

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ
Сумська філія
Кафедра соціально-економічних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ
з навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

262 Правоохоронна діяльність (правоохоронна діяльність)

за темою – «Організація та проведення перевірок
Державною аудиторською службою України»

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою
Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін Протокол
від 29.08.2023 № 2

Розробник:

доцент кафедри соціально-економічних дисциплін Сумської філії ХНУВС,
кандидат економічних наук Парфентій Л.А.

Рецензенти:

1. Доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнесу, економіки та менеджменту Сумського державного університету, кандидат економічних наук, доцент Кравченко О.В.
2. Завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін факультету №2 Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент Ткаченко С.О.

План лекції

1. Завдання та функції Державної аудиторської служби України.
2. Етапи проведення комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
3. Порядок призначення та проведення ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів.
4. Проблемні аспекти призначення ревізій та перевірок під час здійснення досудового розслідування у кримінальних провадженнях.

Рекомендована література:

Нормативна

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
4. Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>.
5. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 року № 805. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

Основна

6. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : МАУП, 2007. 488 с.
7. Бандурка А.М. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / А.М. Бандурка и др. Харьков : ООО „Изд-во „ТИТУЛ”, 2007. 468 с.
8. Береза Н. Правові основи призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 127-131. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprpr_2016_2_26.
9. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. К. : Видавнича компанія «Воля». 2004. 656 с.
10. Глібко В.М., Бущан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. К. : Хрінком Інтер, 2007. 224 с.

11. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних операцій в бухгалтерських проводках : навч. посіб. [3-є вид., доп]. К. : А.С.К., 2006. 416 с.
 12. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : ЦУЛ, 2016. 424 с.
 13. Жидков В. Призначення ревізій та перевірок під час розслідування. *LexInform*. 2019. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/pryznachennya-revizij-ta-perevirok-pid-chas-rozsliduvannya/>.
 14. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. К. : Атіка, 2003. 592 с.
 15. Мельник Н. Г., Михайлишин Н. П. Бухгалтерський облік у системі заходів боротьби з корупцією. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 844-848.
 16. Нестеренко А. С. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / А. С. Нестеренко, С. В. Березовська ; Міжнар. гуманітар. ун-т. Одеса : Фенікс, 2016. 353 с.
 17. Писарчук О. В. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в контексті змін закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 1016-1020.
 18. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Нац. техн. ун-т Укр. "Київський політехн. ін-т ім. І. Сікорського", 2017. 247 с.
 19. Стельмащук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік : Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.
 20. Харченко С. І. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : монографія. Кн.2. К. : Кондор, 2016. 544 с.
 21. Шаманська В.М., Шаманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 454 с.
- Додаткова
22. Горай О. С. Бухгалтерський облік зобов'язань та активів, що втрачено або пошкоджено в результаті бойових дій та окупації державних територій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 69-77.
 23. Максименко І. Я., Ганноцька К. С. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 11.
 24. Матюха В. І., Мисака Г. В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. *Молодий вчений*. 2018. № 1. С. 933-936.
 25. Морозовська Г. Бухгалтерський облік неприбуткових організацій: приклади операцій. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 2 (спецвипуск). С. 23-38.
 26. Романів Є. М., Дида О. В. Бухгалтерський облік і оподаткування неприбуткових організацій: особливості та порядок проведення в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 11. С. 1290-1294.

Текст лекції

1. Завдання та функції Державної аудиторської служби України

Після здобуття Україною незалежності постала потреба у забезпеченні належного рівня державного фінансового контролю за станом управління та використанням ресурсів держави. І у 1993 році було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Указом Президента України від 27 серпня 2000 року № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

Відповідно до Указу Президента України від 09 грудня 2010 року № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано в Державну фінансову інспекцію України (Держфінінспекцію).

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» Держфінінспекцію реорганізовано в Державну аудиторську службу України (Держаудитслужбу).

До складу органів Державної аудиторської служби України належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи: Північний офіс Держаудитслужби, Північно-східний офіс Держаудитслужби, Південний офіс Держаудитслужби, Західний офіс Держаудитслужби, Східний офіс Держаудитслужби.

Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи є юридичними особами публічного права, вони мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки та рахунки в органах Державної казначейської служби України.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держаудитслужби України, є Бюджетний кодекс України, Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» тощо.

Завдання органів Держаудитслужби:

1) Реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;

2) Здійснення державного фінансового контролю спрямованого на Оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та

збереження державних (бюджетних) ресурсів, досягнення економії бюджетних коштів;

3) Внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Органи Держаудитслужби здійснюють контроль за:

- 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, паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- 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 державні закупівлі;
- веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), 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 тощо.

Підконтрольними органам Держаудитслужби є:

1) міністерства, інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи, суб'єкти господарювання державного сектору економіки;

2) підприємства, установи, які отримують (отримували) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів державного соціального страхування або використовують (використовували) державне чи комунальне майно;

3) суб'єкти господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ органів Держаудитслужби, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Органи Держаудитслужби мають право при здійсненні контрольних заходів:

- перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірки фактичної наявності цінностей;

- вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків;

- призупиняти в межах повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку;

- проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

- порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

- одержувати від банківських та інших фінансових установ необхідні відомості про банківські операції та залишки коштів на рахунках суб'єктів контролю;

- при виявленні збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку;

- одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб суб'єктів контролю, письмові пояснення з питань, які виникають у ході контрольного заходу.

Держаудитслужба реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;

- перевірки та моніторингу державних закупівель;

- інспектування (ревізії).

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів спрямований на перевірку та аналіз фактичного виконання місцевого

бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання спрямований на перевірку та аналіз діяльності, 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 суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Державний фінансовий аудит інвестиційних проєктів спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проєктів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).

Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм.

Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Контроль у сфері публічних закупівель включає:

1) Моніторинг закупівель, спрямований на аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та протягом його дії шляхом систематичного спостереження та аналізу інформації за допомогою електронної системи закупівель;

2) Перевірку закупівель, спрямовану на документальний та фактичний аналіз дотримання підконтрольними установами законодавства про закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях публічних закупівель.

Інспектування полягає у:

1) документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи;

2) виявленні наявних фактів порушення законодавства;

3) встановленні винних у допущенні порушень законодавства посадових і матеріально відповідальних осіб.

Держаудитслужба координує свою діяльність з іншими контролюючими органами (органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади, фінансовими органами, податковими органами, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, Національною поліцією та органами служби безпеки) та щомісячно надає звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України.

2. Етапи проведення комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства

Своєчасність і ефективність проведення комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства забезпечуються суворим додержанням відповідної методики, виробленої наукою і практикою. Відповідно до цієї методики проведення комплексної ревізії поділяється на такі етапи: організація і підготовка до проведення ревізії, проведення комплексної ревізії (дослідна робота), оформлення результатів ревізії, прийняття рішення за результатами ревізії, організація контролю за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії.

Підготовка до проведення ревізії починається з встановлення об'єкта ревізії, тобто підприємства, зазначеного в плані ревізій, з урахуванням тривалості міжревізійного періоду. Виходячи з характеру господарської діяльності підприємства, а також змісту контролю, визначається потреба в спеціалістах, які можуть бути залучені до виконання контрольно-ревізійних дій, тобто формується ревізійна група. Відповідно до строку керівник органу ДФК видає наказ (або розпорядження). У ньому вказується повне найменування та місцезнаходження підприємства, що підлягає ревізії, період, за який перевіряється діяльність, строк проведення ревізії, склад ревізійної групи і визначається керівник ревізійної групи. Керівником ревізійної групи, як правило, призначається працівник органу ДФК, який має спеціальну освіту і практичний досвід ревізійної роботи. На підготовчому етапі ревізійна група вивчає стан економіки підприємства, яке підлягає ревізії, шляхом аналізу виконання виробничо-фінансового плану економічного і соціального розвитку, бухгалтерської та статистичної звітності, матеріалів попередньої ревізії та виконання рішень за нею. Вивчається також інша інформація про діяльність підприємства за ревізійний період.

На підставі попереднього аналізу економіки підприємства керівник ревізійної групи розробляє програму ревізії, яку затверджує керівник органу

ДФК. У програмі ревізії вказується об'єкт контролю, період, зміст ревізії і послідовність її проведення, методи та прийоми контрольно-ревізійної перевірки. Організаційно-підготовчий етап завершується складанням робочого плану ревізора, в якому визначається конкретний виконавець (з числа спеціалістів ревізійної групи) щодо перевірки певного об'єкта, а також строки подання ревізору проміжних актів перевірки.

Етап безпосереднього проведення комплексної ревізії починається з прибуття ревізійної групи на підприємство. Насамперед, ревізійна група пред'являє керівнику підприємства наказ (розпорядження) на проведення комплексної ревізії, що підтверджує особи членів групи, їх повноваження і право на проведення ревізії.

Ознайомившись з пред'явленими документами, керівник підприємства представляє членів ревізійної групи керівникам структурних підрозділів чи служб підприємства, з якими вони повинні співпрацювати при проведенні ревізії. Одночасно керівник підприємства віддає розпорядження щодо виділення окремого приміщення та створення необхідних умов для роботи ревізійної групи.

У своїй діяльності ревізійна група повинна дотримуватися принципу раптовості, особливо при проведенні у ході ревізії вибіркової інвентаризації товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, контрольних запусків сировини у виробництво тощо. Під час ревізії члени ревізійної групи встановлюють ділові контакти з трудовим колективом, а у разі потреби - з місцевими фінансовими органами, установами банку, органами статистики.

Ревізія підприємства полягає у вивченні структури підприємства, розподілу функціональних обов'язків між керівництвом підприємства та його службами, організаційно-розпорядчих документів, виданих за ревізійний період тощо. Головним у ході комплексної ревізії є дослідження за допомогою відповідних методів достовірності, правомірності здійснення господарських операцій, правильності і повноти їх документального оформлення, дотримання при здійсненні господарських операцій діючого законодавства та нормативних актів. У процесі ревізії всебічно використовуються різні методи документальної та фактичної перевірки господарської діяльності, економічного та економіко-математичного аналізу.

Підсумки проведеної ревізійною групою перевірки стану або результатів роботи підприємства, організації засвідчуються в акті. Цей документ відображає зміст господарської діяльності, законність господарських операцій, правильність бухгалтерського обліку, фіксує виявлені недоліки в роботі, допущені конкретними службовими особами помилки і порушення законодавства, розмір заподіяної шкоди. Розрізняють проміжні та основні акти ревізії. Проміжні акти складаються для оформлення результатів ревізії господарської діяльності структурного підрозділу підприємства або діяльності певних матеріально відповідальних осіб. Проміжний акт складається, наприклад, за результатами ревізії коштів у касі, інвентаризації матеріальних цінностей на складі, контрольного обміру та

контрольного запуску сировини у виробництво продукції та ін. Вони підписуються членами ревізійної групи, представниками адміністрації підприємства і матеріально відповідальною особою. Зведені дані проміжних актів відображаються в основному акті комплексної ревізії. Проміжні акти та матеріали до них нумеруються і додаються до основного акта, що висвітлює результати комплексної ревізії.

Основний акт комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства призначений для узагальнення результатів ревізії. Він є підставою для прийняття рішення керівником підприємства щодо розробки заходів до усунення недоліків та покарання винних осіб.

Основний акт комплексної ревізії складається із вступної і основної частини та додатків.

У вступній частині акта відображається найменування, місцезнаходження підприємства, яке ревізується, дата і підстави проведення ревізії, дані про повноту перевірки окремих господарських операцій та ін.

Основна частина акта комплексної ревізії складається за розділами відповідно до програми, затвердженої керівником організації, який призначив ревізію. Розділи основної частини містять систематизований виклад недоліків відповідно до послідовності перевірки господарських операцій.

В основному акті відображаються всебічно перевірені й документально обґрунтовані факти господарської діяльності. По кожному факту викритих недоліків вказується зміст порушення з посиланням на відповідний нормативний акт, документи, розрахунки або записи в облікових регістрах, які підтверджують ці факти, а також прізвища та посади винних осіб.

При викладенні фактів в акті комплексної ревізії працівник органу ДФК не повинен використовувати щодо дій відповідних осіб формулювання юридично кваліфікаційного характеру, наприклад: «злочинна діяльність», «корисливе зловживання», «зловживання службовим становищем», «привласнення коштів» та ін. Оцінюючи господарську діяльність, працівник органу ДФК повинен обмежуватися економічною термінологією - «матеріальний збиток», «нестача», «лишки». Крім того, в акті обов'язково вказуються особи підприємства, відповідальні за ту чи іншу ділянку роботи і з чиєї вини підприємству було завдано матеріальної шкоди. Працівник органу ДФК повинен обмежуватися не лише фіксуванням недоліків, але й викладати причини відхилень і порушень.

Основний акт ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства підписують службова особа органу ДФК, керівник і головний бухгалтер підприємства, що ревізується. Якщо керівник чи головний бухгалтер мають зауваження до акта, вони викладають свої пояснення в письмовій формі, які додаються до акта.

Підписаний акт комплексної ревізії надсилається службовою особою керівнику органу ДФК. У тижневий строк службова особа разом з керівником органу ДФК за підсумками перевірки складає проекти рішення.

Це рішення оформлюється у вигляді наказу або листа і відображає порушення та недоліки в роботі підприємства, які вимагають притягнення винних осіб до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Прийняття цього управлінського рішення спрямоване на розробку і здійснення відповідних профілактичних заходів щодо забезпечення збереження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, ефективного їх використання, відшкодування матеріальної шкоди, усунення причин, що сприяли тим чи іншим порушенням.

При встановленні фактів розкрадань грошових коштів та матеріальних цінностей, приписок у звітності та необґрунтованих записів в обліку, інших корисливих зловживань, які вимагають притягнення окремих осіб до кримінальної відповідальності, матеріали ревізії в тиждень термін повинні бути надіслані в слідчі апарати правоохоронних органів або прокуратури.

Ці матеріали повинні містити:

- лист (заяву), в якому викладається суть порушень або зловживань з посиланням на відповідні нормативні документи, вимоги яких порушені, розмір заподіяної матеріальної шкоди, а також прізвища і посади осіб, що вчинили порушення і завдали підприємству матеріальної шкоди;
- акт ревізії, підписаний відповідними особами;
- оригінали або копії документів, що підтверджують факти викритих зловживань;
- пояснення осіб, чия діяльність перевірялась, а також інших осіб, свідчення яких мають значення для перевірки обставин зловживань;
- висновки службової особи органу ДФК щодо цих пояснень.

Фінансово-економічний контроль і така його форма, як ревізія, у діяльності правоохоронних органів щодо попередження та виявлення корисливих злочинів в економіці має надзвичайно велике значення. По-перше, відомчими і позавідомчими ревізіями фінансово-господарської діяльності щорічно охоплюється значна кількість підприємств тієї чи іншої галузі народного господарства. По-друге, за допомогою комплексних ревізій виявляються злочинні посягання, які спрямовані проти майна підприємств незалежно від форм власності. Крім того, матеріали документальних ревізій правоохоронними органами використовуються для оцінки стану зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів на підприємствах, для визначення об'єктів першочергового оперативного обслуговування, на підставі цих матеріалів порушуються кримінальні справи про розкрадання майна підприємства.

3. Порядок призначення та проведення ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів

Безпосередньою підставою проведення комплексної ревізії та ревізії на вимогу органів дізнання і слідчого є наказ керівника підрозділу державної аудиторської служби, керівника вищого галузевого органу управління, якому

підпорядковане підприємство, або власника підприємства недержавної форми власності.

Необхідність в організації і проведенні ревізії за ініціативою органу дізнання чи слідчого може виникати як при попередній перевірці матеріалів про злочин, так і на будь-якому іншому етапі розслідування. Законодавством передбачено проведення ревізії за дорученням правоохоронних органів у будь-який час. Проте співробітники правоохоронних органів повинні зважати на те, що процес призначення, підготовки і проведення ревізії займає багато часу. Крім того, у ході перевірки часто з'ясовуються факти, які потребують додаткової слідчої або оперативної роботи.

У зв'язку з цим питання про призначення і організацію проведення ревізії повинно вирішуватися оперативно, як тільки виникає необхідність у перевірці фінансово-господарських операцій підприємства.

Подаючи ініціативу щодо призначення документальної ревізії оперативний співробітник Національної поліції повинен мати матеріали, що свідчать про протиріччя, відхилення, підроблення в обліково-бухгалтерських документах та реєстрах і потребують подальшої документальної перевірки. Ініціатором призначеної ревізії може бути слідчий, який у таких випадках повинен мати обґрунтовану версію щодо способу скоєння злочину, а також достовірні дані про те, що даний корисливий злочин залишив певні сліди в обліково-бухгалтерських документах.

Проведення документальної ревізії за ініціативою правоохоронних органів вважається необхідним у таких практичних ситуаціях:

- якщо в результаті аналізу обліково-бухгалтерської документації установлені сліди або окремі факти злочинної діяльності посадових або матеріально відповідальних осіб підприємства і є підстави вважати, що на підприємстві скоєно й інші (ще не викриті) злочини;

- якщо встановлено злочинні зв'язки суб'єкта господарювання, що перевірявся, з іншими підприємствами або організаціями;

- коли встановлено, що підозрювана (звинувачувана) особа скоїла корисливий злочин на даному підприємстві і є підстави вважати, що, працюючи на попередньому місці роботи на такій же посаді, вона скоїла злочин і там;

- якщо підозрювана (звинувачена) особа звертається із мотивованим клопотанням щодо перевірки її показань про скоєння злочинних дій з використанням первинних обліково-бухгалтерських документів. Співробітники правоохоронних органів повинні пам'ятати про те, що відповідно до чинного кримінально-процесуального законодавства визнання підозрюваною (звинуваченою) особою своєї вини як один із доказів обов'язково повинно бути зіставлене з іншими доказами по справі;

- якщо дізнавач або слідчий має матеріали інвентаризації, які свідчать, що в результаті інвентаризації товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів викриті великі нестачі чи лишки;

- якщо дізнавач або слідчий має матеріали комплексної ревізії, в яких містяться дані про факти порушень корисливої спрямованості, і які потребують додаткової перевірки діяльності певних посадових або матеріально відповідальних осіб підприємства за первинними документами;

- якщо наявні перевірені оперативні дані про скоєння корисливих злочинів на тому чи іншому підприємстві, в установі, організації потребують комплексної перевірки діяльності суб'єктів господарювання;

- у разі отримання слідчим обґрунтованого повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок щодо певних фактів без попереднього проведення документальної ревізії.

У ході ревізії службові особи органів державного фінансового контролю застосовують доступні їм методи документальної і фактичної перевірки, за допомогою яких викривається переважна більшість корисливих правопорушень у господарській діяльності підприємств.

Не підміняючи кримінального розслідування, документальна ревізія, яка призначається на вимогу органів дізнання і слідства, допомагає перевірити фінансово-господарську і виробничу діяльність підприємств, виявити корисливі правопорушення. Це значною мірою розширяє рамки розслідування, забезпечує його повноту і всебічність.

Вирішуючи питання про проведення ревізії, слідчий або орган дізнання повинні визначити, які обставини скоєння злочину підлягають з'ясуванню, діяльності яких підприємств (підприємства) або окремих посадових та матеріально відповідальних осіб стосуються обставини злочину, який період необхідно охопити перевіркою.

Вимога проведення документальної ревізії - це відповідне рішення слідчого по кримінальній справі, яке є обов'язковим для виконання всіма підприємствами, установами, організаціями, посадовими особами та громадянами. Це рішення для набуття ним чинності повинно бути оформлене як постанова.

Текст постанови про призначення на вимогу слідчого ревізії містить описову й резолютивну частини.

В описовій частині наводиться вимога слідчого. Вона формулюється стисло, без зайвих подробиць, але обов'язково повинна містити необхідні підстави для проведення ревізії.

В основній (резолютивній) частині викладається завдання, тобто коло питань, на які службова особа органу ДФК повинна дати точні і обґрунтовані відповіді. Завдання залежить від повноти зібраних перевірочних матеріалів і матеріалів кримінальної справи. Воно повинно бути максимально конкретним. Від визначення завдання службовій особі органу ДФК значною мірою залежить ефективність ревізії і в результаті цього — успіх подальшого розслідування. Неприпустима постановка загальних, розпливчастих питань, які не вказують чітко об'єкт перевірки або можуть бути двозначно витлумачені.

У слідчій практиці зустрічаються такі постанови, в яких завдання слідчого зводиться до вимоги «провести глибоку документальну ревізію». У таких випадках перевірка, як правило, здійснюється формально, а то й зовсім підмінюється складанням документів, що містять окремі дані офіційного обліку та звітності.

З метою максимального використання можливостей документальної ревізії потрібно давати службовій особі органу ДФК такий перелік питань, який повно і правильно (з урахуванням способу скоєння злочину) вказує ті обставини господарської діяльності, що підлягають документальній перевірці. У завданні можна, а інколи й необхідно, визначати конкретні методи, прийоми та способи перевірки даних обліково-бухгалтерських документів і реєстрів.

У разі, коли по кримінальній справі розслідуються злочини, скоєні однією посадовою або матеріально відповідальною особою, і немає ніяких даних про зловживання інших працівників, то завдання повинні стосуватися перевірки службової діяльності лише цієї особи. Розширення завдання без необхідності є неправильним і недоцільним, тому що це може призвести до значної витрати часу, а отже й продовження строків розслідування.

Так само повинно вирішуватися питання про період господарської діяльності підприємства або службової діяльності окремих осіб, який необхідно охопити ревізійною перевіркою: доцільно ревізувати лише той період, на який вказують матеріали та дані про вчинені зловживання або з яким у слідчого пов'язані обґрунтовані припущення щодо можливого скоєння злочину.

Певне значення для розслідування кримінальної справи про корисливі злочини має наявність у постанові слідчого строку, протягом якого необхідно закінчити ревізію і надати йому відповідні матеріали. Визначаючи термін перевірки, слід виходити з обсягу ревізії та конкретних обставин справи. При вирішенні цього питання може бути корисною консультація спеціаліста з питань бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. Доцільно вимагати у керівника контрольно-ревізійного апарату виділення такої кількості службових осіб органу ДФК, яка забезпечить закінчення ревізії у потрібний термін.

Постанова слідчого є обов'язковою для виконання відповідною службовою особою органу державного фінансового контролю, якій вона надіслана. Згідно законодавства та відомчих нормативних документів про ревізію ця службова особа зобов'язана розглянути вимогу слідчого (постанову про необхідність проведення ревізії) у найкоротший строк і видати наказ або розпорядження про призначення ревізії. У наказі визначаються питання, які повинні бути вирішені за допомогою ревізії (або робиться посилання на завдання слідчого), визначається дата її закінчення, а також посада і прізвище службової особи органу ДФК, якому доручається проведення ревізії. Питання, що потребують розв'язання шляхом проведення

ревізії, та строк її проведення повинні встановлюватися виходячи з вимоги слідчого.

У разі виникнення потреби у перевірці відповідних матеріалів шляхом проведення ревізії до порушення кримінальної справи, підставою для її проведення є лист (вимога) оперативного співробітника Національної поліції за підписом начальника правоохоронного органу. У листі зазначаються питання, які підлягають з'ясуванню в ході проведення ревізії. Вимоги щодо змісту листа аналогічні тим, що пред'являються до постанови слідчого.

Після призначення ревізії слідчий повинен установити тісний контакт зі службовою особою органу державного фінансового контролю (ДФК). Передусім слідчий з'ясовує, чи правильне завдання отримала службова особа, і як вона це завдання розуміє. При необхідності слідчий може роз'яснити окремі питання, а також ознайомити з обставинами кримінальної справи, які мають значення для проведення ревізії. Важливо, щоб службова особа органу ДФК конкретно уявляла собі характер господарських операцій, у ході здійснення яких були вчинені викриті зловживання, а також коло документів, в яких могли залишитися сліди злочинів. Знайомлячи службову особу з матеріалами справи, в яких відображені й описані способи здійснення та завуалювання розкрадань або інших корисливих зловживань, слідчий зобов'язаний акцентувати увагу на кримінальній відповідальності за розголошення даних досудового слідства або дізнання.

У процесі проведення ревізії за ініціативою органу дізнання або досудового слідства взаємодія слідчого або дізнавача зі службовою особою органу державного фінансового контролю повинна здійснюватися у напрямках:

1) забезпечення раптовості проведення окремих ревізійних дій. Особливо важливо це при застосуванні службовою особою органу ДФК методів фактичного контролю (інвентаризації, контрольного запуску сировини у виробництво, контрольного обміру тощо), які дають можливість виявити нестачі або лишки товарно-матеріальних цінностей і коштів, запобігти приховуванню нестачі, викрити підроблені накладні тощо. Якщо підприємство має кілька філій або структурних підрозділів, під час ревізії може виникнути необхідність проведення інвентаризації одночасно у всіх місцях збереження матеріальних цінностей. Для цього потрібно заздалегідь забезпечити виділення відповідної кількості спеціалістів з числа працівників підприємства;

2) визначення і застосування найефективніших методів ревізійної перевірки. При вирішенні цього питання суттєве значення мають дані і документи, зібрані слідчим у ході розслідування кримінальної справи;

3) забезпечення черговості і строків проведення окремих ревізійних дій. Для підвищення результативності застосування різних методів документальної перевірки слідчому разом з службовою особою органу ДФК необхідно визначити правильну послідовність і терміни проведення конкретних ревізійних дій. До першочергових дій службової особи органу

ДФК належить, наприклад, взяття зразка на лабораторний аналіз, застосування такого методу документальної перевірки, як відновлення кількісного обліку (з огляду на те, що ця перевірка займає багато часу і може затягнути процес проведення ревізії). При визначенні порядку проведення ревізії слід враховувати заплановані слідчим заходи щодо розслідування кримінальної справи. Усі свої дії ревізор повинен погоджувати зі слідчим. Особливо це стосується його звертання до підприємств (організацій) щодо проведення зустрічних перевірок, тому що у таких випадках потрібно передбачати можливість змови, злочинних зв'язків між підприємствами. Завчасно «попереджені» службовою особою органу державного фінансового контролю злочинці зможуть ужити заходів щодо приховування або знищення слідів розкрадань, інших корисливих зловживань і навіть зникнути від слідства та суду;

4) забезпечення черговості виклику осіб, діяльність яких перевіряється, для одержання пояснень. Неузгодження службовою особою органу ДФК і слідчим цього питання може негативно вплинути на якість і строки розслідування кримінальної справи. Потрібно запобігати тому, щоб певні особи передчасно не дізнались про викриті зловживання. Тому в багатьох випадках при проведенні ревізії на вимогу слідчого доцільно спочатку допитати цих осіб, а потім надати можливість службовій особі органу ДФК відібрати від них пояснення. Слідчий може прийняти рішення про допит посадової або матеріально відповідальної особи в присутності службової особи з тим, щоб ревізор врахував їх пояснення з конкретних обставин при виборі необхідних методів, прийомів і напрямів документальної ревізії.

5) забезпечення збереження документів, які містять ті чи інші дані про обставини кримінальних дій певних осіб. При проведенні ревізії працівники правоохоронних органів повинні забезпечувати службовій особі органу державного фінансового контролю необхідний обсяг роботи, надаючи всі необхідні матеріали. При цьому обов'язково вживаються заходи зі збереження документів, насамперед, неофіційних записів (чорнові записи, боргові розписки, записи подвійного обліку), а також різних варіантів одного й того ж документа, оскільки такі джерела доказів злочинці намагаються знищити у першу чергу. Оперативно-слідчим шляхом і в процесі проведення ревізії можна знайти і долучити до кримінальної справи різні сумнівні обліково-бухгалтерські документи (журнали, книги, зошити і таке інше), які надалі можуть мати суттєве значення для розслідування. Дізнавачу і слідчому необхідно пам'ятати, що всі використані і знайдені у процесі проведення документальної ревізії документи ретельно зберігаються до закінчення судового розгляду з кримінальної справи.

Тісна взаємодія ініціатора проведення документальної ревізії зі службовою особою органу державного фінансового контролю передбачає постійний обмін інформацією між ними з тим, щоб слідчий або дізнавач дізнавались про нові обставини, виявлені перевіркою, раніше, ніж підозрювана чи посадова особа. При проведенні ревізії слідчому та дізнавачу

необхідно налагодити взаємостосунки зі службовою особою таким чином, щоб вона систематично інформувала їх про хід ревізії і негайно повідомляла про виявлені нові факти зловживань.

Вони повинні періодично цікавитися ходом перевірки, спрямовувати роботу службової особи органу державного фінансового контролю на швидке і доброякісне виконання завдання. Якщо слідчий або дізнавач будуть лише спостерігати за ходом ревізії і пасивно чекати її результатів, то це може призвести до неповного викриття вчинених зловживань. Крім того, висновки перевірки можуть суперечити фактам, установленим по справі оперативно-слідчим шляхом, що значно ускладнить розслідування злочину.

Слідчий чи дізнавач, які підтримують тісні взаємовідносини зі службовою особою органу державного фінансового контролю, ще до закінчення ревізії знають попередні результати, які одержано в ході ревізійної перевірки. Більш того, вони цікавляться, як оформляються результати ревізії, які складаються розрахунки, які документи додано до акта ревізії тощо. Виходячи з вимог розслідування, слідчий може надати службовій особі органуДФК певні рекомендації щодо складання акта ревізії та оформлення її результатів.

До пред'явлення акта ревізії ініціаторам перевірки службова особа органу державного фінансового контролю, яка призначила ревізію, повинна розглянути його і вжити відповідних заходів у межах своїх прав. Ці заходи можуть бути спрямовані на усунення викритих порушень у фінансово-господарській діяльності підприємства, на притягнення винних осіб до дисциплінарної відповідальності тощо.

Після одержання матеріалів документальної ревізії слідчий повинен їх оцінити. Матеріали ревізії перевіряються та ретельно вивчаються з позиції правових вимог і по суті.

Слідчий установлює додержання при проведенні ревізії прав осіб, діяльність яких перевірялась. Оперативно-слідча практика свідчить про те, що саме внаслідок порушених прав багато матеріалів ревізій виявляються недоброякісними. Найтиповішими порушеннями є проведення ревізій без участі посадових осіб або матеріально відповідальних осіб, складання акта без перевірки та без врахування їх пояснень стосовно тих чи інших протиправних господарських операцій.

Питання обов'язкової участі при проведенні ревізії підозрюваної (звинувачуваної) особи має особливу значимість, оскільки вказані особи майже завжди зацікавлені в результатах ревізії, тому що вважають, що саме за цими результатами буде визначена вина кожного. Посадові й матеріально відповідальні особи, фінансово-господарська діяльність яких перевіряється, обов'язково повинні бути ознайомлені з усіма обліково-бухгалтерськими документами і записами, в яких установлені будь-які розбіжності, а також з усіма фактами виявлених у ході ревізії порушень та зловживань.

Бувають випадки, коли в процесі ревізії службові особи органу державного фінансового контролю окремі перевірочні дії (контрольний

обмір, контрольний запуск сировини у виробництво тощо) провадять при відсутності осіб, які безпосередньо відповідали за певну частину роботи. Надалі ці особи починають оскаржувати результати перевірок, що, безумовно, впливає не тільки на доброякісність ревізії, але й на повноту, об'єктивність їх результатів і строки розслідування.

У випадках, коли підозрювана (звинувачена) особа знаходиться під вартою, їй також повинна бути надана можливість участі в ревізії. Для цього слідчий (а при необхідності й оперативний працівник) разом зі службовою особою органу державного фінансового контролю виїжджають з усіма необхідними документами до місця перебування підозрюваної (звинуваченої) особи, або, навпаки, останню доставляють до місця знаходження документів. В останньому випадку місце і час ознайомлення підозрюваної (звинуваченої) особи з матеріалами ревізії, у тому числі з, її висновками, визначається слідчим особисто, з урахуванням матеріалів справи.

Аналіз матеріалів ревізії по суті починається зі з'ясування того, які конкретні факти порушень установлені службовою особою органу державного фінансового контролю, чи містять ці порушення ознаки злочину і якого конкретно. Службова особа за допомогою методів документальної перевірки і фактичного контролю лише виявляє факти порушень (у тому числі корисливого спрямування), які вказують на обставини, за якими маскуються злочини. Слідчий зобов'язаний перевірити висновки службової особи органу ДФК за цими фактами і встановити:

- чи в повному обсязі виконано поставлене перед службовою особою завдання. У разі часткового невиконання завдання з'ясовується, чим це обґрунтовано;
- як повно проведена документальна перевірка за кожним поставленим питанням;
- на підставі яких фактів порушень господарської діяльності зроблені висновки службової особи органу ДФК і наскільки мотивовані вони;
- за допомогою яких методів перевірки встановлені факти порушень;
- чим підтверджуються виявлені факти порушень (якими документами, поясненнями яких осіб тощо), чи можна вважати їх достатньо встановленими;
- чи заперечуються висновки ревізії особами, діяльність яких перевірялась. У разі оскарження висновків ревізії необхідно з'ясувати, чи спростовані заперечення службовою особою органу ДФК;
- на підставі яких документів, розрахунків визначена заподіяна матеріальна шкода, чи правильні методи для цього використовувалися;
- чи не містить акт ревізії протиріч, неточностей, помилок;
- чи є необхідність судово-бухгалтерської експертизи;
- які організаційні, оперативно-розшукові та слідчі дії необхідно провести з метою додаткової перевірки фактів порушень чи корисливих зловживань, виявлених у процесі документальної ревізії.

Акт документальної ревізії оцінюється дізнавачем або слідчим виходячи з відповідності документа таким вимогам:

а) у змісті акта характеризуються конкретні факти порушень, викриті у фінансово-господарській діяльності підприємства і діях певних посадових та матеріально відповідальних осіб;

б) факти порушень характеризуються та описуються на підставі первинних і зведених обліково-бухгалтерських документів з обов'язковим посиланням на них;

в) кожний факт порушення, установлений ревізією, всебічно описується з позиції правильності документального оформлення, обліку, законності та доцільності відповідних господарських операцій;

г) описова частина акта викладається грамотно, повно, чітко, без формальної констатації порушень.

При оцінці акта ревізії слідчий чи дізнавач повинні враховувати те, що зміст цього документа значною мірою залежить від якості і конкретності поставленого перед службовою особою завдання. В акті не повинно бути докладного описання порушень некримінального характеру, які виходять за межі завдання слідчого, але обов'язково викладаються прийоми, способи та методи дослідження обліково-бухгалтерської інформації. При викритті в ході ревізії фактів нестач або лишків матеріальних цінностей і грошових коштів вказуються причини, період їх утворення, а також коло винних осіб. До акта ревізії обов'язково додаються необхідні розрахунки, довідки, відомості, пояснення тощо. Оцінюючи акт документальної ревізії, слідчий чи дізнавач враховує його значення для справи, що розслідується. При цьому необхідно пам'ятати, що джерелом доказів є описова частина акта, в якій міститься характеристика важливих для справи фактів. Для досудового слідства висновки службової особи органу ДФК є лише орієнтиром щодо встановлення обставин злочинної діяльності.

За результатами оцінки матеріалів ревізії слідчий може прийти до висновку про необхідність проведення додаткової або повторної ревізії.

Додаткова ревізія може призначатися, якщо:

- завдання, поставлене перед первинною документальною ревізією, було виконано не повністю і є потреба у перевірці нез'ясованих питань;
- ревізія з окремих питань була проведена поверхово або вибірково шляхом при необхідності здійснення суцільної перевірки господарських операцій;
- матеріали справи свідчать про необхідність додаткової перевірки ділянок або діяльності посадових та матеріально відповідальних осіб, які не стали об'єктом попередньої ревізії;
- особи, службова діяльність яких перевірена шляхом ревізії, обґрунтовано повідомлять про неповноту проведеної ревізії.

Додаткова ревізія може бути проведена службовою особою органу ДФК, який здійснював попередню документальну ревізію.

Фактичними підставами для проведення повторної ревізії можуть бути:

- суттєві порушення при проведенні ревізії прав осіб, службова діяльність яких перевірялась, за винятком випадків, коли встановлено їх навмисне ухилення від участі у перевірці;
- протиріччя між матеріалами та висновками первинної ревізії і матеріалами справи, які підтверджують злочинну діяльність певних осіб;
- наявність даних, які свідчать про необ'єктивність або недостатню компетентність службової особи органу ДФК, що проводила ревізію;
- необґрунтованість висновків ревізії, тобто їх невідповідність іншим матеріалам справи, яка перебуває у провадженні слідчого;
- невикористання службовою особою органу ДФК науково-обґрунтованих методів проведення ревізії або проведення ревізійної дії (інвентаризації, контрольного обміру тощо) з порушенням установлених правил;
- повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновки без попереднього проведення повторної документальної ревізії.

У ході повторної ревізії перевіряються висновки первинної ревізії, установлюється характер допущених помилок, тому, як правило, для її проведення призначається інша службова особа органу ДФК.

Для з'ясування деяких питань, які виникають при аналізі та оцінці матеріалів документальної ревізії, слідчий може залучати не лише службову особу органу ДФК, а й іншого фахівця, що запрошується як консультант.

Якщо питання з матеріалів справи не можуть бути вирішені вищезазначеним способом, а потребують офіційного висновку неупередженого спеціаліста з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, тоді призначається судово-бухгалтерська експертиза.

4. Проблемні аспекти призначення ревізій та перевірок під час здійснення досудового розслідування у кримінальних провадженнях

Особливе місце під час проведення досудового розслідування у кримінальних провадженнях про злочини, вчинені в сфері економіки, займає призначення та проведення ревізій і перевірок, що дозволяють здійснити вивчення та дослідження діяльності певної установи, підприємства або організації з метою перевірки правильності та законності дій їх службових осіб, а отримані висновки підтверджують чи спростовують можливі порушення вимог законодавства, та відповідно до п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК України можуть бути використані як докази.

Ревізія (інспектування) полягає в 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, результати якої викладаються в

акті (ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. №2939-ХІІ). Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868 утворено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, реорганізувавши Державну фінансову інспекцію (далі — ДФІ) шляхом перетворення, а розпорядженням КМУ «Питання Державної аудиторської служби» від 24.06.2016 р. № 519-р на Держаудитслужбу покладено функції і повноваження ДФІ, діяльність якої припиняється.

Податковий кодекс України (далі — ПКУ) визначає види перевірок, що мають право проводити контролюючі органи (ст. 75.1 ПКУ), якими є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику та його територіальні органи (стаття 41.1 ПКУ). Крім того, ряд інших законодавчих актів надають право різним контролюючим органам повноваження на здійснення перевірок.

Оскільки КПК України не визначає в якому саме порядку отримуються акти ревізій та перевірок (або це захід забезпечення кримінального провадження, або слідча дія), слід відзначити, що серед науковців існують різні погляди на процесуальний статус ревізій та перевірок, які проводяться під час досудового розслідування, серед яких можна виділити наступні. Проведення ревізії — це непроцесуальна дія, оскільки ревізор, виконуючи службове доручення, підпорядковується не слідчому, а керівнику організації, який призначає ревізію й керує діями ревізора (Камлик М. І. Судова бухгалтерія: підручник/ М. І. Камлик. К.: Атіка, 2000. 336 с.), (Бандурка А. М. Судебная бухгалтерия / А. М. Бандурка, А. А. Бандурка, В. А. Лукин, В. Д. Поникаров и др. — Х. : ООО Издательство «Титул», 2007. 468 с.).

Ревізія — це процесуальна дія. Ряд вчених, у тому числі Л. Г. Шапіро відмічали, що проведення ревізії в кримінальному провадженні є самостійною формою використання спеціальних знань, що у випадку призначення слідчим або прокурором втрачає адміністративний характер і перевтілюється із засобів господарського контролю в кримінально-процесуальну дію (Шапіро Л. Г. Процессуальные и криминалистические аспекты использования специальных знаний при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности / Л. Г. Шапиро. М.: Юрлитинформ, 2007. 320 с.).

Проведення ревізії — це змішана процесуальна та адміністративна дія. Ревізія є дією адміністративно-правового характеру, а в сфері кримінального судочинства є способом збирання доказів та полягає в перевірці слідчим або прокурором за допомогою ревізора фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації, що відбувається в кримінально-процесуальній формі (Бондаренко О. О. Процесуальний статус обізнаних осіб та їх правовідносини з дізнавачем і слідчим у кримінальному судочинстві

України: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / О. О. Бондаренко; Національний ун-т внутр. справ. Х., 2004. 260 с).

Ревізія — це слідча дія, оскільки проводиться за рішенням слідчого, а ревізор відноситься до спеціалістів, які не є самостійними в своїх діях, а підпорядковуються суб'єкту розслідування і діють у межах його повноважень (Романюк Б. В. Сучасні теоретичні та правові проблеми використання спеціальних знань у досудовому слідстві: авто-реф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Б. В. Романюк; Національна акад. внутр. справ. К., 2002. 20 с.).

Ревізія в кримінальному провадженні є процесуальною дією, що відбувається за ініціативи слідчого або прокурора на підставі відповідного рішення слідчого судді та полягає в залученні службових осіб, уповноважених на здійснення ревізійних (інспекційних) та перевірочних дій, до вчинення таких дій з метою дослідження певних питань, що цікавлять слідство. Наведене підтверджує необхідність віднесення ревізій та перевірок або до заходів забезпечення кримінального провадження або до слідчих (розшукових) дій, у зв'язку з чим це питання підлягає нормативному врегулюванню.

Слід відзначити, що головною невирішеною на цей час проблемою є відсутність у КПК України прямих норм, що визначають повноваження органів досудового розслідування, прокуратури, а також суду, на призначення ревізій і перевірок під час досудового розслідування. Раніше КПК України передбачалося, що слідчий та прокурор уповноважені призначати ревізії та перевірки в порядку, визначеному законом, проте після виключення п. 4 ч. 2 ст. 40, та п. 6 ч. 2 ст. 36 КПК України на підставі Закону України «Про прокуратуру» № 1697-VII від 14 жовтня 2014 року, який набрав чинності 15.07.2015 р., вказані зміни призвели до ускладнення виконання стороною обвинувачення вимог ст. 2 КПК України щодо забезпечення повного та неупередженого розслідування.

Однак, у подальшому з метою виконання завдань кримінального провадження, а також виходячи з аналізу норм кримінального процесуального законодавства України, слідчими та прокурорами здійснювався вихід із вказаної ситуації, виходячи із наступного. Згідно з ч. 1 ст. 1 КПК України порядок кримінального провадження на території України визначається лише кримінальним процесуальним законодавством України, яке відповідно до ч. 2 ст. 1 КПК України складається з відповідних положень Конституції України, міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, цього кодексу та інших законів України. Водночас, ч. 2 ст. 93 КПК України передбачено, що сторона обвинувачення здійснює збирання доказів, в тому числі і шляхом отримання від органів державної влади висновків ревізій та актів перевірок.

Позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за наявності хоча б однієї з низки обставин, зокрема, в разі надходження

доручення щодо проведення ревізій, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю, і проводиться вона органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні (п. 5 ч. 5 ст. 11, ч.6-8 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (далі — Закон).

Порядком взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби, органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затвердженим спільним наказом від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25.10.2006 р. за № 1166/13040 (далі — Порядок) позапланова виїзна ревізія на об'єкті контролю за зверненням правоохоронного органу проводиться в разі надання ним постанови про призначення ревізії, а якщо справу порушено за фактом, що стосується діяльності підконтрольної установи, до постанови додається дозвіл суду на проведення ревізії (підпункт 2 п. 2.4 Порядку). Документальна позапланова перевірка здійснюється, якщо отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки (підпункт 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПКУ).

Детективам Національного бюро додаткове право на ініціювання питання про проведення ревізій та перевірок надає п. 2 ч. 2 ст. 19-2 Закону «Про Національне антикорупційне бюро України», відповідно до якого орган державного фінансового контролю, а також інші державні органи, що здійснюють державний контроль за дотриманням фізичними та юридичними особами законодавства України, з метою запобігання та протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним до підслідності Національного антикорупційного бюро, зобов'язані за зверненням НАБУ проводити в межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю за дотриманням законодавства України фізичними та юридичними особами.

Отже, вищенаведені нормативні акти надавали правові підстави слідчим та прокурорам ініціювати питання про призначення ревізій та перевірок у рамках кримінальних проваджень. З урахуванням вищевказаного та встановлених під час досудового розслідування обставин ними обґрунтовувалися відповідні клопотання до слідчих суддів про надання дозволу на проведення позапланових ревізій та позапланових перевірок (призначення позапланових ревізій та позапланових перевірок). При цьому забезпечувався належний судовий контроль за дотриманням прав, свобод та інтересів осіб у кримінальному провадженні, оскільки такі клопотання слідчих та детективів погоджувалися з прокурором у кримінальному провадженні процесуальним керівником та в подальшому розглядалися слідчим суддею, саме який і приймав остаточне рішення про це.

Враховуючи, що відповідно до ч. 6 ст. 9 Кримінального процесуального кодексу України, у випадках, коли положення цього кодексу не регулюють або неоднозначно регулюють питання кримінального

провадження, застосовуються загальні засади кримінального провадження, визначені ч. 1 ст. 7 цього кодексу, вищезначений порядок отримання дозволу від слідчого судді на проведення ревізій та перевірок за змістом та формою в цілому відповідав загальним засадам кримінального провадження, визначеним ст. 7 КПК України. Таким чином, з аналізу вищевказаних правових норм та сталої слідчо-суддівської практики можна стверджувати про наявність у законодавчих актах підстав для звернення слідчими та прокурорами до слідчих суддів з відповідними клопотаннями.

Слід відзначити, що окремим недоліком при цьому була відсутність, передбаченого КПК України, порядку забезпечення права на оскарження процесуальних рішень про призначення ревізій та перевірок зацікавленими особами. Відтак, у зв'язку з відсутністю у КПК України прямої норми, яка б передбачала порядок призначення та проведення ревізій і перевірок в рамках кримінального провадження, деякі слідчі судді з вказаних підстав відмовляли в задоволенні таких клопотань, що свідчить про неоднакове тлумачення та застосування ними вищевказаних законодавчих актів.

Однак подальші судові рішення Верховного Суду з цього питання, зокрема, ухвала колегії суддів першої судової палати Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 6 березня 2018 року (справа № 243/6674/17-к, провадження № 51-499км17) за результатами розгляду касаційної скарги на ухвалу апеляційного суду, якою відмовлено у відкритті апеляційного провадження на ухвалу слідчого судді, котрою надано дозвіл на проведення комплексної позапланової перевірки щодо законності та цільового використання земельної ділянки з боку посадових осіб ТОВ «Синтоп», фактично вказує на відсутність повноважень у прокурора і слідчого призначати ревізії і перевірки, а слідчі судді вирішують лише ті питання, що віднесені до їх повноважень КПК України (ч. 3 ст. 26 КПК), до яких не відносяться питання призначення ревізій та перевірок.

Аналізуючи норми КПК України Верховний суд вказав, що «Закони та інші нормативно-правові акти України, положення яких стосуються кримінального провадження, повинні відповідати цьому Кодексу. При здійсненні кримінального провадження не може застосовуватися закон, який суперечить цьому Кодексу.

Таким чином, корпус норм КПК свідчить про те, що законодавець визначив повноваження кожного суб'єкта кримінального процесу лише цим Кодексом і виключив будь-яку можливість виводити наявність таких повноважень із положень «інших законів».

Крім того, Верховний Суд відзначив, що «Частина друга статті 93 КПК передбачає, серед іншого, що збирання доказів можливе за допомогою витребування та отримання висновків ревізій та актів перевірок, а частина друга статті 89 визначає як джерело доказів, серед іншого, акти перевірок. Ці положення процесуального закону також не дають повноважень слідчому судді надавати дозвіл на призначення перевірки. Використання виразу «витребування та отримання» передбачає повноваження використовувати в

якості доказів висновки ревізій і актів перевірок (як і будь-які інші документи), що існують незалежно від кримінального розслідування. Процесуальний закон чітко відрізняє документи, створені в межах кримінального провадження, від документів, походження яких не залежить від кримінального провадження, і підпорядковує ці два типи документів різному правовому режиму. Тому помилково виводити з повноваження «витребувати» повноваження «призначити» перевірку.

У подальшому постановою Великої Палати Верховного Суду від 23 травня 2018 року в цій же справі № 243/6674/17-к (провадження № 13-16сво18) визначено, що «Зважаючи на важливість для суб'єктів, щодо діяльності яких слідчі судді надають дозволи на проведення позапланових перевірок, прав, установлених статтею 8 Конвенції та статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, та враховуючи відсутність надійних процесуальних механізмів захисту прав під час підготовчого провадження, Велика Палата вважає практичним та ефективним право на апеляційний перегляд таких ухвал у стадії досудового розслідування».

Наведена правова позиція Верховного Суду фактично змінює слідчо-суддівську практику в питанні призначення позапланових ревізій і перевірок під час досудового розслідування, по суті констатуючи, що слідчі, прокурори та слідчі судді не уповноважені вирішувати такі питання. Таким чином, можна стверджувати, що в кримінальному судочинстві склалося досить серйозне невирішене проблемне питання, у зв'язку з чим суттєво ускладнюється виконання слідчими та прокурорами обов'язку забезпечення всебічного, повного й неупередженого дослідження обставин кримінального провадження та забезпечення прийняття законних і неупереджених процесуальних рішень у кримінальних провадженнях про злочини у сфері економіки, що не відповідає вимозі ч. 2 ст. 9 КПК України.

З урахуванням означеного, а також необхідності виконання завдань кримінального провадження, визначених ст. 2 КПК України, доцільним є передбачення у КПК України повноважень слідчих та прокурорів ініціювати питання про призначення ревізій і перевірок, а слідчих суддів призначати ревізії та перевірки.

Враховуючи велике значення, яке відіграють ревізії і перевірки для дослідження фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження й підлягають доказуванню у кримінальних правопорушеннях у сфері економіки, а висновки та акти яких у розумінні ст. 99 КПК України мають доказове значення й відносяться до таких джерел доказів, як документи необхідним є віднесення їх або до заходів забезпечення кримінального провадження, або до слідчих (розшукових) дій, а також надання повноважень слідчим та прокурорам звертатися з клопотаннями про надання дозволу на проведення ревізій і перевірок (призначення ревізій і перевірок), а слідчим суддям надавати дозвіл на проведення ревізій і перевірок (призначати ревізії і перевірки) за клопотанням слідчих та прокурорів, шляхом внесення відповідних змін до КПК України.