

ються погашеними для боржника, у кредитора з'являються підстави для визнання заборгованості безнадійною.

Після винесення судом ухвали про затвердження звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу кредитор може проводити відповідні коригування в обліку.

Таким чином, у разі, якщо підприємство Б буде ліквідовано та заборгованість за векселем залишиться непогашеною через нестачу майна боржника – банкрута (підприємства Б), підприємство А, виходячи з порядку відображення в бухгалтерському обліку формування фінансового результату господарської діяльності підприємства за відповідний період, має зменшити одержаний у даному періоді дохід та внаслідок цього зменшити прибуток підприємства, що за своєю економічною сутністю є збитком.

*І. О. Савченко*, завідувач Сумського відділення Харківського НДІСЕ,

*С. І. Глущенко*, завідувач сектору Сумського відділення Харківського НДІСЕ

### **ПРОБЛЕМИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОЦЕДУРИ ЗМІНИ ЦІНИ В ДОГОВОРАХ ЗАКУПІВЛІ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ**

*Висвітлено проблему законодавчої неврегульованості порядку внесення змін до укладених договорів стосовно істотних умов договору, а саме цін на товари, роботи, послуги. Надано обґрунтовані рекомендації щодо проведення експертних досліджень, пов'язаних з використанням державних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг за таких умов. Наведено перелік об'єктів дослідження.*

*Освещена проблема законодательной неурегулированности порядка внесения изменений в заключенные договора относительно существенных условий договора, а именно цен на товары, работы, услуги. Даны обоснованные рекомендации по проведению экспертных исследований, связанных с использованием государственных средств при покупке товаров, работ и услуг в таких условиях. Приведен перечень объектов исследования.*

Нині в Україні активно формується система державних закупівель. Формування стратегії та нормативної бази закупівельної політики держави – найважливіше завдання, що вирішується в процесі становлення ринкової економіки, адже держава є найбільшим покупцем товарів і послуг не тільки на внутрішньому, а й на світовому ринку. Головна мета функціонування системи державних закупівель визначається необхідністю забезпечення ефективного використання державних коштів при розвитку

конкуренції, прозорості та відкритості організації процесу закупівель. І хоча законодавче забезпечення організації процесу державних закупівель істотним чином і впливає на механізми й методику реалізації своїх прав учасниками процедури закупівель за державні кошти, певні проблеми в цій сфері все ж залишаються, що у свою чергу призводить до виникнення судових спорів з цих питань.

Проблемам експертного дослідження питань щодо використання бюджетних коштів при державних закупівлях уже неодноразово присвячувалися наукові статті. Наприклад, Т. М. Рибкіна розглядала експертне дослідження питання стосовно застосування процедур закупівлі товарів, робіт і послуг<sup>1</sup>. Співробітники Сумського відділення Харківського НДІСЕ розробили методику експертного дослідження документів щодо використання бюджетних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг<sup>2</sup>.

Проте залишається недослідженим питання щодо проведення судово-економічних експертиз у справах, пов'язаних із змінами істотних умов договорів, а саме цін на товари (роботи, послуги). З огляду на зазначене метою цієї публікації є дослідження проблем стосовно проведення експертиз, пов'язаних з використанням державних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг унаслідок законодавчої неврегульованості порядку внесення змін до укладених договорів про закупівлю щодо істотних умов договору, а саме цін на товари (роботи, послуги).

На сьогодні в умовах обмеженого та недостатнього бюджетного фінансування найактуальнішою є проблема цільового й ефективного використання державних коштів. Основним важелем регулювання відносин у бюджетній сфері є Бюджетний кодекс України, відповідно до ст. 119 якого за вчинення бюджетного правопорушення (нецільове використання бюджетних коштів, порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань, надання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету тощо) до його учасників застосовуються фінансові, адміністративні, дисциплінарні та кримінальні санкції, передбачені законодавством України.

З метою ефективного й цільового використання державних коштів, запобігання зловживанням при їх витрачанні було запроваджено в дію Закон України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» від 22 лютого 2000 р. № 1490-III (далі – Закон № 1490-III)<sup>3</sup>. Цей Закон встанов-

<sup>1</sup> Див.: *Рибкіна Т. М.* Застосування процедури закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти як одне з питань експертного дослідження / Т. М. Рибкіна // *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики* : зб. наук.-практ. матер. — Х. : Право, 2004. — Вип. 4. — С. 435–440.

<sup>2</sup> Див.: *Савченко І. О.* Методика експертного дослідження документів щодо використання бюджетних коштів при закупівлі товарів, робіт і послуг : метод. рекомендації / І. О. Савченко, Н. І. Панченко, І. В. Стрілецька. — Суми, 2007.

<sup>3</sup> Див.: *Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти* : Закон України від 22 лютого 2000 р. № 1490-III // *Офіц. вісн. України*. — 2000. — № 13.

лював правові й економічні засади здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за рахунок державних коштів.

Але законодавче забезпечення організації процесу державних закупівель характеризується постійними змінами. Так, протягом 2008–2010 рр. нормативні акти щодо регулювання державних закупівель змінювалися декілька разів, а саме:

— Закон № 1490-III втратив чинність з 2 квітня 2008 р. згідно із Законом України від 20 березня 2008 р. № 150-VI<sup>1</sup>;

— з 2 квітня 2008 р. діяло Тимчасове положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти<sup>2</sup> (далі – Тимчасове положення), яке Рішенням Конституційного Суду України від 9 жовтня 2008 р. № 22-рп/2008<sup>3</sup> визнане неконституційним;

— з 22 жовтня 2008 р. діє Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти від 17 жовтня 2008 р. № 921 (далі – Положення № 921)<sup>4</sup> зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 19 листопада 2008 р. № 1017<sup>5</sup>;

— прийнято Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 1 червня 2010 р. № 2289 (далі – Закон № 2289)<sup>6</sup>, який опубліковано 30 червня 2010 р. і введено в дію через 30 днів з дня його опублікування.

Постійні зміни в нормативно-законодавчих актах, безперечно, призводять до виникнення проблемних питань у їх практичному застосуванні.

При дослідженні питань, пов'язаних з державними закупівлями, перш за все треба визначити, що розуміють під поняттям «державна закупівля». Так, у всіх наведених нормативних актах це поняття визначене як придбаня товарів, робіт і послуг за державні кошти.

<sup>1</sup> Див.: Про визнання таким, що втратив чинність, Закону України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»: Закон України від 20 березня 2008 р. № 150-VI // Уряд. кур'єр. — 2008. — № 61.

<sup>2</sup> Див.: Тимчасове положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 20 березня 2008 р. № 274 // Уряд. кур'єр. — 2008. — № 61.

<sup>3</sup> Див.: Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) постанови Кабінету Міністрів України «Про закупівлю послуг, пов'язаних з формуванням інформаційно-телекомунікаційної системи державного реєстру виборців» від 9 жовтня 2008 р. № 22-рп/2008 // Офіц. вісн. України. — 2008. — № 80.

<sup>4</sup> Див.: Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 р. № 921 // Уряд. кур'єр. — 2008. — № 61.

<sup>5</sup> Див.: Про внесення змін до Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 19 листопада 2008 р. № 1017 // Уряд. кур'єр. — 2008. — № 221.

<sup>6</sup> Див.: Про здійснення державних закупівель: Закон України від 1 червня 2010 р. № 2289-VI // Голос України. — 2010. — № 118.

У свою чергу визначення поняття «державні кошти» в різних нормативних документах дещо змінювалося. Наприклад, відповідно до Положення № 921 державні кошти – це кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, державні кредитні ресурси, а також кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, які спрямовуються на придбання товарів, робіт і послуг, необхідних для забезпечення діяльності зазначених органів, кошти підприємств, кошти, які надаються розпорядникам державних коштів під гарантії Ради міністрів Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування за кредитами, які надаються міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з міжнародними фінансовими організаціями.

Законом № 2289 запропоновано дещо розширене визначення цього поняття, а саме: державні кошти – кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, кошти Національного банку України, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, кошти, передбачені Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», кошти установ чи організацій, утворених у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями чи органами місцевого самоврядування, кошти державних і місцевих фондів, кошти державного оборонного замовлення, кошти державного замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб, кошти державного матеріального резерву, кошти Аграрного фонду, кошти Фонду соціального захисту інвалідів, кошти, які надаються замовникам під гарантії Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування за кредитами, позиками, які надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями або на умовах співфінансування разом з іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями, кошти підприємств та їх об'єднань.

Неодноразових коригувань у законодавчих актах щодо державних закупівель зазнавала норма, яка стосується зміни умов договору після його підписання.

Законом № 1490-III передбачалося, що істотні умови договору не повинні змінюватися після підписання договору про закупівлю, крім випадків коригування ціни договору в разі одержання відповідного позитивного висновку Міжвідомчої комісії з питань державних закупівель при Рахунковій палаті.

Тимчасовим положенням і Положенням № 921 заборонялося змінювати істотні умови договору про закупівлю, крім випадків, визначених порядком зміни умов договору про закупівлю, затвердженням уповноваженим органом. Міністерство економіки України затвердило Порядок зміни істотних умов договору від 30 січня 2009 р. № 62 (далі – Порядок № 62)<sup>1</sup>, який набрав чинності з 20 березня 2009 р. Тобто, у період з 2 квітня 2008 р. по 20 березня 2009 р. питання щодо порядку зміни істотних умов договору про закупівлю товарів (робіт, послуг) за державні кошти було законодавчо неврегульованим.

В Україні договірні відносини регулюються цивільним законодавством, основним актом якого є Цивільний кодекс України (ЦК). Відповідно до ст. 651 ЦК зміна договору допускається лише за згодою сторін, якщо інше не передбачено договором або законом. Згідно з ч. 2 ст. 632 ЦК зміна ціни після укладання договору допускається лише у випадках і на умовах, встановлених договором або законом. Таким чином, до затвердження Порядку № 62 установи та організації могли змінювати ціну договору на підставі додаткових угод, якщо відповідні випадки й умови зміни ціни були передбачені договором. Отже, при вирішенні поставленого питання, що належить періоду з 2 квітня 2008 р. по 20 березня 2009 р., експерту-економісту необхідно враховувати умови договорів закупівлі щодо наявності в них механізму (умов, порядку) зміни ціни договору. За відсутності зазначеного механізму в договорі підвищення ціни закупівлі є необгрунтованим.

З моменту набрання чинності Порядку № 62 зміни повинні були проводитися відповідно до цього документа, яким передбачалося внесення змін до договору про закупівлю стосовно таких істотних умов: окремих номенклатурних позицій; кількості (обсягу) товарів; строку дії договору; порядку здійснення оплати; відповідальності сторін; цін на товари, роботи, послуги (без зміни кількості (обсягу)).

Слід зазначити, що постановою Кабінету Міністрів України від 8 липня 2009 р. № 697<sup>2</sup> до п. 84 Положення № 921 внесено зміни, якими передбачено заборону змінювати істотні умови договору про закупівлю після його підписання до повного виконання зобов'язань сторонами, крім випадків зменшення обсягів закупівлі залежно від реального фінансування видатків, зменшення сторонами ціни договору про закупівлю. Ця постанова набрала чинності з 14 липня 2009 р. і одночасно втратив чинність Порядок № 62.

У зв'язку з цим постають такі запитання:

— Чи поширюється дія Постанови № 697 на договори, що були укладені до 14 липня 2009 р.?

<sup>1</sup> Див.: Порядок зміни істотних умов договору : наказ Міністерства економіки України від 30 січня 2009 р. № 62 // Офіц. вісн. України. — 2009. — № 20.

<sup>2</sup> Див.: Про внесення змін до Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти : постанова Кабінету Міністрів України від 8 липня 2009 р. № 697 // Уряд. кур'єр. — 2009. — № 124. (далі Постанова № 697).

— Яким чином застосовуються вимоги Постанови № 697, якщо тендерну процедуру було розпочато до 14 липня 2009 р.?

Відповіді на ці питання надало Міністерство економіки України в листі-роз'ясненні від 11 серпня 2009 р. № 3303-27/708<sup>1</sup>, у якому безпосередньо зазначено таке:

1. Істотні умови договору про закупівлю до набрання чинності Постанови № 697 можуть змінюватися з додержанням вимог Положення № 921 і Порядку № 62.

2. Якщо до набрання чинності Постанови № 697 було укладено договір (або було прийнято рішення про акцепт тендерної (цінової) пропозиції), істотні умови укладеного договору після набрання чинності Постанови № 697 можуть змінюватися тоді, коли в самому договорі та/або тендерній документації, запиті щодо цінових пропозицій відповідно було безпосередньо передбачено механізм (умови, випадки, порядок) зміни його істотних умов, який відповідав законодавству у сфері державних закупівель (у тому числі Порядку № 62), що діяло на дату рішення про акцепт або дату укладення договору про закупівлю відповідно. При цьому в даному разі істотні умови договору змінюються відповідно до зазначеного механізму (умов, випадків, порядку).

У разі, коли договір про закупівлю (тендерна документація, запит щодо цінових пропозицій) містив тільки посилання на Порядок № 62 без деталізації умов і випадків зміни істотних умов договору, з дати набрання чинності Постанови № 697 істотні умови такого договору про закупівлю не повинні змінюватися після підписання договору до повного виконання зобов'язань сторонами, крім випадків зменшення обсягів закупівлі залежно від реального фінансування видатків, зменшення сторонами ціни договору про закупівлю.

3. Якщо Постанова № 697 набрала чинності до дати розкриття тендерних (цінових) пропозицій, то тендерна документація (запит щодо цінових пропозицій) потребує внесення змін з метою приведення у відповідність з Постановою № 697 в порядку, передбаченому Положенням № 921.

4. Якщо Постанова № 697 набрала чинності після розкриття тендерних (цінових) пропозицій, але до дати акцепту, а тендерна документація (запит щодо цінових пропозицій) містила інформацію й умови стосовно можливості зміни істотних умов договору, при укладанні договору сторони вносять до тексту договору умови щодо порядку зміни істотних умов договору про закупівлю відповідно до вимог Постанови № 697. При цьому до тексту договору не вносяться передбачені тендерною документацією (запитом щодо цінових пропозицій) умови стосовно порядку зміни істотних умов договору, які суперечать вимогам Постанови № 697.

Нормами Закону № 2289 також передбачено заборону змінювати умови договору після його підписання до повного виконання зобов'язань сто-

<sup>1</sup> Див.: Лист-роз'яснення Міністерства економіки України від 11 серпня 2009 р. № 3303-27/708 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>.

ронами, крім випадків зменшення обсягів закупівлі залежно від реального фінансування витратків та узгодженого зменшення сторонами ціни договору про закупівлю.

Отже, при проведенні експертиз у справах, пов'язаних зі змінами істотних умов договорів закупівлі товарів (робіт, послуг), тобто ціни, об'єктами дослідження повинні бути:

- тендерна документація;
- запити щодо цінових пропозицій;
- оригінали всіх тендерних пропозицій, відомості про які зафіксовані в протоколі розкриття тендерних пропозицій;
- рішення про акцепт тендерної (цінової) пропозиції;
- оригінал або копія укладеного договору про закупівлю;
- додаткові угоди до договору про закупівлю.

Таким чином, при проведенні судово-економічних експертиз з питання щодо законодавчої обґрунтованості збільшення витрат державних коштів унаслідок зміни ціни договору про закупівлю після його підписання експерту необхідно перш за все звернути увагу на дату внесення змін до договору, проаналізувати нормативно-законодавчі акти, що діяли на час внесення змін, та встановити наявність або відсутність в умовах договору про закупівлю механізму (умов, випадків, порядку) зміни його істотних умов. Зазначені чинники є вирішальними при складанні висновку експерта.

*О. М. Васильченко*, старший науковий співробітник Харківського НДІСЕ

### **ВСТАНОВЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ОБґРУНТОВАНOSTІ ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ КРЕДИТНОЇ СПІЛКИ**

*Описано механізм зловживань у кредитних спілках. Наведено об'єкти дослідження при вирішенні експертом-економістом завдань, пов'язаних з установленням документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку зазначених фінансових установ.*

*Описан механизм злоупотреблений в кредитных союзах. Приведены объекты исследования при решении экспертом-экономистом заданий, связанных с установлением документальной обоснованности отображения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете указанных финансовых учреждений.*

Останнім часом збільшується кількість призначення економічних експертиз по кримінальних справах, порушених за фактами шахрайства,