) розмірах.

До **бюджетних коштів** (коштів бюджету), згідно з п. 1 примітки до ст. 210 КК України, належать кошти, що включаються до державного бюджету й місцевих бюджетів незалежно від джерела їх формування.

Кошти бюджету поділяються на надходження бюджету та витрати бюджету. Надходження бюджету – його доходи, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів. Витрати бюджету – його видатки, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій із капіталом; трансферти.

Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом. Згідно з економічною класифікацією видатків бюджету, вони поділяються на поточні та капітальні.

Бюджетне призначення (цільове призначення) – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Податковим кодексом України, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові та цільові обмеження і дає змогу надавати бюджетні асигнування.

Згідно з приміткою до ст. 210 КК України, великим розміром бюджетних коштів вважають суму, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а особливо ту суму, що в три тисячі й більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Об'єктивну сторону злочину безпосередньо визначено в диспозиції ч. 1 коментованої статті, що полягає в перелічених у ній діях: нецільовому використанні бюджетних коштів, зокрема в здійсненні видатків бюджету, наданні кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням у супереччя Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік [5].

Бюджетним кодексом України визначено послідовність дій із використання бюджетних коштів (ст. 46), що передбачає документальне закріплення заходів щодо виконання бюджету за видатками на кожній із представлених стадій:

1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;

3) взяття бюджетних зобов'язань;

4) отримання товарів, робіт і послуг;

5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;

7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

Аналіз наведених стадій дає змогу констатувати, що цільове використання бюджетних коштів забезпечується кількома основними стадіями:

1) встановлення напрямів використання бюджетних коштів у кошторисній документації (перші дві стадії);

2) укладення договірної документації (взяття бюджетних зобов'язань);

3) використання коштів відповідно до взятих зобов'язань.

Нецільове використання може бути допущене на кожній зі стадій. Зокрема, у процесі формування кошторисної документації обсяги фінансування можуть бути або завищені, або занижені. Завищення може призводити до спрямування коштів на потреби, що не є терміновими, заниження стає причиною появи небюджетних зобов'язань, хоча відповідно до потреб установи обсяги споживання певних ресурсів можуть бути цілком обґрунтовані.

Загалом можливі варіанти нецільового використання бюджетних коштів, наведені в нормативних документах, які затверджені для окремих галузей. Так, прикладом є спільний наказ Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України у справах сім'ї та молоді, Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, Державного комітету статистики України «Про затвердження Положення про проведення перевірок цільового використання бюджетних асигнувань, передбачених для надання населенню субсидій та адресної соціальної допомоги» від 21 липня 1999 р. № 119/167/96/114/175/266, розпорядження Кабінету міністрів України «Про забезпечення цільового використання коштів бюджетними установами (закладами) соціально-культурної сфери» від 19 серпня 2009 р. № 1007-р. Звісно, рекомендації мають конкретне спрямування. Водночас визначені напрями перевірки доцільно екстраполювати на інші галузі з метою встановлення дотримання цільового використання бюджетних коштів [4].

Нецільове використання бюджетних коштів, тобто витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису, спричиняє зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням.

Легітимне забезпечення здійснення визначених видатків покладається на органи державної влади: місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад, сільських голів (якщо відповідні виконавчі органи не створені згідно із законом). Забезпечення здійснення видатків – гарантування відповідними органами державної та місцевої влади надання коштів на реалізацію програм і заходів, передбачених відповідними бюджетами, у межах запланованих ресурсів.

Виконання Державного бюджету України, відповідно до ст. 116 Конституції України, п. 1 ч. 1 ст. 20 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» від 27 лютого 2014 р. № 794-VII, забезпечує Кабінет Міністрів України, який згідно зі ст. 113 Конституції України є вищим органом у системі органів виконавчої влади; виконання бюджету Автономної Республіки Крим належить до відання цієї республіки (ст. 138 Конституції України); виконання обласного та районного бюджетів забезпечують відповідні місцеві державні адміністрації (ст. 119 Конституції України), а сільських, селищних, міських бюджетів згідно зі ст. 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР – відповідні виконавчі органи.

Для здійснення програм і заходів, які реалізуються за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів. Порядок визначення цих розпорядників за рівнями бюджетів установлений Бюджетним кодексом України.

Злочин є закінченим із моменту вчинення дій, передбачених диспозицією відповідною частиною ст. 210 КК України. Тобто цей злочин має формальний склад.

Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 210 КК України, є спеціальним: ним може бути визнано лише службову особу, наділену правом розпоряджатися бюджетними коштами. Передусім, це відповідні службові особи підприємств, установ та організацій, фінансування яких здійснюється за рахунок бюджету (розпорядники бюджетних коштів, керівники органів державної виконавчої влади, начальники структурних підрозділів міністерств, відомств, голови міст Києва та Севастополя, обласних, районних, міських державних адміністрацій та їхні заступники, сільські, селищні та міські голови, службові особи місцевих фінансових органів, керівники бюджетних установ). Саме наявність повноважень щодо розпорядження бюджетними коштами беруть до уваги під час визначення суб'єкта злочину. Нехтування цими положеннями може призвести до помилок у кваліфікації.

Суб'єктами аналізованого злочину можуть бути також службові особи суб'єктів господарської діяльності – юридичних осіб небюджетної сфери, якщо одержані як дотації, субсидії чи субвенції бюджетні кошти вони витрачають не відповідно до цільового призначення. За наявності в діях таких осіб ще й ознак шахрайства із фінансовими ресурсами вчинене слід кваліфікувати за сукупністю злочинів, передбачених ст. 210 та 222 (Шахрайство з фінансовими ресурсами) КК України.

Службові особи органів Державного казначейства, які сприяли використанню бюджетних коштів у супереччя їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, мають притягуватися до кримінальної відповідальності як пособники за вчинення злочину, передбаченого ст. 210 КК України.

Суб'єктивній стороні злочину притаманна вина у вигляді прямого умислу. У разі порушення бюджетного законодавства з необережності вчинене належить кваліфікувати як службову недбалість за ст. 367 (Службова недбалість) КК України [5].

Здійснений аналіз законів України щодо відповідальності посадових осіб за господарські операції, що містять нецільове використання бюджетних коштів, довів:

1) пункт 8 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів

бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Службові особи підписують здебільшого документи, що містять дозвіл на витрачання грошових коштів. Із запровадженою системою попереднього та поточного казначейського контролю зловживання в цьому питанні досить рідко трапляються в бюджетній сфері. Значно частіше нецільове використання бюджетних коштів реалізується шляхом відпуску матеріальних цінностей за завищеними нормами в межах власне бюджетної установи або одержувача бюджетних коштів. Підписи службових осіб, як правило, відсутні або наявні лише у вигляді візи. Водночас жодних положень щодо відповідальності чи обов'язків головного бухгалтера як посадової особи забезпечувати цільове використання ресурсів підприємства Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не містить;

2) притягнення до відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів може здійснюватися на основі положень посадової інструкції відповідної посадової особи. Аналіз внутрішніх положень про відповідну посаду чи посадових інструкцій, залучених до матеріалів кримінальної справи під час розслідування відповідних злочинів, свідчить про відсутність таких обов'язків посадової особи вищого рівня (керівників бюджетних установ чи одержувачів бюджетних коштів). Щодо головного бухгалтера, то Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» від 26 січня 2011 р. № 59 рекомендовано до завдань бухгалтерської служби включити «забезпечення дотримання бюджетного законодавства під час узяття бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та в повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності; ... забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових та матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів».

Зазначені положення призводять до того, що досить часто до відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів

притягають саме працівників бухгалтерської служби або матеріально відповідальних осіб. Водночас керівники підприємств, установ та організацій залишаються осторонь або сплачують досить символічний адміністративний штраф чи притягуються за іншою статтею, ніж ст. 210 КК України.

Також було б доцільно деталізувати зазначені положення, чітко окресливши необхідність забезпечення цільового використання грошових коштів. Уповноваживши на такі дії працівників облікового підрозділу, структурується відповідальність – саме ці фахівці можуть експертно оцінити відповідність цільового призначення бюджетних коштів, які використовуються. До того ж, закріплення обов'язків цільового використання грошових коштів дасть змогу розвинути та посилити окремі позиції Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24 травня 1995 р. № 88 [6]. Так, включення п. 2.16 такого змісту: «У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівникові підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання» спрямоване на зменшення відповідальності головного бухгалтера в разі надання керівником розпорядження, що суперечитиме чинному законодавству. Однак, як показує практика, такі внутрішні документи бухгалтер не надає, що зумовлено складною економічною ситуацією в країні та питанням ускладненого працевлаштування.

Право головного бухгалтера в письмовому порядку не погоджуватися з рішенням керівника бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів або попереджати про наявні порушення чинного законодавства в конкретній господарській операції з використання бюджетних коштів слід передбачити не суто в наказі Міністерства фінансів України, які здебільшого використовуються власне бухгалтерами, а в постанові Кабінету Міністрів України. Такий кількарівневий підхід дасть змогу не лише

розподілити відповідальність службових осіб підприємства в питаннях цільового використання коштів, а й забезпечить належну кваліфікацію за ст. 210 КК України та притягнення до відповідальності саме за нецільове використання бюджетних коштів, а не за злочини, пов'язані зі зловживаннями службовими обов'язками. Нехтування цими положеннями можуть призвести до помилок у кваліфікації [6].

Економічна безпека є однією з важливих складових безпеки держави. Це такий стан економіки та інститутів влади, за якого забезпечується гарантований захист національних інтересів, гармонійний, соціально орієнтований розвиток країни загалом, достатній економічний та оборонний потенціал навіть за найнесприятливіших варіантів розвитку внутрішніх та зовнішніх процесів.

Економічна безпека держави має внутрішню матеріально-речову основу – достатньо високий рівень розвитку продуктивних сил, що здатний забезпечити істотно важливу частку натуральних та вартісних елементів розширеного відтворення валового національного продукту; внутрішню соціально-політичну основу – достатньо високий рівень суспільної злагоди відносно довгострокових національних цілей, що дають можливість розробити та прийняти державну стратегію соціального та економічного розвитку. Однак визначальним фактором економічної безпеки держави є встановлення відповідальності за дотримання правил використання бюджетних ресурсів. Практика кримінально-правової протидії злочинам, пов'язаним із нецільовим використанням бюджетних коштів, вказує на необхідність перегляду наявних положень чинного законодавства.

Зважаючи на вищевикладене, можемо рекомендувати певні положення, які повинні стати обов'язковими для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Так, необхідно законодавчо закріпити відповідальності працівників бухгалтерського сектору за забезпечення цільового використання бюджетних коштів та контролю за цим процесом. Зокрема, необхідно закріпити порядок реагування керівництва на письмове звернення бухгалтера щодо

можливих або виявлених порушень під час здійснення господарських операцій.

Також керівники підприємств, установ та організацій мають у письмовій формі обґрунтовувати власні рішення щодо використання бюджетних коштів, або ж рішення щодо коригування порядку здійснення операції з використання бюджетних коштів.

Зазначені вдосконалення нададуть змогу конкретизувати службових осіб та обсяг учинених ними дій під час встановлення відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів, що є суттєвим фактором для збереження фінансових ресурсів держави та чіткого встановлення суб'єктів злочинних посягань за таке злочинне діяння.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Розслідування нецільового використання бюджетних коштів : метод. рек. / Чернявський С. С., Василичук В. І., Вознюк А. А. та ін. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2014. – 66 с.

2. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page6>. – Назва з екрана.

3. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. – Назва з екрана.

4. Остап'юк Н. А. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів: проблеми ідентифікації суб'єкта / Н. А. Остап'юк, О. В. Процюк // Вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 3 (59). – С. 336–342.

5. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернєя. – Київ : Юрінком Інтер, 2016. – 1064 с.

6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 24 трав. 1995 р. № 88. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>. – Назва з екрана.