

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ



**Ознаки правопорушень, пов'язаних із перешкоджанням діяльності органів
фінансово-бюджетного та державного фінансового контролю**

Аналітичний огляд



Київ – 2024

Авторський колектив:

ГЕРАСИМЕНКО Лариса, кандидат юридичних наук, професор (Національна академія внутрішніх справ)

КОЗАЧЕНКО Ганна, доктор юридичних наук, професор (Національна академія внутрішніх справ)

МОСТЕПАНЮК Людмила, кандидат юридичних наук, доцент (Національна академія внутрішніх справ)

НАУМЕНКО Сергій, доктор філософії (PhD) з права (Національна академія внутрішніх справ)

ТИХОНОВА Олена, доктор юридичних наук, професор (Національна академія внутрішніх справ)

ФЕДОРЮК Людмила (Національна академія внутрішніх справ)

Рецензенти:

ПОГОРЕЛОВ Юрій, доктор економічних наук, професор, начальник відділу Рахункової палати

СКАПОУЩЕНКО Олександр, кандидат юридичних наук, начальник відділу моніторингу, аналізу та оцінки стану організації роботи з погашення боргу, супроводження справ у судах та адміністративного оскарження управління моніторингу та аналізу Департаменту забезпечення відомчого контролю Державної податкової служби України

ЗМІСТ

Вступ

1. Державний фінансовий контроль: особливості та суб'єкти проведення
2. Повноваження Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю України
3. Повноваження Державної аудиторської служби України у сфері державного фінансового контролю
4. Кваліфікація та відмежування правопорушень, передбачених ст. 351-1 КК України з адміністративним за ст. 164-2 КУпАП

Список використаних джерел

ВСТУП

Сьогодні всі процеси, що відбуваються у національній економіці безпосередньо впливають на спроможність суспільства встояти у протистоянні РФ, що здійснює збройну агресію проти України. Надзвичайно важливим є забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, особливо – бюджетних. У цьому провідну роль відіграють суб'єкти державного фінансового контролю, діяльність яких періодично зазнає протиправного впливу з боку зацікавлених осіб, що зменшує ефективність функціонування зазначених органів. Тому одним із завдань правоохоронних органів є забезпечити безперешкодну діяльність органів державного фінансового контролю. Одним з напрямів такої діяльності є притягнення до відповідальності осіб, що вчиняють правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена ст. 351-1 «Перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати» КК України та ст. 164-2 «Порушення законодавства з фінансових питань» Кодексу України про адміністративні правопорушення.

1. Державний фінансовий контроль: особливості та суб'єкти проведення

В статті 347 Глави 3 Угоди про Асоціацію між Україною, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, Україна бере на себе зобов'язання подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Роль функції контролю у державному управлінні чітко визначена у ст. 1. Лімської декларації керівних принципів контролю, яка є фундаментальним документом міжнародного права в сфері фінансового контролю та аудиту, прийнятій на IX Конгресі Міжнародної організації найвищих контрольних органів (INTOSAI) де наголошується, що:

1) концепція та регулювання державного аудиту (контролю) властиве державним фінансам та є частиною адміністрування державних коштів;

2) аудит не є самоціллю, а невід'ємною частиною регуляторної політики, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, оперативності, дієвості, економії витрачання матеріальних ресурсів та фінансового менеджменту на ранній стадії з метою вжити коригувальні заходи, притягнути винних осіб до відповідальності, компенсувати збитки або вжити заходів для запобігання фінансових порушень

Настанови провідних міжнародних організацій та найкращі світові практики, яким намагається слідувати Україна, відстоюють незалежність і професіоналізм зовнішнього державного аудиту. У 1977 році згадана «Лімська декларація» визначила принцип незалежності державного аудиту в методологічному та професійному сенсі. У «Мексиканській декларації» через 30 років, XIX Конгресу INTOSAI (2007 р., Мексика) визначено ці принципи в більш

конкретних вимогах та визначив вісім стовпів (pillars) незалежності зовнішнього державного аудиту.

Декларація встановлює повноваження державних контролюючих органів проводити аудит:

- використання державних коштів, ресурсів або активів одержувачем або бенефіціаром незалежно від його правової природи;
- стягнення публічних доходів;
- законності і коректності обліку рахунків уряду або державних установ;
- якості фінансового менеджменту та звітності;
- економічності, ефективності та дієвості фінансової діяльності уряду та інших публічних установ.

Світова спільнота, об'єднуючи зусилля урядів, міжнародних та локальних організацій, ставить перед собою найголовніше завдання запровадження єдиних міжнародних стандартів здійснення фінансового контролю, інтеграції зусиль урядів та уповноважених установ щодо здійснення фінансового контролю, надання методичної допомоги всім органам, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль.

Провідні країни світу вибудовують власну систему фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародно-правових документах. Процес інтеграції України у світову спільноту безпосередньо пов'язаний із вивченням та використанням світової практики фінансового аудиту, узгодженням та гармонізацією національного фінансового законодавства та міжнародно-правових актів, імплементацією міжнародної практики здійснення фінансового контролю в національні реалії України.

Кожна розвинена країна світу має власну особливу систему та практики побудови та здійснення фінансового контролю, якій властиві свої недоліки та переваги.

Українська система державного фінансового контролю, запроваджуючи найкращі світові практики, також має певні особливості та відмінності, які

потрібно враховувати в процесі реформування, особливо в період дії воєнного стану.

Державний фінансовий контроль - невід’ємна частина державного устрою, одна з найважливіших функцій управління країною, обов’язкова умова ефективного функціонування фінансово-кредитної системи. Основна його мета – контроль за виконанням державного бюджету і позабюджетних фондів, організацією грошового обігу, використанням кредитних ресурсів, станом державного внутрішнього і зовнішнього боргу, державних резервів, наданням фінансових і податкових пільг.

За своєю природою державний фінансовий контроль – державна функція, яка здійснюється через розгалужену систему державних органів, які наділені відповідною компетенцією, та спеціально уповноваженим органом державного фінансового контролю (центральный орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю - Державна аудиторська служба України).

Суб'єктами державного фінансового контролю є державні органи та органи місцевого самоврядування, а також інші суб'єкти, які наділені повноваженнями проводити заходи по дотриманню фінансового законодавства. Узагальнено система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні наведена на малюнку 1.



Мал. 1. Система органів державного фінансового контролю

Система органів державного фінансового контролю в Україні поділяється на органи, які здійснюють державний зовнішній фінансовий контроль (парламентський) і органи, які здійснюють державний внутрішній фінансовий контроль. Парламентський контроль в Україні здійснюється єдиним державним колегіальним органом. Відповідно до чинного законодавства в Україні вищим органом державного фінансового контролю України є Рахункова палата.

2. Повноваження Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю України

Рахункова палата, відповідно до законодавства, від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, яка підзвітна Верховній Раді України та регулярно її інформує про результати своєї роботи. Рахункова палата здійснює свої повноваження у зазначеній сфері через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

В межах державного зовнішнього фінансового контролю Рахункова палата має право:

- здійснювати фінансовий аудит та аудит ефективності щодо:

- ✓ надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності органів державної влади; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

- ✓ управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

- ✓ надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

- ✓ операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

- ✓ використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

- ✓ здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

- ✓ виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

- ✓ управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
- ✓ стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;
- ✓ інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;
- ✓ виконання кошторису адміністративних витрат Національного банку України;
- ✓ надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання АРК та місцевому самоврядуванню;
- аналізувати виконання Державного бюджету України та готувати відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;
- аналізувати ефективність використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету;
- здійснювати співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити;
- здійснювати методичну та методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) тощо.

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) має свої певні особливості, відповідно до галузі, в якій він здійснюється. У загальному вигляді ці особливості зафіксовані у відповідних статтях Закону України «Про Рахункову палату»:

- ст. 9 – у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету;
- ст. 10 – за надходженням коштів до державного бюджету, за управлінням об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету;
- ст. 11 – щодо фінансування державного бюджету, державного боргу і гарантованого державою боргу;
- ст. 12 – щодо діяльності Національного банку України та інших фінансових установ;
- ст. 13 – щодо виконання державного замовлення та здійснення закупівель;
- ст. 14 – щодо суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які є одержувачами коштів державного бюджету;
- ст. 15 – щодо надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки, трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню;
- ст. 16 - щодо таємних видатків державного бюджету.

При виконанні повноважень Рахункової палати об'єктами контролю поряд з іншими (державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи) є суб'єкти господарювання (частина 2 статті 7 Закону України «Про Рахункову палату»).

Відповідно до ст. 55 Господарського Кодексу України (далі ГКУ) суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і

несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Щодо суб'єктів господарювання Рахункова палата має такі повноваження:

- фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності суб'єктів господарювання вищого рівня (Верховної Ради України, Офісу Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України) та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України;

- перевірка управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

- перевірка надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

- контроль публічних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

- контроль виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

- контроль стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

- аналіз ефективності використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів та обов'язкових платежів;

- визначення доцільності пільгових режимів оподаткування;

- виявлення впливу пільгових режимів оподаткування на загальний стан надходжень державного бюджету.

Реалізація повноважень Рахункової палати щодо суб'єктів господарювання супроводжується державним зовнішнім фінансовим контролем (аудитом) у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету (стаття 9 Закону України «Про Рахункову палату»). В межах цього державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункова палата досліджує:

- дотримання встановленого законодавством порядку казначейського обслуговування бюджетних коштів;

дотримання вимог законодавства щодо повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету, безспірного списання коштів державного бюджету, бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

- дотримання вимог законодавства щодо ведення обліку бюджетних асигнувань, реєстрації і обліку бюджетних зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету, здійснення платежів за цими зобов'язаннями, а також випадки відмови у реєстрації або несвоєчасної реєстрації бюджетних зобов'язань, випадки відмови у проведенні або несвоєчасного проведення платежів;

- дотримання вимог щодо розміщення на депозитах і повернення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету;

- дотримання вимог щодо покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів і Пенсійного фонду України за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка та повернення таких коштів;

- правильність ведення бухгалтерського обліку операцій щодо виконання державного бюджету;

- дотримання порядків і термінів зведення, складання і подання звітності про виконання Державного бюджету України;

- достовірність фінансової і бюджетної звітності про виконання Державного бюджету України.

Реалізація повноважень Рахункової палати щодо суб'єктів господарювання супроводжується державним зовнішнім фінансовим контролем

(аудитом) у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету (стаття 9 Закону України «Про Рахункову палату»). В межах цього державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункова палата досліджує:

- дотримання встановленого законодавством порядку казначейського обслуговування бюджетних коштів;
- дотримання вимог законодавства щодо повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету, безспірного списання коштів державного бюджету, бюджетного відшкодування податку на додану вартість;
- дотримання вимог законодавства щодо ведення обліку бюджетних асигнувань, реєстрації і обліку бюджетних зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету, здійснення платежів за цими зобов'язаннями, а також випадки відмови у реєстрації або несвоєчасної реєстрації бюджетних зобов'язань, випадки відмови у проведенні або несвоєчасного проведення платежів;
- дотримання вимог щодо розміщення на депозитах і повернення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету;
- дотримання вимог щодо покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів і Пенсійного фонду України за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка та повернення таких коштів;
- правильність ведення бухгалтерського обліку операцій щодо виконання державного бюджету;
- дотримання порядків і термінів зведення, складання і подання звітності про виконання Державного бюджету України;
- достовірність фінансової і бюджетної звітності про виконання Державного бюджету України.

Незважаючи на те, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) має певні особливості залежно від того, у якій галузі він здійснюється, методи Рахунковою палатою використовуються універсальні, а саме: фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза, аналіз та інші контрольні заходи.

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Аудит відповідності полягає у перевірці законності, своєчасності та повноти прийняття управлінських рішень, відповідності діяльності об'єктів контролю законодавству та кращим практикам у відповідній сфері.

За результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції).

Для виконання своїх повноважень член Рахункової палати має право:

- ознайомлюватися з оригіналами документів об'єктів контролю, отримувати безоплатно копії документів та інформацію у паперовому та електронному вигляді (включаючи інформацію з автоматизованих інформаційних і довідкових систем, реєстрів та банків даних, держателем (адміністратором) яких є державні органи або органи місцевого самоврядування), необхідні для здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

- отримувати інформацію про стан та рух коштів державного бюджету від центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

- отримувати від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для здійснення Рахунковою палатою своїх повноважень;

- отримувати від центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, Фонду державного майна України, Національного банку України та інших фінансових установ необхідні відомості про здійснювані ними операції і стан рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування щодо операцій з коштами державного бюджету, у тому числі міжбюджетних трансфертів, а також про надходження до державного бюджету податків, зборів та інших доходів;

- брати в установленому порядку участь у засіданнях Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, колегій міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади з питань надходження коштів до державного бюджету та їх використання;

- залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників державних контролюючих і

правоохоронних органів, а також спеціалістів, аудиторів, фахівців-експертів з інших установ та організацій, у тому числі на договірних засадах. Порядок залучення таких осіб визначається відповідним положенням, яке затверджується рішенням Рахункової палати. Фінансове забезпечення залучення таких осіб здійснюється Рахунковою палатою за рахунок та у межах бюджетних призначень на забезпечення її діяльності;

- отримувати доступ до баз даних, реєстрів, автоматизованих систем, створених за рахунок коштів державного бюджету.

Член Рахункової палати несе персональну відповідальність за результати своєї роботи.

Фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності здійснюють члени контрольної групи Рахункової палати.

Контрольна група Рахункової палати діє на підставі програми аудиту (фінансового, ефективності або відповідності), яку затверджує член Рахункової палати. Програма містить:

- об'єкт аудиту;
- правові підстави для проведення аудиту (Конституція України (стаття 98); Закон України «Про Рахункову палату» (статті 4,7 та 10); План роботи Рахункової палати на відповідний рік);
- мету аудиту (наприклад, встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо законного і ефективного використання та розпорядження державним майном, матеріальними, нематеріальними та іншими активами; встановлення фактичного стану справ щодо законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень стосовно здійснення функцій уповноваженого органу управління об'єктом державної власності; сплати об'єктом державної власності податків, зборів та інших платежів; аналіз фінансово-господарської діяльності державного підприємства, досягнення ним визначених цілей та завдань; аналіз стану внутрішнього контролю);
- предмет аудиту (наприклад, нормативно-правові, розпорядчі, акти та документи, які регулюють питання утворення та діяльності об'єкта аудиту;

державні кошти та майно, які використовуються об'єктом аудиту при здійсненні діяльності; дані бухгалтерського та аналітичного обліку, статистична, фінансова та інша звітність щодо діяльності об'єкта аудиту тощо);

- початкові обмеження щодо проведення аудиту: часові (період, що охоплюється аудитом), територіальні: місто;

- методи проведення аудиту: аналіз нормативно-правових та розпорядчих актів і управлінських рішень, що стосуються використання та розпорядження майном; перевірка та аналіз фінансових планів, статистичної, фінансової та іншої звітності, бухгалтерських (первинних і зведених) документів; перевірка документів, що стосуються виконання об'єктом аудиту функцій адміністратора електронної торгової системи; перевірка фактичної наявності та стану активів, огляд таких об'єктів; аналіз інформації, отриманої на запити; аналіз матеріалів перевірок, проведених контролюючими органами, та даних внутрішнього аудиту Підприємства; аналіз матеріалів засобів масової інформації та спеціальних видань; підрахунок, порівняння планових та фактичних показників; опитування та обговорення проблемних питань; отримання пояснень посадових осіб об'єкту аудиту;

- критерії оцінки, які використовуються у ході аудиту:

- а) щодо продуктивності: співвідношення між досягнутим результатом і використаними фінансовими та матеріальними ресурсами;

- б) щодо результативності: ступінь досягнення визначених статутом цілей, їх повнота та відповідність законодавству; рівень збереження активів;

- в) щодо економності: досягнення об'єктом аудиту запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу коштів або досягнення максимального результату при їх ефективному використанні.

- термін проведення аудиту та підготовки проекту звіту.

Особи, які входять до складу контрольної групи Рахункової палати, за законом наділені достатньо широкими правами. Ці права під час здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) зафіксовано у статті 32 Закону України «Про Рахункову палату»:

- безперешкодно входити до будь-яких приміщень і сховищ об'єкта контролю;
- запитувати і вивчати оригінали документів та інші матеріали, дані на електронних носіях, одержувати у визначений керівником контрольної групи термін копії, витяги з документів (у тому числі електронних);
- ознайомлюватися в установленому законом порядку з документами та матеріалами, що містять інформацію з обмеженим доступом;
- вимагати від посадових осіб об'єкта контролю невідкладного усунення виявлених порушень і надання у визначений строк письмової інформації про це;
- отримувати усні та письмові пояснення від посадових осіб об'єкта контролю;
- за рішенням суду опечатувати каси та касові приміщення, склади, комори, архіви та інші приміщення об'єкта контролю, вилучати документи із складанням відповідного акту та опису вилучених документів.

Підставою для здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) є:

- план роботи Рахункової палати;
- рішення Рахункової палати про здійснення позапланового заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та підписане на виконання такого заходу членом Рахункової палати відповідне доручення, де зазначаються підстава, мета, предмет, строк здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а також склад контрольної групи.

Порядок, правила та процедура здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) визначаються Законом України «Про Рахункову палату» та відповідно до цього Закону Регламентом Рахункової палати (стаття 31 Закону України «Про Рахункову палату»).

За результатами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а

також розмір заподіяних збитків, факти неефективного використання коштів державного бюджету (стаття 34 Закону України «Про Рахункову палату»).

Рахункова палата у разі виявлення за результатами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи – протягом семи днів повідомляє про них органи Бюро економічної безпеки України та інші відповідні правоохоронні органи. Відповідні правоохоронні органи за наслідками розгляду матеріалів Рахункової палати інформують її про вжиті заходи реагування (стаття 41 Закону України «Про Рахункову палату»).

3. Повноваження Державної аудиторської служби України у сфері державного фінансового контролю

Другою групою суб'єктів державного фінансового контролю визначено суб'єктів, що здійснюють урядовий контроль. Урядовий контроль здійснюється через Державну аудиторську службу України, яка напряму підпорядкована Кабінету Міністрів України, Міністерство фінансів України та інші центральні органи виконавчої влади. У свою чергу Міністерству фінансів України підпорядковано п'ять центральних органів виконавчої влади, а саме: Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Державна казначейська служба України, Державна служба фінансового моніторингу України.

Відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю є Держаудитслужба України. Перед Держаудитслужбою України постає завдання здійснення державного фінансового контролю за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

- правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;

- ефективним використанням коштів і майна;

- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, в тому числі суб'єктах господарювання, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків акцій (часток) належить суб'єктам господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;

- дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, зокрема:

- ✓ цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;

- ✓ досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- ✓ цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;

- ✓ достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

- ✓ відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

- ✓ дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;
- ✓ дотриманням законодавства про закупівлі;
- ✓ веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- ✓ станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- ✓ виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- ✓ станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;
- ✓ усуненням виявлених недоліків і порушень;
- ✓ реалізацією інвестиційних проектів;
- ✓ законним та ефективним використанням публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);
- ✓ законністю та правомірністю витрат бенефіціарів (партнерів) у межах виконання спільних операційних програм прикордонного та транскордонного співробітництва;
- ✓ відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань у рамках державно-приватного партнерства умовам договорів, укладених у рамках державно-приватного партнерства, та вимогам бюджетного законодавства;
- діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ;
- за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Державний фінансовий контроль Держаудитслужбою України здійснюється шляхом проведення державного фінансового аудиту,

інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Державний фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється шляхом проведення моніторингу закупівлі, проведення перевірки закупівель, а також під час державного фінансового аудиту та інспектування. Перевірка закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання замовником законодавства про закупівлі та здійснюється на території суб'єкта, що підлягає перевірці. На відміну від цього моніторинг закупівлі здійснюється за місцезнаходженням підрозділу Держаудитслужби України та полягає в аналізі дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях закупівлі з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель.

Для виконання покладених завдань Держаудитслужба України:

- здійснює державний фінансовий контроль та контроль за:

- ✓ виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- ✓ цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- ✓ цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- ✓ достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

✓ відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

✓ веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

✓ станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

✓ усуненням виявлених недоліків і порушень;

- розробляє пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;

- вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб тощо.

З метою ефективного виконання Держаудитслужбою України поставлених перед нею завдань вона дотримується у своїй діяльності певних засад, а саме:

- захист реальних, а не формальних, державних інтересів;
- виявлення втрат (збитків) держави та їх відшкодування;
- попередження фінансових порушень, предметом яких є кошти або інше майно держави;
- оперативність реагування на економічні загрози державі;
- ризикоорієнтований підхід до планування;
- мінімізація втручання в діяльність об'єктів контролю;
- висока якість доказової бази, невідворотність відповідальності за вчинені порушення.

Також до розглядуваної групи суб'єктів державного фінансового контролю належать Державна податкова служба України, Державна митна

служба України, Державна казначейська служба України, Державна служба фінансового моніторингу України. Варто зауважити, що хоча діяльність зазначених суб'єктів і не повністю полягає у державному фінансовому контролі, але вони відіграють суттєву роль у цьому процесі. Державна податкова служба України реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Державна митна служба України, у свою чергу, реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи. Державна казначейська служба України реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. У межах своїх повноважень вона здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням тощо.

На регіональному рівні суб'єктами державного фінансового контролю є органи місцевого самоврядування, спеціалізовані структурні підрозділи галузевих міністерств, фінансові та бухгалтерські служби установ, підприємств, організацій комунальної власності, наділені контрольними повноваженнями щодо об'єктів державного фінансового контролю в окремих адміністративно-територіальних одиницях.

4. Кваліфікація та відмежування правопорушень, передбачених ст. 351-1 КК України з адміністративним за ст. 164-2 КУпАП

На момент прийняття КК діяння, передбачене ст. 351-1 КК, було відсутнє. Лише Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. положення чинного КК зазнали змін і до його структури була внесена норма, що передбачає відповідальність за перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати (ст. 351-1 КК).

За час існування в КК ст. 351-1 КК двічі зазнавала змін:

1) Законом України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо усунення суперечностей у караності кримінальних правопорушень» від 13.03.2023 р. було розширено коло потерпілих у даному діянні, коли такими стала вважатися не тільки Рахункова палата чи член Рахункової палати, а й орган державного фінансового контролю (про його сутність мова йтиме далі, під час розгляду ознак потерпілого від даного кримінального правопорушення).

2) Законом України «Про внесення змін до Кримінального, Кримінального процесуального кодексів України та інших законодавчих актів України щодо удосконалення видів кримінальних покарань» від 23.08.2023 р. були змінені санкції щодо покарання за вчинення даного кримінального правопорушення. Так, із санкції даної норми було вилючено покарання у вигляді арешту строком до 6 місяців, натомість у санкції з'явився новий вид покарання – пробаційний нагляд на строк до трьох років.

Згідно даних, отриманих з Єдиного державного реєстру судових рішень, за весь час існування аналізованої кримінально-правової норми (2015-2024 р.р.) в Україні немає жодної електронної копії судових рішень, винесених по кримінальних провадженнях, розпочатих за ст. 351-1 КК.

Хоча, як свідчать дані про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування, оприлюднені на сайті Офісу Генерального прокурора, факти вчинення в Україні аналізованих діянь

спостерігаються. Так, у 2015 р., 2016 р., 2017 р. та у 2020 р. не було зареєстровано жодного факту вчинення подібних дій. Натомість, у 2018 р. зареєстровано 2 випадки перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати, у 2019 р. їх було 3, у 2021 р. та 2022 р. – по 1 випадку, у 2023 р. – 33 випадки, за 9 місяців 2024 р. – 10 випадків реєстрації вчинення аналізованого кримінального правопорушення.

Щодо аналізу складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 351-1 КК, слід зазначити наступне.

Загальним об'єктом діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, слід вважати суспільні відносини, що знаходяться під охороною КК та порушуються внаслідок вчинення кримінального правопорушення.

Родовий об'єкт досліджуваного кримінального правопорушення слід визначати в межах розділу XV Особливої частини КК, яким передбачається відповідальність за кримінальні правопорушення проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян і кримінальні правопорушення проти журналістів. Розділ XV Особливої частини КК 02.07.2015 р. було доповнено аналізованою нормою, а родовий об'єкт – розширено. Буквальне тлумачення назви розділу та дефініції родового об'єкта дають підстави вважати, що таким об'єктом є не порядок здійснення відповідної діяльності, а саме авторитет перелічених у назві розділу органів. Тому правильно стверджувати, що родовим об'єктом діянь, передбачених розділом XV Особливої частини КК, є група суспільних відносин, що забезпечують вплив та довіру до публічного управління та інформування.

Видовим об'єктом діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, є суспільні відносини, які стосуються забезпечення авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування та їх окремих представників.

Основним безпосереднім об'єктом перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати є суспільні відносини, що виникають між вказаними органами з одного боку та

іншими учасниками суспільних відносин щодо наділення, користування та непорушення авторитету (загальновизнаного значення, впливу та довіри) Рахункової палати, департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів, включно з патронатними службами членів Рахункової палати.

Додатковим обов'язковим безпосереднім об'єктом аналізованого кримінального правопорушення є суспільні відносини, що виникають між Рахунковою палатою, департаментами, територіальними та іншими структурними підрозділами, включно з патронатними службами членів Рахункової палати з одного боку та іншими учасниками суспільних відносин – з іншого, з приводу порядку (відповідності нормам законодавства та правильності) діяльності цих органів і посадових осіб.

Учасниками суспільних відносин, які складають основний безпосередній об'єкт перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати, можуть бути: 1) незалежний орган спеціальної конституційної компетенції, яким є Рахункова палата; 2) член Рахункової палати; 3) департаменти, територіальні та інші структурні підрозділи (включаючи патронатні служби членів Рахункової палати); 4) інші учасники суспільних відносин (фізичні та юридичні особи, їхні об'єднання, інші органи державної влади або інші органи місцевого самоврядування, територіальна громада, суспільство). Визначення такого кола учасників суспільних відносин ґрунтується на положеннях диспозицій ст. 351-1 КК та на уявленні про загальний авторитет органу влади чи органу місцевого самоврядування та співвідношення його з авторитетом органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати.

Предмет суспільних відносин – це блага та цінності, з приводу яких виникають суспільні відносини. У межах аналізованої групи суспільних відносин таким предметом є авторитет – загальновизнане значення, вплив та довіра незалежного органу спеціальної конституційної компетенції, яким є Рахункова палата та представники цих органів. Саме з приводу забезпечення авторитету зазначених суб'єктів і виникають суспільні відносини у вигляді

певної взаємодії між учасниками, яка уособлює соціальний зв'язок, що є третім елементом суспільних відносин.

Потерпілими у ст. 351-1 КК є орган державного фінансового контролю, Рахункова палата, член Рахункової палати.

Рахункова палата складається з тринадцяти членів Рахункової палати, в тому числі – Голови Рахункової палати, його заступника та інших членів Рахункової палати. Для забезпечення виконання покладених на Рахункову палату повноважень діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів (включаючи патронатні служби членів Рахункової палати). Організацію роботи члена палати забезпечує його патронатна служба у складі не більше трьох радників¹.

Відповідно до вимог ст. 19 Закону України «Про Рахункову палату», членом Рахункової палати може бути громадянин України, не молодший тридцяти років, який володіє державною мовою та однією з офіційних мов Ради Європи, має вищу освіту не нижче ступеня магістра, загальний стаж роботи не менше семи років, стаж роботи у сфері державного контролю (аудиту), економіки, фінансів або права не менше п'яти років та бездоганну ділову репутацію. Перебування на посаді члена Рахункової палати несумісне з обійманням посади в будь-якому органі державної влади, іншому державному органі, органі місцевого самоврядування, з представницьким мандатом, зайняттям іншою оплачуваною або підприємницькою діяльністю (крім викладацької, наукової та творчої діяльності), входженням до складу керівного органу чи наглядової ради підприємства або організації, що має на меті одержання прибутку. Член Рахункової палати не може належати до політичної партії, брати участь у політичних акціях, зборах, мітингах, походах і демонстраціях, а також страйках.

Водночас слід мати на увазі, що вказаних осіб можна визнавати потерпілим тільки за таких умов: 1) законності їх вимог; 2) обмеженості сфери вимог і

¹ Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

діяльності потерпілих виключно інтересами юридичних осіб, представниками яких є вказані фізичні особи.

Досліджуваний склад кримінального правопорушення охоплює суспільно небезпечне діяння у формі надання завідомо неправдивої інформації потерпілим. Неправдива інформація в межах складу діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, є річчю матеріального світу (її можна сприймати органами чуття людини чи фіксувати технічними засобами), а передання такої інформації утворює об'єктивну сторону аналізованого складу кримінального правопорушення. Отже, предметом діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, є неправдиві, перекручені, такі, що не відповідають дійсності, відомості про події, факти чи явища.

Неправдива інформація, тобто неправдиві, перекручені, такі, що не відповідають дійсності, відомості про події, факти чи явища є обов'язковим предметом аналізованого кримінального правопорушення у випадку, коли його вчиняють шляхом надання неправдивої інформації. Неправдивою (недостовірною) вважається інформація, яка не відповідає дійсності або викладена неправдиво, тобто містить відомості про події та явища, яких не існувало взагалі або які існували, але відомості про них не відповідають дійсності (неповні або перекручені). В інших випадках предметом можуть бути визнані інші речі матеріального світу (документи, правдива (достовірна) інформація), з приводу яких або шляхом безпосереднього впливу на які вчиняється вказане кримінальне правопорушення.

Чинним фінансовим законодавством передбачено обов'язок службових осіб підприємств, установ, організацій, що здійснюють діяльність на території України надавати правдиву інформацію посадовим особам органів фінансового контролю, Рахункової палати, члену Рахункової палати під час виконання ними службових обов'язків та виконання законних вимог таких посадових осіб. Законодавцем чітко визначено обов'язок службових осіб підприємств, установ, організацій надавати посадовим особам органів фінансового контролю, Рахункової палати, члену Рахункової палати інформацію, що є дійсною, документи та виконувати їх законні вимоги.

У разі отримання неправдивої інформації органом фінансового контролю, Рахунковою палатою, членом Рахункової палати від службових осіб підприємств, установ, організацій можна ініціювати процедуру перевірки останніх з фінансових питань.

Відповідно до законодавства України, посадові особи органу фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення та за умови пред'явлення або надіслання таких документів: направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування органу фінансового контролю, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (об'єкта), перевірка якого проводиться, мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника органу фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати, що скріплений печаткою органу фінансового контролю; копії наказу про проведення перевірки; службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Надання неправдивої інформації службовою особою підприємства, установи, організації можна також розцінити як недопущення представників органів фінансового контролю, Рахункової палати, члену Рахункової палати до інформації достовірної, дійсної, такої, що відповідає чинному законодавству. Іншими словами, надання неправдивої інформації є перешкоджанням або ж позбавленням права посадових осіб органів фінансового контролю (читай держави та суспільства загалом) на інформацію, що відображає реальний стан фінансової дисципліни на підприємстві, установі, організації

Об'єктивна сторона перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати характеризується діянням, яке може мати одну з трьох форм:

- 1) невиконання законних вимог органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати;
- 2) створення штучних перешкод у роботі потерпілих;
- 3) надання потерпілим завідомо неправдивої інформації.

Про наслідки та інші ознаки об'єктивної сторони не зазначено в диспозиції ст. 351-1 КК, тому вони не мають обов'язкового характеру та вирішального значення для цього складу кримінального правопорушення.

Під невиконанням вимог (дій) розуміють повне їх ігнорування чи невчинення дій (невиконання обов'язків), спрямованих на реалізацію законних вимог, невжиття заходів, невиконання обов'язку; це дії чи бездіяльність, вчинені або невчинені всупереч законним вимогам. Отже, невиконання вимог може полягати як в активній (дія), так і в пасивній (бездіяльність) поведінці особи.

Сутність другої форми об'єктивної сторони полягає у створенні штучних перешкод у роботі потерпілих, що може вчинятися не тільки шляхом дій, а й шляхом бездіяльності. Перешкоди в контексті діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, слід розглядати як фактори, обставини чи умови, які заважають виконанню роботи відповідними органами чи службовими особами. При цьому зміст перешкод може цілком різнитися, а визначальною при цьому залишається їх здатність ускладнити роботу чи завадити її проведенню. Тому доцільно вважати перешкодами будь-які перепони в роботі, які виникають саме внаслідок діянь винного. Способи створення перешкод, їх зміст, характер і спосіб їх впливу на роботу потерпілих осіб можуть відрізнятися, але не впливають на кваліфікацію.

Надання завідомо неправдивої інформації як третя форма об'єктивної сторони вказує на суспільно небезпечні діяння суб'єкта, що полягають у наданні інформації, яка не відповідає дійсності. Законодавець не конкретизує форму вираження чи надання неправдивої інформації відповідним органам або службовим особам, тому такі форми можуть бути різними, а дії суб'єкта щодо надання неправдивої інформації можуть мати різний вияв. У разі вчинення фізичних дій надання неправдивої інформації реалізується шляхом внесення неправдивих відомостей у документи, їх підроблення, надання підроблених

документів. У випадку вчинення інформаційних дій неправдиву інформацію повідомляють адресату саме в словесній формі, що не передбачає вчинення інших дій щодо вираження чи надання інформації. Конкретний спосіб вираження і надання адресату інформації, а також форма відображення такої інформації можуть бути різними і не впливають на кваліфікацію.

Момент закінчення даного кримінального правопорушення безпосередньо залежить від форми прояву суспільно небезпечного діяння:

1) у випадку невиконання законних вимог діяння слід вважати закінченим з моменту вичерпання терміну для виконання таких вимог;

2) у випадку створення перешкод у роботі – з моменту виникнення нових чи поновлення дії (впливу) раніше наявних факторів, обставин та умов, які заважають роботі;

3) у випадку надання недостовірної інформації – з моменту надходження такої інформації до адресата.

З огляду на зміст диспозиції ст. 351-1 КК, суб'єктом перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати може бути визнано тільки службову особу. Таким чином, суб'єкт досліджуваного діяння є спеціальним і, одночасно із загальними ознаками (досягнення віку 16 років, осудність, фізична особа), наділений ще й спеціальною ознакою, що є обов'язковою для цього складу й дає можливість суб'єкту вчинити це правопорушення. Спеціальною ознакою суб'єкта, передбаченого ст. 351-1 КК, є віднесення його до кола службових осіб у контексті ч. 3 та 4 ст. 18 КК.

На підставі аналізу законодавчого визначення поняття службової особи можна зробити висновок, що до кола службових входять особи, які:

1) постійно або тимчасово виконують функції представника: а) влади – особи, яка працює в органі державної влади або є самотійною державною посадовою особою і за характером повноважень має право віддавати вказівки та ставити вимоги, що є обов'язковими для непідпорядкованих по службі осіб; б) місцевого самоврядування – особи, яка належить до органу місцевого

самоврядування та за характером повноважень може віддавати вказівки й ставити вимоги, обов'язкові для виконання невідпорядкованими особами;

2) постійно або тимчасово обіймають посади, пов'язані з виконанням:

а) організаційно-розпорядчих функцій – функцій зі здійснення керівництва галуззю промисловості, трудовим колективом, ділянкою роботи, виробничою діяльністю окремих працівників на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності; б) адміністративно-господарських функцій – функцій з управління або розпорядження державним, колективним чи приватним майном (установлення порядку його зберігання, переробки, реалізації, забезпечення контролю за цими операціями тощо);

3) виконують функції представника влади або місцевого самоврядування, організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції за спеціальним повноваженням;

4) іноземні службові особи.

Суб'єктивна сторона перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати характеризується виною у формі прямого умислу, який за змістом полягає в:

1) інтелектуальному моменті – усвідомленні ознак: а) потерпілого (статусу потерпілого, яким є представник органу державного фінансового контролю чи член Рахункової палати України, законності їхніх вимог, змісту й характеру роботи потерпілого); б) предмета кримінального правопорушення (неправдивості інформації); в) власних суспільно небезпечних діянь (змісту діяння, його спрямованості й інших ознак);

2) вольовому моменті – бажанні вчинити відповідні суспільно небезпечні діяння (бажання не виконувати законні вимоги представника органу державного фінансового контролю чи члена Рахункової палати України, створити перешкоди в їхній роботі чи надати їм неправдиву інформацію).

Про інші ознаки суб'єктивної сторони (мотив, мета, емоційний стан) безпосередньо не йдеться в диспозиції ст. 351-1 КК, вони не впливають з її змісту, тому можуть набувати будь-якого вираження та є значущими для

кваліфікації тільки в контексті відмежування від суміжних складів адміністративних чи кримінальних правопорушень, причому тільки за умови, коли вони є конструктивними ознаками їх суміжних складів.

Проаналізувавши склад діяння, передбаченого ст. 351-1 КК, можна стверджувати, що під час вчинення зазначеного кримінального правопорушення особа скоює дії, що містять ознаки як мінімум двох кримінально-правових норм. Це є свідченням про наявність їх конкуренції. Така конкуренція вбачається при зіставленні двох кримінально-правових норм, відповідальність за вчинення яких, в описаному випадку, передбачається у ст. 358 КК «Підrobлення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів» та у ст. 366 КК «Службове підроблення» в частині надання завідомо неправдивої інформації представнику органу державного фінансового контролю чи члену Рахункової палати України.

В даному випадку присутня конкуренція загальної та спеціальної норм. Така конкуренція виникає у зв'язку із прагненням законодавця диференціювати кримінальну відповідальність шляхом виділення із загальної норми спеціальних норм, які передбачають або більш сувору, або навпаки, більш м'яку відповідальність порівняно із загальною нормою. В кримінальному праві застосовується правило, що конкуренція загальної та спеціальної норм діяння винного повинні кваліфікуватися за спеціальною нормою, незалежно від того, який вид і розмір покарання передбачені в санкції статті. Це означає, що законодавець виділяє спеціальні норми за принципом як зниженої, так і підвищеної суспільної небезпеки певного кримінально протиправного діяння. Практичне значення відмінності загальних складів полягає в тому, що кваліфікувати кримінально протиправне діяння слід не за загальною, а за спеціальною нормою.

Крім того, Верховний Суд вказує, що у разі одночасного передбачення відповідальності загальною і спеціальною нормами при відсутності сукупності, застосуванню підлягає спеціальна норма, яка найбільшою мірою відображає специфіку та особливості такого кримінально протиправного діяння.

Статті 358 та 366 КК є загальними нормами, а ст. 351-1 КК – спеціальною щодо надання завідомо неправдивої інформації, тобто при такому виді конкуренції завжди застосовується спеціальна норма. Саме тому дії винного необхідно кваліфікувати за ст. 351-1 КК, а додаткова кваліфікація за ст. 358 КК чи ст. 366 КК за надання завідомо неправдивої інформації не потрібна.

Тотожними злочинами з досліджуваною нормою є склади злочинів, передбачених ст. 114-1 КК «Перешкоджання законній діяльності Збройних Сил України та інших військових формувань», ст. 157 КК «Перешкоджання здійсненню виборчого права або права брати участь у референдумі, роботі виборчої комісії або комісії референдуму чи діяльності офіційного спостерігача», ст. 170 КК «Перешкоджання законній діяльності професійних спілок, політичних партій, громадських організацій», ст. 171 КК «Перешкоджання законній професійній діяльності журналістів», ст. 351 КК «Перешкоджання діяльності народного депутата України та депутата місцевої ради», ст. 351-2 КК «Перешкоджання діяльності Вищої ради правосуддя, Вищої кваліфікаційної комісії суддів України», ст. 386 КК «Перешкоджання з'явленню свідка, потерпілого, експерта, спеціаліста, примушування їх до відмови від давання показань чи висновку».

Зазначені кримінальні правопорушення відрізняються від діяння, відповідальність за вчинення якого передбачається у ст. 351-1 КК безпосереднім об'єктом кримінально протиправного посягання або різновидами потерпілих. Спільним для всіх означених діянь є мотив – бажання припинити або зашкодити законній діяльності потерпілого.

У випадку крадіжки документів, печаток, штампів з метою перешкодити діяльності органу державного фінансового контролю, Рахунковій палаті, члену Рахункової палати, такі дії необхідно кваліфікувати за ознаками ч. 1 ст. 357 КК та ст. 351-1 КК. У випадку викрадення таких документів, печаток, штампів з метою перешкоджання діяльності вищевказаних осіб та органів із застосуванням насильства, то такі дії необхідно кваліфікувати за ознаками ч. 1 ст. 357 КК, ст. 351-1 КК та відповідною нормою, що передбачає відповідальність за

вчинення кримінальних правопорушень проти власності (ст. 186 КК «Грабіж», ст. 187 КК «Розбій») залежно від безпосереднього способу вчинення. Вказані дії не охоплюються складом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 346 КК, оскільки насильницькі дії направлені на заволодіння документами, печатками, штампом, а не безпосередньо на перешкодження діяльності зазначених осіб або органів.

Щодо перешкодження діяльності потерпілого шляхом надання йому неправомірної вигоди слід зазначити наступне. Якщо винна особа надає неправомірну вигоду представнику органу державного фінансового контролю чи члену Рахункової палати з метою виконання чи невиконання останнім певних дій, то такі дії необхідно кваліфікувати за відповідною частиною ст. 369 КК. В такому випадку кваліфікація за ст. 351-1 КК виключається, оскільки корисливий мотив присутній як з боку особи, яка надає неправомірну вигоду, так і з боку особи, яка приймає неправомірну вигоду. В такому випадку не може бути мови про перешкодження діяльності потерпілого, оскільки потерпілий діє за власною волею, а не через примус чи інші дії. У випадку, якщо винна особа надає неправомірну вигоду депутату з метою подальшого викриття останнього як корупціонера для перешкодження його діяльності, то такі дії необхідно кваліфікувати за відповідною частиною ст. 370 КК. Таке діяння також не потребує додаткової кваліфікації за ст. 351-1 КК.

Основними критеріями відмежування суміжних кримінальних правопорушень є:

- 1) безпосередній об'єкт кримінально протиправного посягання;
- 2) коло осіб, які виступають потерпілими від кримінально протиправного посягання;
- 3) вид діяльності, що має кримінально-правовий захист.

Нагальним питанням є відмежування досліджуваного кримінального правопорушення від адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 164-2 КУпАП «Порушення законодавства з фінансових питань».

Серед багаточисельних форм об'єктивної сторони даного адміністративного правопорушення, а саме: а) приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, б) відсутність бухгалтерського обліку, в) ведення бухгалтерського обліку з порушенням установленого порядку, г) внесення неправдивих даних до фінансової звітності, д) неподання фінансової звітності, е) несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, є) несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, ж) перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок, з) невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності, лише одна (перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок), має дотичне відношення до діяння, передбаченого ст. 351-1 КК.

Але стає зрозумілим, що зазначений в ст. 164-2 КУпАП термін «перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок» є нічим іншим, як синонімом до передбаченого в ст. 351-1 КК словосполучення «створення штучних перешкод». При цьому слід зазначити звужене розуміння обставини вчинення адміністративного правопорушення: у ст. 164-2 КУпАП мова йде про «перешкоджання у проведенні ревізій та перевірок», у ст. 351-1 КК – «створення штучних перешкод у роботі».

Створення штучних перешкод у роботі службових осіб органу державного фінансового контролю полягає у вчиненні дій, що перешкоджають реалізації ними своїх повноважень. Одним із різновидів такого перешкоджання є унеможливлення проведення працівником органу державного фінансового контролю ревізій та перевірок, за яке передбачена адміністративна відповідальність.

Загальновідомо, що державний контроль здійснюється у двох формах:

- ревізії – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності. Під ревізією також розуміють спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт;

- перевірки – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів.

Під перешкоджанням проведенню працівником органу державного фінансового контролю перевірки/ревізії слід розуміти недопущення службових осіб органу державного фінансового контролю та залучених спеціалістів до проведення перевірки/ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів, затримку у поданні документів та інші об'єктивні й незалежні від органу державного фінансового контролю обставини, що перешкоджають проведенню перевірки/ревізії.

Отже, способи перешкоджання діяльності органу державного фінансового контролю у формі ревізії та перевірки, які сьогодні вважаються адміністративними правопорушеннями, є лише частиною «створення штучних перешкод», що є формою об'єктивної сторони діяння, передбаченого ст. 351-1 КК. Таким чином, положення КУпАП є вужчими в частині визначення обставини вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 351-1 КУпАП.

Крім того, суб'єктом правопорушення, передбаченого ст. 164-2 КУпАП, є загальний суб'єкт, натомість у ст. 351-1 КК передбачається відповідальність лише спеціального суб'єкта – службової особи, ознаки та особливості якої проаналізовані вище.

Таким чином, основними критеріями відмежування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 351-1 КК, від адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 164-2 КУпАП є обстановка вчинення діяння та суб'єкт правопорушення.

Подібного роду законодавча невизначеність стосовно ступеня суспільної небезпеки (при вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ст. 351-1 КК) чи шкідливості (коли мова йде про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-2 КУпАП) відповідного діяння та виду відповідальності за його вчинення, а також відсутність чітких ознак розмежування складу кримінального правопорушення від адміністративного призводять до неоднозначного застосування зазначених норм на практиці та зловживань з боку правозастосовних органів, в тому числі – через наявність корупційних ризиків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атаманюк Н.І. Органи державного фінансового контролю в Україні: особливості правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Нове українське право*, Вип. 4, 2023. С. 46 – 51. <https://doi.org/10.51989/NUL.2023.4.6>
2. Вознюк А. А. Кримінальне право України. Загальна частина: конспект лекцій. Київ: Нац. акад. внутр. справ, «Освіта України», 2016. 236 с.
3. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/>
4. Закон України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо усунення суперечностей у караності кримінальних правопорушень» від 13.03.2023 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3233-20#Text>
5. Закон України «Про внесення змін до Кримінального, Кримінального процесуального кодексів України та інших законодавчих актів України щодо удосконалення видів кримінальних покарань» від 23.08.2023 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3342-20#Text>
6. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

7. Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
8. Коржанський М. Й. Науковий коментар Кримінального кодексу України. Київ : Атіка, Академія, Ельга-Н, 2001. 656 с.
9. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
10. Кримінальний кодекс України: науково-практичний коментар: у 2 т. / за заг. ред. В.Я. Тація, В.П. Пшонки, В.І. Борисова, В.І. Тютюгіна. 5-те вид. Т. 2: Особлива частина. Харків: Право, 2013. 1040 с.
11. Ладнюк В.Р. Структура суспільних відносин як обов'язкова ознака основного безпосереднього об'єкта злочину, передбаченого ст. 351 КК України. *Кримінологічна теорія і практика: досвід, проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення* : матеріали міжвузів. наук.-практ. круглого столу (Київ, 22 берез. 2019 р.). Київ, 2019. С. 298–302.
12. Ладнюк В.Р. Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 351 КК України. *Судова та слідча практика в Україні*. 2018. Вип. 8. С. 45–50.
13. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / А.М. Бойко, Л.П. Брич, В.К. Грищук та ін.; за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. 5-те вид., переробл. та допов. Київ: Юрид. думка, 2008. 1216 с.
14. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Д.С. Азаров, В.К. Грищук, А.В. Савченко та ін.; за заг. ред. О.М. Джужі, А.В. Савченка, В.В. Чернея. Київ : Юрінком Інтер, 2016. 1064 с.
15. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. Офіс Генерального прокурора. URL : <https://gp.gov.ua/>
16. Проєкт Закону України «Про державний фінансовий контроль», реєстр. № 2020 від 08.02.2008 р. URL : <https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2>
17. Рахункова палата. URL : <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/573-rahunkova-palata>
18. Коржанський М.Й. Об'єкт і предмет злочину: лекція. Київ: Національна академія внутрішніх справ України, 1997. 112 с.

19. Узагальнення судової практики з питань кваліфікації повторності та сукупності злочинів (статті 32, 33, 35 Кримінального кодексу України). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0007700-08>

20. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#top>