

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

ВЗАЄМОДІЯ ОРГАНІВ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ
З ПІДРОЗДІЛАМИ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ
УКРАЇНИ ПІД ЧАС ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ
У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

Методичні рекомендації

*За загальною редакцією доктора юридичних наук,
професора С. С. Чернявського*

Київ
2018

Авторський колектив:

Вознюк А. А., кандидат юридичних наук, доцент (Національна академія внутрішніх справ);

Брисковська О. М., кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник (Національна академія внутрішніх справ);

Запотоцький А. П., кандидат юридичних наук (Національна академія внутрішніх справ);

Неганов В. В. (Національна академія внутрішніх справ);

Дарага Р. Д., кандидат юридичних наук (Національне антикорупційне бюро України);

Єрмаков Ю. О., кандидат юридичних наук (Національна академія внутрішніх справ);

Лисецький О. О. (Національна академія внутрішніх справ)

Рецензенти:

Василинчук В. І., доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, професор кафедри спеціальної техніки та оперативно-розшукової діяльності Національної академії внутрішніх справ;

Грудзур О. М., кандидат юридичних наук, детектив Національного антикорупційного бюро України

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Національної академії внутрішніх справ від 19 грудня 2017 року (протокол № 4)

За загальною редакцією доктора юридичних наук, професора С. С. Чернявського

Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні [Текст]: метод. рек. / [А. А. Вознюк, О. М. Брисковська, А. П. Запотоцький та ін.] ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. С. С. Чернявського. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2018. – 40 с.

Розглянуто правові підстави й особливості взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні. Висвітлено проблемні питання в цій сфері та запропоновано шляхи їх вирішення.

Для слідчих, детективів, працівників прокуратури, суду, адвокатів, а також науковців, викладачів і курсантів.

УДК 343.132:343.148

© Національна академія внутрішніх справ, 2018

© Вознюк А. А., Брисковська О. М.,

Запотоцький А. П., Неганов В. В., Дарага Р. Д.,

Єрмаков Ю. О., Лисецький О. О., 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. Правова основа взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України	7
2. Підстави для проведення ревізії за дорученням органів досудового розслідування	11
3. Особливості проведення Державною аудиторською службою України ревізій, ініційованих органом досудового розслідування.....	20
4. Проблемні питання призначення позапланової виїзної ревізії за зверненням органів досудового розслідування	31
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	37

ВСТУП

Практична діяльність засвідчує, що під час досудового розслідування нерідко виникають ситуації, за яких встановлення певних обставин потребує спеціальних знань і навичок, застосування технічних або інших засобів, а також надання консультацій під час досудового розслідування та судового розгляду цих питань¹.

Під час розслідування слідчий зазвичай призначає ревізії в провадженнях про злочини проти власності (ст. 190, 191 Кримінального кодексу (КК) України), злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг (ст. 364, 365, 366, 367 КК України), учинені у сфері виробничої, фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності². Процес організації та розслідування таких кримінальних правопорушень ґрунтується на знанні бухгалтерського обліку, економіки, значного обсягу відповідних нормативних документів.

Згідно з ч. 2 ст. 93 Кримінального процесуального кодексу (КПК) України, сторона обвинувачення збирає докази шляхом витребування та отримання від органів державної влади й місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, службових і фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій, передбачених КПК України. Тобто ревізія є одним із законних способів збирання стороною обвинувачення доказів, визначених у ч. 2 ст. 93 Кодексу.

Ревізія (від лат. *revisio* – перегляд) – це форма контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи чи організації стосовно дотримання фінансового законодавства, достовірності обліку й звітності³

¹ Сфімов Ю. В. Актуальні проблеми реорганізації органу державного фінансового контролю та його взаємодія з правоохоронними органами. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/conf/2016-3/doc/1/02.pdf>.

² Узагальнення судової практики розгляду місцевими загальними судами Кіровоградської області клопотань слідчих, прокурорів про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії для забезпечення розслідування під час кримінального провадження у 2013 р. URL: <http://kra.court.gov.ua/sud1190/150/1568>.

³ Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: підручник. Київ: МАУП, 2004. 440 с.

Ревізії та перевірки передбачають використання спеціальних знань у діяльності з розслідування злочинів. Потреба в проведенні ревізій і перевірок здебільшого виникає в межах розслідування економічних злочинів, а також злочинів у сфері службової діяльності. Водночас роль цих засобів у збиранні кримінально-релевантної інформації під час розслідування злочинів чітко не визначена¹.

Правові й організаційні засади державного фінансового контролю визначає Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (в новій редакції 2012 року), у ст. 2 якого розкрито головні завдання органу державного фінансового контролю. Державний фінансовий контроль забезпечує орган державного фінансового контролю шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування (ревізії). У цьому контексті Державна аудиторська служба України слугує центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовує та координує Кабінет Міністрів України².

У кримінальному процесі потреба в проведенні ревізії визначається матеріалами кримінального провадження. Якщо під час проведення досудового слідства ревізію вже було проведено і слідчий дійшов висновку про необхідність витребування додаткових доказів, він може вимагати проведення додаткової ревізії. Потреба в проведенні ревізій може виникнути на різних етапах розслідування, але особливе значення має період її призначення, оскільки здійснення ревізії – процес досить тривалий, а отже, будь-яка затримка зумовлює подовження строків розслідування.

Відсутність належної кримінально-процесуальної регламентації порядку призначення ревізій спричиняє виникнення проблем у їх реалізації на практиці³.

У 2014 році законодавець виключив зі ст. 40 КПК України п. 4, згідно з яким слідчий мав право призначати ревізії та перевірки в порядку, визначеному

¹ Куриленко Д. Сутність та процесуальний статус ревізій і перевірок у кримінальному провадженні. *Національний юридичний журнал: теорія і практика*. 2015. С. 144.

² Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

³ Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.

законом. Таким чином, слідчого було позбавлено дієвого та швидкого механізму збирання доказів. Натомість в інших законодавчих актах (Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») залишилися норми, що регламентують проведення ревізій і перевірок за дорученням правоохоронних органів. Відсутність системності внесення змін до останніх призвела до того, що деякі питання призначення ревізій виявляються неузгодженими між собою, зокрема щодо процедури ініціювання проведення зазначених дій, використаної термінології, гарантій прав і законних інтересів підприємств, установ, організацій. Наявність зазначених дефектів, тобто певна прогалина в системі чинного законодавства, негативно позначається на правозастосовній практиці призначення та проведення ревізій у кримінальному судочинстві¹. З метою врегулювання зазначеної правової колізії було внесено на розгляд парламенту досі не прийнятий законопроект № 6482 від 22 травня 2017 року, яким передбачено забезпечення процесуального порядку призначення позапланових ревізій, перевірок у кримінальному провадженні².

Проблеми налагодження ефективної взаємодії правоохоронних органів із державними установами у сфері виявлення та розслідування фінансово-економічних злочинів були та залишаються актуальними як у наукових дослідженнях, так і в практичній діяльності.

¹ Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.

² Геращенко А. Ю., Чорновол Т. М., Гаврилюк М. В., Неганов В. В. Проект Закону про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61845.

1. Правова основа взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України

Ревізія – це форма фінансового контролю, що передбачає здійснення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами інспектування та полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка має забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб¹.

Законодавець виключив зі ст. 40 КПК України п. 4, згідно з яким слідчий мав право призначати ревізії та перевірки в порядку, визначеному законом. Це призвело до ускладнення виконання обов'язків слідчого щодо збирання доказів та виконання завдань кримінального судочинства в частині швидкого, повного та неупередженого розслідування.

Законодавчими, нормативно-правовими та відомчими актами у сфері проведення ревізій є:

- Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 року № 43;

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» від 20 квітня 2006 року № 550;

- спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53 (далі – Порядок взаємодії);

- наказ Державної фінансової інспекції України «Про затвердження примірних програм ревізії» від 14 березня 2014 року № 80;

- наказ Державної фінансової інспекції України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» від 14 грудня 2011 року № 90.

Отже, порядок призначення ревізій регулюється нормами Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Для ефективного регулювання взаємодії органів державного фінансового

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

контролю з правоохоронними органами, реалізації завдань і функцій органів Державної аудиторської служби, організації проведення позапланових ревізій у межах досудового розслідування, проведення перевірок шляхом залучення спеціалістів органів державного фінансового контролю розроблено Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затверджений спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53 та Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550¹.

Однак після прийняття цього спільного наказу набули чинності нові редакції КПК України, Закону України «Про прокуратуру» від 14 жовтня 2014 року № 1697-VII, «Про Національну поліцію» від 2 липня 2015 року № 580-VII, а також було прийнято інші закони, які сприяли створенню Національного антикорупційного бюро України і Державного бюро розслідувань. Таким чином, зазначений спільний наказ потребує скасування або суттєвого доопрацювання, оскільки існує потреба в розробленні нового порядку взаємодії, що забезпечить ефективне проведення органами державного фінансового контролю позапланових нетривалих ревізій з метою виконання органами прокуратури та досудового розслідування покладених на них функцій².

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної аудиторської служби України» від 28 жовтня 2015 року № 868, запроваджено діяльність Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) як центрального органу виконавчої влади. Її діяльність координує Кабінет Міністрів України, зокрема міністр фінансів України. Утворення зазначеного органу відбулось шляхом реорганізації

¹ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>; Неганов В. В. Удосконалення взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2. С. 51–66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aymvs_2016_2_7.

² Неганов В. В. Удосконалення взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2. С. 51–66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aymvs_2016_2_7.

Держфінінспекції¹. Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 було затверджено Положення про Державну аудиторську службу України².

Загалом зміст пунктів Положення про Державну аудиторську службу України, які визначали завдання, функції та права Держфінінспекції (нині – Держаудитслужби), майже не змінився. Найсуттєвішими змінами можна вважати розширення з трьох до п'яти переліку форм (напрямів) здійснення державного фінансового контролю Держаудитслужбою.

Напрямами здійснення державного фінансового контролю Держаудитслужбою є:

- державний фінансовий аудит;
- перевірка державних закупівель;
- інспектування (ревізія);
- моніторинг закупівель;
- контроль за станом внутрішнього аудиту.

Отже, основними змінами щодо напрямів здійснення фінансового контролю є включення до Положення про Держаудитслужбу таких напрямів, як моніторинг закупівель і контроль за станом внутрішнього аудиту.

Водночас Положення містить нововведення щодо провадження фінансового контролю. Зокрема, Держаудитслужба:

- здійснює контроль не лише за цільовим, а й за ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, а також за станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності (пп. 4 п. 4 Положення);
- проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової та господарської діяльності, ефективності й результативності в діяльності підконтрольних установ, а також достовірності фінансової звітності підконтрольних установ (пп. 5, 6 п. 4 Положення).

Основними завданнями Держаудитслужби є:

- 1) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- 3) надання в передбачених законом випадках адміністративних послуг³.

¹ Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовт. 2015 р. № 868. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>.

² Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

³ Там само.

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», передбачено право органу державного фінансового контролю перевіряти під час проведення державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси, іншу документацію, що підтверджує надходження й витрачання коштів і матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур державних закупівель, а також здійснювати перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо). У ст. 11 цього Закону визначено, що *позаплановою виїзною ревізією* є така ревізія, яку *не передбачено в планах роботи* органу державного фінансового контролю.

Позапланові виїзні ревізії Державної аудиторської служби, до яких може бути причетний або які може ініціювати орган досудового розслідування, відбуваються за таких обставин:

– *надходження доручення* щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, *Національної поліції*, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України; зазначені в дорученні *факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю*;

– у разі, коли вищий орган державного фінансового контролю (центральный апарат Держаудитслужби) в порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчим органом державного фінансового контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів. *Позапланова виїзна ревізія в цьому разі може ініціюватися вищим органом державного фінансового контролю лише тоді, коли стосовно посадових або службових осіб нижчого органу державного фінансового контролю, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або у випадку повідомлення їм про підозру в учиненні кримінального правопорушення*¹.

Рух і стан майна організації відображається в різних облікових документах. Злочинні дії, що здійснюються у сфері фінансово-господарської діяльності, завжди залишають сліди в цих документах у вигляді різних фальсифікацій, відхилень від нормального обігу цінностей. Такі фальсифікації зазвичай виявляють під час проведення документальних ревізій, результати яких можуть слугувати засобом збирання доказів у кримінальних провадженнях. Окрім цього, за допомогою ревізій під час досудового розслідування можна з'ясувати інші важливі для кримінального провадження обставини (наприклад, чи можна встановити за бухгалтерською звітністю факт відпрацювання робочого часу на виробництві тією чи іншою особою, яка в той

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

самий день і час могла бути причетна до вчинення злочину в іншому місці за межами виробництва), які можуть не стосуватися напряму питань порушення законодавства у сфері фінансово-господарської діяльності об'єкта ревізії.

Завдяки висновкам ревізії, які є невід'ємною частиною акта ревізії та водночас слугують джерелами доказів, слідчий встановлює фактичні дані, що мають значення для провадження. У межах проведення відповідної ревізії орган досудового розслідування має право звертатися до Державної аудиторської служби щодо проведення ревізії в кримінальному провадженні відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» від 20 квітня 2006 року № 550, Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII, а також залучати до ревізії відповідного експерта (згідно з вищезазначеними нормативними актами, КПК України та наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53).

2. Підстави для проведення ревізії за дорученням органів досудового розслідування

Важливим питанням, що стосується ініціювання, призначення та проведення ревізії, є *оцінка слідчим або прокурором можливих джерел інформації*, на підставі яких провадять ревізію.

Джерелами інформації, на підставі яких здійснюють ревізію, можуть бути:

- фінансово-господарські документи;
- бухгалтерські документи.

Оформлення таких документів здійснюють відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року, згідно з яким кожна юридична особа зобов'язана організовувати та забезпечувати збереження оброблених бухгалтерських документів, реєстрів і фінансової звітності протягом певного періоду з дня її реєстрації до ліквідації. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснює бухгалтерія, яка покликана контролювати його діяльність.

У межах інспектування та ревізії юридичних осіб під час здійснення бухгалтерського контролю необхідно встановлювати й ураховувати так звані **істотні елементи організації бухгалтерського контролю**, а саме:

- відокремлення функцій, пов'язаних із комерційною та фінансово-господарською діяльністю, від бухгалтерського обліку;
- поділ функцій щодо ведення бухгалтерського обліку;

- визначення міри відповідальності конкретних виконавців (за правильність приймання, зберігання, норм витрат сировини й матеріалів);
- визначення осіб, які мають право підпису документів і розпорядження цінностями;
- використання бланків суворої звітності;
- забезпечення зберігання цінностей.

Отже, використовуючи результати ревізії в кримінальному провадженні, слід зважати на можливість одержання відповідної інформації на підставі бухгалтерського обліку. Ревізії доцільно призначати лише з урахуванням питань, на які може бути надано відповіді та які можуть бути використані як належні докази в кримінальному провадженні¹.

Для залучення органом досудового розслідування Державної аудиторської служби України до проведення ревізії необхідно, щоб орган або особа, яка ініціювала проведення ревізії, подали до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії (із зазначенням дати її початку й закінчення) та документи, які, відповідно до ч. 6, 7 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також інші відомості (на вимогу суду). Водночас, згідно з п. 2.4 Порядку взаємодії, правоохоронний орган у робочому порядку (усно) має узгодити (на практиці це роблять заздалегідь перед поданням відповідного клопотання до слідчого судді) орієнтовну дату початку ревізії зі структурним підрозділом (або працівником) органу Держаудитслужби, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії. У разі отримання правоохоронним органом такого дозволу його за п'ять робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, необхідно надати відповідному органу Держаудитслужби².

У п. 1 ч. 5 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначено, що однією з підстав проведення позапланової ревізії є надходження доручення щодо проведення ревізії Державною аудиторською службою в підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції ч. 5 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»³.

Позапланові виїзні ревізії суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені цим Законом до підконтрольних установ, проводяться органами фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим

¹ Глібоко В. М. Окремі питання фінансового контролю та ревізії. *Проблеми законності*. 2015. № 129. С. 180–188.

² Неганов В. В. Генезис законодавства України про використання матеріалів ревізій, перевірок у кримінальному провадженні. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 2. С. 248.

³ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

у кримінальному провадженні¹. Водночас зазначені обмеження в підставах проведення ревізій, згідно із Законом, не поширюються на ревізії, які проводяться *після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ*, що ревізуються, *про підозру* в учиненні ними кримінального правопорушення відповідно до КПК України. Крім того, позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал².

Фактичними підставами для звернення слідчого до суду за дозволом на проведення ревізії можуть бути:

- наявність у матеріалах кримінального провадження окремих фактів протиправної діяльності, що підтверджують необхідність перевірки за первинними документами діяльності організації загалом (за умови, що за цей період планову ревізію не проводили);
- обґрунтоване клопотання підозрюваного щодо проведення ревізії;
- встановлення в процесі розслідування факту роботи підозрюваного в іншій організації на аналогічній посаді;
- виявлення в процесі розслідування злочинних зв'язків підозрюваного з представниками інших підприємств, організацій;
- повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість надати експертний висновок щодо конкретних питань без попередньої проведеної ревізії³.

Може йтися також і про інші фактичні підстави, що виникли з огляду на необхідність з'ясування за допомогою ревізії обставин, які належать до предмета дослідження кримінального провадження.

Згідно з п. 28 Постанови, **основний перелік позицій звернення правоохоронного органу до органу державного фінансового контролю**, є таким:

- повна назва об'єкта контролю, дані про його місцезнаходження, організаційно-правову форму;
- інформація про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ;
- обґрунтування необхідності проведення ревізії;
- перелік запитань, на які відповідно до компетенції органів державного фінансового контролю необхідно дати відповідь;
- зазначення періоду проведення ревізії об'єкта контролю;
- підпис керівника правоохоронного органу чи його заступника.

У п. 2.3 Порядку взаємодії фактично продубльовано перелік відомостей, визначених у п. 28 Постанови, проте додається, що окрім цього, звернення

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

² Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203; Попаденко Е. В. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 101.

³ Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.

правоохоронного органу має містити дані (за наявності), у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати до проведення інвентаризації та в яких суб'єктів господарювання – зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних звірок). Забезпечення проведення зустрічних звірок за межами регіону здійснюється правоохоронним органом – ініціатором ревізії.

Якщо зазначені дані викладено в рішенні суду про надання дозволу на проведення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу, до якого додається таке рішення.

Терміни прийняття рішення Державної служби за зверненням правоохоронного органу до плану проведення заходів державного фінансового контролю

Рішення щодо включення ревізії об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу до плану проведення заходів державного фінансового контролю приймає керівник органу державного фінансового контролю. Про прийняте рішення інформують відповідний правоохоронний орган протягом десяти робочих днів після отримання звернення¹.

Відповідно до п. 30 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550, звернення правоохоронного органу, що не відповідає вимогам, визначеним у п. 28 і 29 цього Порядку, та/або не належить до компетенції органу державного фінансового контролю, підлягає поверненню протягом десяти робочих днів правоохоронному органу для уточнення. Відповідно до п. 4.1 Порядку взаємодії, звернення правоохоронного органу, яке не відповідає вимогам п. 2.3 та 3.2 цього Порядку, залишається без виконання з обґрунтуванням причин неможливості його виконання.

Згідно з п. 27 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, за зверненням правоохоронного органу органи державного фінансового контролю в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю.

Отже, позапланову виїзну ревізію об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводять за умови надання таким органом до Державної аудиторської служби України:

1) клопотання слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії;

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

2) *ухвали суду про дозвіл на її проведення, у якому має бути зазначено підстави проведення ревізії, дату її початку та закінчення, номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дату й підстави повідомлення про підозру в учиненні кримінального правопорушення (для ревізії суб'єкта господарської діяльності, який не належить до підконтрольних установ);*

3) *постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру в учиненні нею кримінального правопорушення;*

4) *інформації про факти порушення об'єктом контролю – підконтрольною установою законів¹.*

Відповідно до п. 33 зазначеного Порядку, звернення правоохоронного органу, постанову слідчого або прокурора, рішення суду долучають до матеріалів ревізії та залишають в органі державного фінансового контролю.

Водночас надання правоохоронним органом до органу Держаудитслужби ухвали суду про дозвіл у проведенні ревізії менш ніж за п'ять робочих днів до початку ревізії хоча й не є законною підставою для невиконання такої ухвали слідчого судді, але на практиці застосовується органами Держаудитслужби як підстава не проводити ревізію. Тому питання своєчасності направлення матеріалів звернення правоохоронного органу до органу Держаудитслужби є вкрай актуальним. Також наявні випадки, коли датою початку ревізії в ухвалі суду визначено неробочий день або дату, яку попередньо не узгоджено з органом Держаудитслужби, що, як засвідчує практика, слугує черговою підставою для відмови в проведенні ревізії органом Держаудитслужби².

Програма ревізії

До компетенції органу державного фінансового контролю належить складання *програми ревізії* на підставі питань, що наявні у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду. Цю програму *письмово погоджують із правоохоронним органом* (п. 31 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами).

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», під час підготовки до ревізії посадові особи органу державного фінансового контролю складають програму ревізії у двох примірниках, де зазначають:

- найменування об'єкта контролю;
- тему;

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Nehanov V. V. Jurisprudence of unscheduled audits on financial activities in the criminal process in Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 1. P. 92.

- період;
- питання, що підлягають з'ясуванню під час ревізії (відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю).

Примірні програми ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та суб'єкта господарювання державного сектору економіки затверджено наказом Держфінінспекції України від 14 березня 2014 року № 80¹.

Програму затверджує керівник органу державного фінансового контролю чи його заступник. Один примірник цього документа надають керівникові об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику органу державного фінансового контролю для ознайомлення. Про проведення позапланової виїзної ревізії та зустрічної звірки заздалегідь не повідомляють².

Строки проведення позапланових виїзних ревізій

Відповідно до п. 5 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», *тривалість позапланової виїзної ревізії не має перевищувати 15 робочих днів.*

Згідно з п. 6 ст. 11 Закону, *подовження строків* проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на період, що не перевищує:

- 15 робочих днів – для планової виїзної ревізії;
- п'ять робочих днів – для позапланової виїзної ревізії.

Згідно з п. 6 ст. 11 цього Закону, *позапланова ревізія підконтрольної установи* не може проводитися частіше одного разу на квартал.

Позапланові виїзні ревізії суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені цим Законом до підконтрольних установ, проводяться органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Посадові особи органу державного фінансового контролю – працівник або група у складі двох і більше працівників органу державного фінансового контролю, що в межах компетенції органу державного фінансового контролю проводять ревізію або зустрічну звірку³.

Отже, перед початком ревізії, відповідно до п. 6 ст. 11 цього Закону, посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені

¹ Про затвердження примірних програм ревізії : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 берез. 2014 р. № 80. URL: <http://zpl.com.ua/content/programma-rev%D1%96z%D1%96%D1%97>.

² Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

³ Там само.

спеціалісти вправі приступити до проведення ревізії за наявності підстав для їх проведення, визначених цим та іншими законами України.

Підстави проведення Державною аудиторською службою України ревізії на об'єкті контролю – це надання посадовим особам підконтрольних установ (керівнику об'єкта контролю чи його заступнику), інших суб'єктів господарської діяльності *під розписку на примірнику програми ревізії органу державного фінансового контролю:*

1. *Направлення на ревізію із зазначенням:*

- дати його видачі;
- назви органу державного фінансового контролю;
- мети й виду ревізії;
- обґрунтування проведення такого заходу;
- дати початку й закінчення ревізії;
- посади, звання та прізвищ посадових осіб органу державного фінансового контролю, які проводитимуть ревізію.

Направлення на ревізію є дійсним за умови наявності підпису керівника органу державного фінансового контролю, скріпленого печаткою органу державного фінансового контролю.

2. *Копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, у якому зазначено:*

- обґрунтування (підстави) проведення такої ревізії;
- дату її початку й дату закінчення.

У разі проведення ревізії щодо *суб'єктів господарської діяльності, не віднесених цим Законом до підконтрольних установ, також зазначають:*

- номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування;
- дату й підстави повідомлення про підозру в учиненні кримінального правопорушення¹.

Ненадання цих документів посадовим особам підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності або їх надання з порушенням встановлених вимог є підставою для недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії.

Якщо посадові особи органу державного фінансового контролю в межах проведення позапланової виїзної ревізії надали направлення та копію рішення суду й примірник органу державного фінансового контролю для розписки, а керівник об'єкта контролю чи його заступник відмовляється від підпису, але не заперечує проти проведення ревізії, про це зазначають у вступній частині акта ревізії. Посадові особи органу державного фінансового контролю зобов'язані поставити підпис у журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

(у разі його надання). Факт ненадання об'єктом контролю журналу також фіксують у вступній частині акта ревізії¹.

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії, але за наявності у зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких належить до компетенції органу державного фінансового контролю, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану проведення заходів державного фінансового контролю на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами державного фінансового контролю в плановому порядку протягом поточного календарного року. Але слід зазначити, що в такому разі втрачається сенс власне ревізії як засобу швидкого отримання, збирання інформації з урахуванням строків розслідування, чинника раптовості, з'являється можливість знищення або перероблення фінансово-господарської документації, яка містить сліди злочинної діяльності².

Підсумовуючи вищевикладене, можна визначити **процесуальний порядок дій працівників правоохоронних органів щодо ініціювання призначення ревізії в кримінальному провадженні**:

- початок досудового розслідування шляхом внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань;
- встановлення фактичних підстав для проведення ревізії;
- залучення спеціаліста-економіста (бухгалтера), ревізора з метою отримання консультацій і визначення переліку питань ревізії;
- узгодження з органом Держаудитслужби орієнтовної дати початку ревізії;
- підготовка клопотання слідчого, прокурора про призначення ревізії;
- розгляд клопотання та винесення слідчим суддею ухвали про призначення ревізії;
- письмове звернення (у строк не менш ніж за п'ять робочих днів до дати початку ревізії) за підписом керівника правоохоронного органу чи його заступника до органу Держаудитслужби про необхідність початку ревізії з викладенням інформації про мету, завдання ревізії та питання, які необхідно дослідити під час її проведення, а також із наданням копії рішення суду про дозвіл на проведення ревізії;
- проведення ревізії спеціалістами – державними фінансовими інспекторами Державної аудиторської служби у визначені Законом строки;

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.

– складання за результатами проведення ревізії акта (відповідно до вимог, визначених у п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами), який передають (надсилають) до правоохоронного органу, що ініціював проведення ревізії;

– долучення акта ревізії та його висновків до матеріалів кримінального провадження;

– оцінка слідчим, прокурором долученого акта ревізії, його висновків згідно з вимогами ст. 94 КПК України¹.

Узагальнені висновки ревізії орган Держаудитслужби може направити до інших правоохоронних органів, які не були ініціаторами проведення ревізії.

Позапланова виїзна ревізія може відбуватися лише за наявності підстав для її проведення за рішенням суду. Водночас обмеження щодо підстав проведення ревізій, визначені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», не поширюються на ревізії, що проводяться після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, про підозру в учиненні ними кримінального правопорушення відповідно до КПК України². Відповідно до п. 29 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, позапланову виїзну ревізію об'єкта контролю за зверненням правоохоронного органу проводять у разі надання ним постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру в учиненні нею кримінального правопорушення³. *Тобто якщо посадовим особам установи, де необхідно провести ревізію, повідомлено про підозру, у клопотанні не обов'язково обґрунтовувати підстави для проведення ревізії та доводити її необхідність. Досить надати дані та зазначити в клопотанні про оголошення підозри, що, власне, і є достатньою підставою для ревізії*⁴.

¹ Хахуцяк О. Ю. Місце актів ревізії у кримінальному провадженні. *Юридична наука*. 2015. № 5. С. 160.

² Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

³ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

⁴ Запотоцький А. Позапланова виїзна ревізія як спосіб використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у сфері будівництва. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 5. С. 231–235.

3. Особливості проведення Державною аудиторською службою України ревізій, ініційованих органом досудового розслідування

Ревізію проводять шляхом документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними та зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими й іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності (далі – документи об'єкта контролю). У разі ведення бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів зберігання та обробки інформації на вимогу посадової особи контролюючого органу керівник об'єкта контролю має забезпечити оформлення відповідних документів на паперовому носії. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам контролюючого органу забезпечує керівник об'єкта чи його заступник. Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини й матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участі відповідних спеціалістів контролюючого органу або інших органів, підприємств, установ та організацій. Посадові особи контролюючого органу мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб контролюючого органу та за участі матеріально відповідальних осіб, а в разі перевірки обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт¹.

Строк проведення ревізії, а також склад, кількість посадових осіб органу державного фінансового контролю визначає орган державного фінансового контролю з урахуванням обсягу передбачених програмою ревізії питань.

Строки проведення ревізії

1. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» строки проведення ревізії становлять:

– для планової ревізії – 30 робочих днів;

¹ Запотоцький А. Позапланова виїзна ревізія як спосіб використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у сфері будівництва. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 5. С. 231–235.

– для позапланової – 15 робочих днів.

2. Подовження термінів проведення цих ревізій можливе лише за рішенням суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та п'ять робочих днів для позапланової виїзної ревізії¹.

Залежно від **повноти охоплення ділянок, які перевіряють**, ревізії поділяються на:

– *повні*, які передбачають перевірку всіх напрямів фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період;

– *часткові*, що спрямовані на перевірку лише окремих ділянок роботи підприємства, наприклад роботи одного відділу, касових операцій².

За **способом перевірки питань** ревізії ділять на *суцільні* та *вибіркові*:

– під час суцільної ревізії перевіряють усі документи й бухгалтерські записи за певний період;

– вибіркова ревізія передбачає перевірку лише частини документів і записів.

Застосування таких способів перевірки чітко не детерміноване, а отже, може бути встановлене на розсуд відповідальних осіб. Водночас у п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами чітко визначено, що акт ревізії містить *констатуючу частину, у якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, яким способом перевірки (вибірковим, суцільним) перевірено ці питання.*

Вибірковий спосіб перевірки може бути наявний, наприклад, під час перевірки відповідності сплаченої вартості товарів, робіт і послуг умовам укладених договорів, відповідності умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції, аналізу закупівельних цін на товари, роботи й послуги, якщо ці договори було укладено з резидентами. Натомість до вибірки можуть не потрапити операції за договорами на значні суми, а підсумковий розмір матеріальної шкоди (збитків), установлений за результатом перевірки, може бути значно заниженим. Для забезпечення ефективного планування роботи Держаудитслужби за умов нечисленного персоналу й значного навантаження на спеціалістів-ревізорів забезпечення суцільного способу перевірки за всіма операціями за договорами, укладеними з резидентами, не є доцільним. Водночас слід забезпечити

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Глібо В. М. Окремі питання фінансового контролю та ревізії. *Проблеми законності*. 2015. № 129. С. 180–188.

ефективне виконання функцій інспектування й аудиту з метою виявлення фактів завдання значних матеріальних збитків (учинення тяжкого злочину)¹.

Застосовуючи метод вибіркової ревізії, слід вивчати найбільш характерні та цінні за змістом документи. Ревізію банківських і грошових документів здійснюють лише суцільним методом. Якщо в процесі вибіркової ревізії було виявлено факти розкрадання або витрат, ревізор зобов'язаний перейти до *суцільної перевірки*, повідомивши про це керівництво, а в акті зазначити, щодо яких операцій і за який період було проведено перевірку суцільним методом.

Суцільний метод перевірки полягає в тому, що вивчають фінансово-господарську діяльність об'єкта загалом, тобто перевірці підлягають усі наявні документи. Спосіб дає об'єктивні результати, проте є доволі трудомістким. На підставі суцільної перевірки аудитор доходить висновку щодо достовірності, доцільності й законності відображення в бухгалтерському обліку й звітності дій, реалізованих економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється².

Відповідно до абз. 17 п. 5 розділу 3 Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджених наказом Державної фінансової інспекції України від 14 грудня 2011 року № 90, у разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом необхідно забезпечити перевірку цього питання суцільним способом³. Проте, на жаль, трапляються випадки, коли державні фінансові інспектори під час перевірки вибіркоким способом деяких питань програм ревізії виявляли порушення законодавства, проте в подальшому не було забезпечено перевірку суцільним способом відповідних питань програми ревізії. Такі недоліки під час проведення ревізії, у разі їх встановлення органом досудового розслідування, можуть слугувати підставами для ініціювання проведення додаткової (повторної) ревізії, з урахуванням встановлених законом вимог щодо неможливості проведення позапланової ревізії підконтрольної установи частіше одного разу на квартал.

Під час проведення документальної ревізії бухгалтер-ревізор має керуватися відповідною інструкцією, згідно з якою він має право:

а) оглядати приміщення, склади, сховища, у яких знаходяться грошові кошти й матеріальні цінності, перевіряти їх фактичний стан та (за потреби) проводити інвентаризацію;

б) вимагати письмові й усні пояснення від керівництва та працівників відповідного підприємства;

в) вивчати документи, які знаходяться в іншій організації та пов'язані з організацією, щодо якої триває перевірка, запитувати завірнені копії цих

¹ Неганов В. В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 243.

² Методичні прийоми організації аудиторської перевірки. URL: http://bookwu.net/book_osnovi-auditu_998/14_4.-metodichni-prijomi-organizaci-auditorsko-perivirki.

³ Про затвердження методичних рекомендацій : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 груд. 2011 р. № 90. URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8294/8295/464338/>.

документів, а також запитувати інші організації з питань ревізії. Рішення про вилучення оригіналів фінансово-господарських і бухгалтерських документів, арешт коштів на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах може приймати лише суд¹.

У процесі суцільної та вибіркової ревізій застосовують такі методи перевірки:

1) метод загальної перевірки, за якого у визначеному порядку й послідовності досліджують різні звітні документи (баланси, звіти, розпорядження, накази), записи в реєстрах синтетичного звіту з метою виявлення порушення принципів обліку й звіту, встановлення осіб, відповідальних за порушення нормативних актів;

2) метод детальної перевірки, що передбачає аналіз усіх рахунків аналітичного обліку й первинних документів, поглиблене вивчення окремих операцій за первинними та зведеними документами. Підсумком документальної ревізії є узагальнення та належне оформлення її результатів, які викладаються в акті ревізії, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок².

Згідно зі ст. 234¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення, від імені органів державного фінансового контролю розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право: керівник центрального органу виконавчої влади, що провадить державну політику у сфері державного фінансового контролю, його заступники, а також інші уповноважені керівником посадові особи цього органу³.

У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого належить до компетенції органу державного фінансового контролю, посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення. Пояснення оформляють на ім'я керівника органу державного фінансового контролю, який призначив ревізію, з обов'язковим зазначенням дати. Особам, від яких вимагають пояснення, вручають під особистий підпис відповідний перелік питань. Якщо працівники об'єкта контролю відмовляються від надання письмових пояснень, цей факт фіксують в акті ревізії. Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого належить до компетенції органу державного фінансового контролю, фіксують у констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб.

¹ Глібо В. М. Окремі питання фінансового контролю та ревізії. *Проблеми законності*. 2015. № 129. С. 180–188.

² Там само.

³ Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

Правоохоронний орган зазвичай звертається до Державної аудиторської служби України для проведення позапланової виїзної ревізії в межах досудового розслідування за такими категоріями кримінальних правопорушень:

- злочини проти власності (ст. 190, 191 КК України);
- злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг (ст. 364, 365, 366, 367 КК України);
- злочини проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян та злочини проти журналістів (ст. 356, 358 КК України);
- злочини проти правосуддя (ст. 382 КК України).

Відповідно до п. 3 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43, одним з основних завдань Держаудитслужби є таке: «у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір в установленому законодавством порядку»¹.

Згідно з Порядком взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, затвердженим спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53, матеріальною шкодою (збитками) є втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб².

Розмір матеріальної шкоди (збитків) визначено як «вартість втрачених активів або недоотриманих доходів, яка визначається за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами». З огляду на зазначене, умовою настання збитків є обставини порушення законодавства, які призвели до втрати активів або недоотримання доходів і фактично встановлені під час проведення ревізії господарсько-фінансової діяльності підприємства³.

¹ Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

² Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

³ Неганов В. В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 235.

Документування результатів ревізії здійснюється відповідно до законодавства з питань державного фінансового контролю. Причому в акті ревізії обов'язково відображають встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, унаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки) (п. 2.10 Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, затвердженого спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53). За неможливості визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) орган, що проводить ревізію, інформує відповідний правоохоронний орган для забезпечення організації проведення експертної оцінки цього розміру (п. 2.11 Порядку взаємодії).

До участі в ревізії за письмовим зверненням керівника органу державного фінансового контролю можуть залучати спеціалістів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, підприємств, установ та організацій¹.

Нині існує проблема щодо наявних судових прецедентів у разі оскарження підконтрольною установою вимог відносно усунення виявлених порушень законодавства, встановлених за підсумками проведеної ревізії. Зокрема, через відсутність методики встановлення розміру матеріальної шкоди (збитків) підконтрольна установа може оскаржити в суді результати ревізії в частині необґрунтованості власне розміру матеріальної шкоди. З огляду на ці підстави, висновок ревізії може піддаватися сумніву під час оцінки доказів на стадії судового розгляду кримінального провадження².

У ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачено, що розмір збитків, виявлених органом державного фінансового контролю, варто визначати в установленому законодавством порядку, проте в законах та підзаконних нормативно-правових актах не врегульовано методологію розрахунку розміру встановленої матеріальної шкоди (збитків) під час здійснення ревізії. Окрім цього, не підписано наказ Міністерства фінансів України (Держаудитслужби), який мав затвердити Методичні рекомендації щодо встановлення розміру матеріальної шкоди (збитків) під час здійснення інспектування органами Держаудитслужби³.

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Неганов В. В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 238.

³ Там само.

На практиці ревізори керуються Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116. Згідно з цим Порядком, розмір збитків визначають за допомогою проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів¹. У разі виявлення збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, їх розмір визначають відповідно до методики оцінювання майна, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2003 року № 1891². Цю методику застосовують для оцінювання об'єктів права державної та комунальної власності, майна суб'єктів господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі для визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною часткою (часткою комунального майна) в статутному (складеному) капіталі, у разі встановлення фактів розкрадання, нестачі, знищення, псування майна. Проте зазначена методика не поширюється на випадки оцінювання об'єктів права приватної власності, а також встановлення розміру майнової шкоди за фактами порушень законодавства під час проведення державних закупівель, придбання товарів/послуг не за ринковими цінами, банківських операцій тощо.

Законодавством передбачено можливість залучення спеціалістів до проведення ревізій. Відповідно до п. 3.1 Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, працівники органів Державної аудиторської служби України за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевітках, що проводяться правоохоронними органами в підконтрольних установах, та на інших об'єктах контролю – як спеціалісти. Працівників органів Державної аудиторської служби України направляють для участі в перевірках, які проводять правоохоронні органи, на підставі листа відповідного органу Державної аудиторської служби України³. У п. 3 ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначено, що органу державного фінансового контролю надається право

¹ Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 116. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP960116.html.

² Про затвердження методики оцінювання майна : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 груд. 2003 р. № 1891. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=3680295>.

³ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок¹.

У процесі перевірки спеціаліст використовує свої спеціальні знання, у межах компетенції надає консультації, знаходить відповіді на поставлені запитання, фіксуючи факти порушення законодавства з питань використання та збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначає розмір заподіяної матеріальної шкоди (збитків), встановлює посадових (службових) осіб, унаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства. Результати участі спеціаліста в перевірці оформляють у вигляді довідки, яку підписує спеціаліст із зазначенням посади та назви органу, який він представляє. Довідку складають у двох примірниках, один з яких надсилають правоохоронному органу – ініціатору перевірки, а другий – залишають у відповідному органі Державної аудиторської служби України.

В абз. 5 п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами зазначено, що за результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені спеціалісти, які проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складати довідки, які підписують відповідна посадова особа органу державного фінансового контролю чи спеціаліст і працівник об'єкта контролю, відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених у них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок². Згідно з п. 6.11 розділу IV Порядку взаємодії, довідка, надана спеціалістом, не є документом, який передбачає юридичні наслідки, а має інформативний характер³.

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

² Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

³ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

Права та обов'язки посадової особи служби, яку залучають як спеціаліста для участі в проведенні слідчої дії, визначено в ст. 71 КПК України.

Слід розмежовувати поняття «координація» та «взаємодія», адже їхній зміст суттєво різняться. Під час координації одна зі сторін лише виконує умови відносин, які організовує інша сторона. У межах взаємодії кожна сторона зобов'язана організовувати відносини. Так, за умов координації одна сторона є організатором і слугує керівним компонентом системи як суб'єкт управління, а друга – представлена як керований компонент, тобто об'єкт управління¹. Таким чином, поняття «взаємодія» є ширшим, ініціативним і двостороннім, що надає сторонам – учасникам дій повною мірою реалізувати свої повноваження та професійну компетентність. Під час взаємодії немає визначених нормативних обов'язків щодо застосування певних заходів, розподілу засобів і сил відповідних органів². Взаємодія має здійснюватися на основі дотримання законності, рівності всіх учасників, самостійності кожного правоохоронного органу в межах наданих йому повноважень, відповідальності керівників таких структур за виконання заходів, які на них покладено³.

Обов'язковість узгодження дати залучення спеціаліста не визначено ні в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», ні в КПК України. Водночас у п. 3.2 Порядку взаємодії йдеться про те, що звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу Державної аудиторської служби України як спеціаліста для участі в перевірці, що проводиться правоохоронним органом, має містити: обґрунтування необхідності залучення спеціаліста; дату, з якої необхідно буде залучити спеціаліста до проведення перевірки, та на який термін; повну назву об'єкта контролю, його місцезнаходження, дані про організаційно-правову форму; питання, на які спеціалістові необхідно буде надати відповідь. Звернення правоохоронного органу щодо направлення працівника органу Державної аудиторської служби України як спеціаліста для участі в перевірці розглядає службова особа органу Державної аудиторської служби України⁴.

У разі неможливості виконання звернення про виділення спеціалістів у зв'язку з проведенням планових та позапланових виїзних ревізій, орган Держаудитслужби протягом двох робочих днів письмово інформує про це

¹ Бандурка О. М., Литвинов О. М. Стратегія і тактика протидії злочинності : монографія. Харків : НікаНова, 2012. 318 с.

² Запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : наук.-практ. посіб. / [В. В. Кулаков, В. В. Лень, С. С. Мірошніченко та ін.]. Запоріжжя : Дніпров. металург, 2011. 289 с.

³ Проблеми протидії злочинності : підручник / [О. Г. Кальман, І. М. Козьяков, В. В. Куц та ін.] ; за ред. О. Г. Кальмана. Харків : Новасофт, 2010. 352 с.

⁴ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

відповідний правоохоронний орган, зазначаючи дату, з якої можливим буде направлення спеціаліста.

Відповідно до положень законів України «Про Національну поліцію», «Про прокуратуру» і «Про службу безпеки України», участь працівників зазначених органів у супроводженні перевірки як підконтрольних, так і непідконтрольних установ не передбачена. Так, згідно зі ст. 19 Основного Закону України, органи державної влади та місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Працівникам правоохоронних органів заборонено втручатись у дії працівників органу державного фінансового контролю, залучених як спеціалістів, вимагати від них надання інформації про результати участі спеціалістів у спосіб, що суперечить вимогам законодавства та цього Порядку, здійснювати інші дії, не передбачені нормативно-правовими актами, будь-яким чином впливати на прийняття рішення.

Відповідно до п. 15 Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550, керівники об'єкта контролю, а також підприємства, установи чи організації, у яких проводиться зустрічна звірка, забезпечують посадовим особам органу державного фінансового контролю місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків.

Працівники органу державного фінансового контролю зобов'язані в разі виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізії, повідомляти про виявлені зловживання й порушення державним органам та органам, уповноваженим управляти державним майном. Окрім цього, під час вилучення документів у зв'язку з їх підробкою або виявленими зловживаннями працівник органу державного фінансового контролю зобов'язаний негайно поінформувати про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігають до закінчення ревізії, після чого їх повертають відповідному підприємству, установі або організації, якщо відповідно до кримінального процесуального закону не прийнято рішення про вилучення цих документів.

Акт ревізії

Відповідно до п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, акт ревізії складають на паперовому носії державною мовою з наскрізною нумерацією сторінок. Цей документ містить:

– вступну частину, у якій зазначаються підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості

про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб органу державного фінансового контролю та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю в період, що підлягав ревізії;

– констатує частину, у якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єктові контролю внаслідок таких порушень з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, та зазначенням винних у їх допущенні осіб¹.

Акт ревізії складають у трьох примірниках: перший – для органу державного фінансового контролю, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених законодавством, зокрема п. 38 цього Порядку. Для унеможливлення підробок примірники акта візує посадова особа органу державного фінансового контролю на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок. Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігають у матеріалах ревізії. На звернення правоохоронного органу про видачу акта ревізії в разі, коли третій примірник вже надіслано іншому правоохоронному органу, орган державного фінансового контролю повідомляє про його назву, реквізити супровідного листа та видає завірену копію акта ревізії.

До акта додають необхідні довідки, розрахунки, відомості, пояснення тощо. Отримавши акт документальної ревізії, слідчий оцінює, а потім визначає процесуальні заходи щодо перевірки виявлених ревізором порушень. Зазвичай слідчий з'ясовує два питання: наскільки доброякісно проведено ревізію та яке значення для кримінального провадження мають її матеріали (у тому числі висновки ревізії). Усі документи, які були використані під час проведення ревізії, зберігаються до завершення судового розгляду в провадженні². Акт ревізії – документ, складений посадовими особами органу державного фінансового контролю, які проводили ревізію, що фіксує факт її проведення та

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Фещук В. В., Буличева Н. А. Акт ревізії як джерело доказів у кримінальному провадженні. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 119–123.

результати. *Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки щодо них є невід'ємною частиною акта*¹.

Органи державного фінансового контролю проводять із правоохоронними органами щоквартальні звірки результатів розгляду переданих їм актів ревізій відповідно до Порядку взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами, п. 34 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами.

Якщо строк позапланової виїзної ревізії, яка проводиться за рішенням суду, подовжений понад визначену Законом тривалість, посадові особи органу державного фінансового контролю зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта контролю також копію відповідного рішення суду².

Слідчий може вимагати проведення не лише первинної ревізії, а й повторної та додаткової ревізії. Причому звернення слідчого про проведення додаткової ревізії він має обґрунтувати в клопотанні, з яким він звертається до слідчого судді з метою отримання відповідної ухвали.

Докази збирає не ревізор, а слідчий, який використовує матеріали ревізії та з'ясовує за їх допомогою певні фактичні дані, що можуть мати значення як докази. Проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів можна вважати заходом, спрямованим на створення нових документів-доказів, які надалі процесуальним шляхом можуть бути зібрані слідчим.

Результати ревізій дають змогу сформулювати рекомендації щодо підготовки й проведення слідчих (розшукових) дій, спрямованих на виявлення, вилучення та дослідження документів, визначити основні напрями й можливості сучасних експертних досліджень документів і використання їх результатів під час розслідування злочинів.

4. Проблемні питання призначення позапланової виїзної ревізії за зверненням органів досудового розслідування

Аналіз практики призначення позапланових виїзних ревізій за зверненням органів досудового розслідування свідчить про наявність низки проблемних питань. Розглянемо їх більш детально.

1. Питання, що стосуються складання клопотань

Слід акцентувати на неналежній підготовці клопотань про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії, зокрема щодо обґрунтування

¹ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

² Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

підстав для її проведення, адже сторона, яка звертається з таким клопотанням, має довести викладені в ньому доводи. Так, непоодинокими є клопотання правоохоронних органів, у яких поставлено запитання статистичного й описового характеру, відсутнє належне обґрунтування необхідності проведення ревізійних дій, не конкретизовано сутність фінансових порушень на об'єкті, який підлягає ревізії (перевірці), наприклад зазначено: «...перевірити цільове використання бюджетних коштів, оскільки, можливо, під час їх використання були наявні порушення...»¹.

Завдання (мету) ревізії чи перевірки визначає орган, який доручив її проведення. Таку ревізію (перевірку) зазвичай проводять за переліком питань (програмою), які забезпечать виконання головного завдання ревізії (перевірки).

В окремих зверненнях поставлені правоохоронними органами питання не прив'язані до викладених фінансових порушень². Інколи перелік поставлених питань є надто широким, що унеможлиблює їх з'ясування за час ревізії. Також існують випадки дублювання питань або поставлення питань про фінансово-господарську діяльність об'єкта перевірки за різні періоди, що унеможлиблює їх зіставлення та перевірку. Усе це може слугувати підставою для відмови в проведенні перевірки.

Тому, формулюючи клопотання, доцільно під час визначення завдань ревізії та питань до ревізора консультуватися з фахівцем у сфері економіки. Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста має містити: обґрунтування необхідності залучення спеціаліста – стислий виклад сутності фактів, що можуть свідчити про порушення об'єктом перевірки законодавства, контроль за додержанням яких належить до компетенції органів державного фінансового контролю.

2. Питання щодо періоду призначення ревізії

Згідно з ч. 11, 12 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», тривалість позапланової виїзної ревізії не має перевищувати 15 робочих днів. Подовження термінів проведення позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на строк, що не перевищує п'яти робочих днів.

¹ Кикоть О. Г. Проблемні питання взаємодії підрозділів державної аудиторської служби України з правоохоронними органами та шляхи їх вирішення. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 47–56.

² Копилов А. М. Проведення ревізії (перевірки) органами ДФСУ як форма взаємодії зі слідчими підрозділами Національної поліції України під час протидії злочинам у сфері економіки *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 60–64.

На практиці окремі слідчі судді разом із поданням відповідного клопотання вимагають від слідчого письмового погодження із Державною аудиторською службою щодо дати початку ревізії. Інші слідчі судді не вважають обов'язковим надання слідчим такого погодження та розглядають такі клопотання відповідно до положень ст. 132 КПК України, які не вимагають погодження дати початку заходу забезпечення кримінального провадження з органом державного фінансового нагляду¹.

Водночас слідчі, звертаючись до слідчого судді з клопотанням про призначення позапланової виїзної ревізії, не можуть об'єктивно врахувати спроможність працівників органів державного фінансового контролю розпочати проведення ревізії саме в день, зазначений в ухвалі слідчого судді, що призводить до втрати часу та зменшення строку її проведення².

Слідчі, прокурори мають ураховувати, що несвоєчасне (менш ніж за п'ять робочих днів до початку ревізії) надання правоохоронним органом до органу Держаудитслужби ухвали суду про дозвіл у проведенні ревізії, а також відсутність попереднього узгодження з органом Держаудитслужби дати початку ревізії на практиці може стати приводом не проводити ревізію³.

У різних регіонах, або навіть у різних судах одного регіону, фактично сформувалися різні підходи щодо встановлення строків проведення такої позапланової ревізії. Нормою закону визначено, що саме слідчий суддя своєю ухвалою встановлює дату початку й закінчення позапланової ревізії в кримінальному провадженні⁴.

Однак законом не передбачено погодження періоду та переліку питань, які підлягають перевірці.

Тому пропонуємо в разі неможливості або недоцільності (з позиції слідчої тактики) погодження правоохоронним органом з органом Держаудитслужби періоду й переліку питань, які підлягають перевірці, зобов'язати Держаудитслужбу розпочинати позапланову виїзну ревізію в строк, зазначений в ухвалі слідчого судді. Якщо в працівників Держаудитслужби є об'єктивні обставини, з огляду на які вони не розпочали ревізію своєчасно, строк її

¹ Дударець Р. М. Актуальні питання призначення та проведення ревізій і перевірок за чинним законодавством України. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 38–42.

² Там само.

³ Nehanov V. Jurisprudence of unscheduled audits on financial activities in the criminal process in Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. No. 1. P. 92.

⁴ Неганов В. В. Удосконалення взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2. С. 51–66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aymvs_2016_2_7.

проведення слід продовжити на термін, рівний часу затримки (з повідомленням слідчого судді, який постановив ухвалу)¹.

3. Питання щодо визначення підстав проведення позапланових ревізій у КПК України

На відміну від інших способів збирання доказів, підстави звернення органів досудового розслідування, суду й порядок проведення ревізій та фінансових перевірок у межах кримінального провадження не врегульовано в нормах КПК України². На відсутності в чинному КПК України підстав для звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення ревізії наголошували й інші науковці³.

4. Питання неможливості призначення повторної ревізії

У п. 2.12 Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України⁴ зазначено, що в разі звернення правоохоронного органу стосовно призначення повторної ревізії з інших питань за аналогічний період ініціаторові звернення зазвичай повідомляють про неможливість її проведення та рекомендують звернутися до органу, який призначив ревізію вперше, надаючи, за його згодою, копію акта раніше проведеної ревізії. Ураховуючи викладене, слідчий позбавлений можливості перевірити шляхом ініціювання повторної позапланової ревізії ті відомості, які не були досліджені в межах раніше проведеної ревізії⁵. Крім цього, відповідно до ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал.

¹ Запотоцький А. Позапланова виїзна ревізія як спосіб використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у сфері будівництва. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 5. С. 231–235.

² Рожнова В. В. Забезпечення права сторін кримінального провадження на збирання доказів. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 101–105.

³ Дударець Р. М. Актуальні питання призначення та проведення ревізій і перевірок за чинним законодавством України. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 38–42.

⁴ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

⁵ Дударець Р. М. Актуальні питання призначення та проведення ревізій і перевірок за чинним законодавством України. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 38–42.

Отже, законодавець не дає можливості уточнити або перевірити відомості шляхом проведення повторної або іншої позапланової ревізії (якщо необхідність виникла в період до трьох місяців від часу проведення першої ревізії). *Єдиний шлях, який передбачено законодавцем, – це призначення судово-бухгалтерської експертизи*¹.

5. Питання щодо змісту акта документальної ревізії

Це питання здебільшого залежить від завдання, поставленого перед ревізором. Зокрема, наявні випадки, коли описання суті порушень і зміст питань, поставлених для проведення ревізії, різняться², що ускладнює як безпосередньо проведення ревізії, так і складання акта за результатами її проведення.

До акта додають необхідні довідки, розрахунки, відомості, пояснення тощо. Отримавши акт документальної ревізії, слідчий оцінює, а потім визначає процесуальні заходи щодо перевірки виявлених ревізором порушень слідчим шляхом³. Отже, слідчий вирішує, яке значення для кримінального провадження мають матеріали проведеної ревізії.

6. Питання відмови в наданні інформації суб'єктами господарювання на запити чи вимоги органів досудового розслідування

У разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії, але за наявності у зверненні правоохоронного органу фактів, що свідчать про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких належить до компетенції органу державного фінансового контролю, можливе включення ревізії об'єкта контролю до плану проведення заходів державного фінансового контролю на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органами державного фінансового контролю в плановому порядку протягом поточного календарного року⁴.

Однак період проведення ревізії має важливе значення, оскільки це досить тривалий процес, а отже, будь-яка затримка тягне за собою подовження строку розслідування.

Тому слідчі органи надсилають суб'єктам господарювання вимоги або запити про надання інформації або копій документів. На сьогодні набули поширення випадки відмови в наданні інформації суб'єктами господарювання на запити чи вимоги правоохоронних органів. Такі документи слідства здебільшого не мають назви або позначаються як «Вимога» чи «Запит». Так, у

¹ Дударець Р. М. Актуальні питання призначення та проведення ревізій і перевірок за чинним законодавством України. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 38–42.

² Кикоть О. Г. Проблемні питання взаємодії підрозділів державної аудиторської служби України з правоохоронними органами та шляхи їх вирішення. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 47–56.

³ Фещук В. В. Акт ревізії як джерело доказів у кримінальному провадженні. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 119–213.

⁴ Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

зазначених вимогах слідчі часто посилаються на ч. 5 ст. 40 та ст. 93 КПК України як на підставу запитування в суб'єктів господарювання документів чи інформації.

Суб'єкти господарювання зазвичай обмежуються ввічливою відмовою в наданні документів та інформації, обґрунтовуючи відмову відсутністю в Законі відповідного обов'язку суб'єкта господарювання, а також загальною політикою підприємства щодо ненадання документів на вимогу. Водночас інформаційні запити, адресовані органам державної влади чи місцевого самоврядування як суб'єктам господарювання здебільшого виконуються належним чином.

Тому надання документів у добровільному порядку відбувається досить рідко. У разі неотримання документів від суб'єктів господарювання на свою вимогу слідчий має право використати механізм отримання цих документів, який прямо передбачений у КПК України як тимчасовий доступ до речей і документів. Відповідно до положень п. 2 ч. 5 ст. 40 та п. 2 ч. 10 ст. 36 КПК України, клопотання слідчого чи прокурора може бути адресоване лише слідчому судді. Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не передбачено передання будь-яких клопотань слідчого або прокурора до органу державного фінансового контролю. Отже, для цього слідчому необхідно звернутися з клопотанням, погодженим із прокурором, до слідчого судді. За рішенням слідчого судді (ухвалою) конкретному слідчому може бути надано доступ до конкретних документів чи речей (з правом вилучення оригіналів чи без такого). За наявності дозволу слідчого судді (це має бути прямо вказано в ухвалі) слідчий має право вилучити оригінали документів, зазначених в ухвалі. Причому він зобов'язаний самостійно скласти опис оригіналів документів, що вилучаються, та залишити його на підприємстві.

Володільць речей і документів зобов'язаний виконати ухвалу слідчого судді та надати слідчому, зазначеному в ухвалі, доступ до документів. Вилучаючи оригінали документів, слідчий, окрім їх опису, зобов'язаний залишити володільцеві копії таких документів. У разі незгоди підприємства надати свою копіювальну техніку слідчий зобов'язаний виготовити копії документів за рахунок власних засобів і пристроїв згідно з ч. 4 ст. 165 КПК України. Те саме стосується й копіювання документів, до яких надано доступ без права вилучення оригіналів.

Якщо ж підприємство не виконує ухвалу слідчого судді про надання тимчасового доступу до речей і документів, то лише після цього слідчий матиме право клопотати перед слідчим суддею про надання дозволу на проведення обшуку.

Отже, можна дійти висновку, що проведення позапланових документальних ревізій під час розкриття та розслідування злочинів у сфері економіки дає змогу дослідити фінансово-господарську діяльність підприємств, установ, організацій з метою виявлення (підтвердження) фактів протиправної діяльності, встановлення часу їх учинення або періоду, протягом якого службові особи мали можливість учинити незаконні дії, визначити способи приховання слідів злочинної діяльності¹. Їх проведення дає змогу встановити окремі обставини вчинення злочину, визначити винних осіб, розмір завданих збитків шляхом залученням відповідного експерта.

¹ Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю : підручник. Київ : МАУП, 2004. 440 с.
2. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Стратегія і тактика протидії злочинності : монографія. Харків : Ніка Нова, 2012. 318 с.
3. Геращенко А. Ю., Чорновол Т. М., Гаврилук М. В., Неганов В. В. Проект Закону про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61845.
4. Глібоко В. М. Окремі питання фінансового контролю та ревізії. *Проблеми законності*. 2015. № 129. С. 180–188.
5. Дударець Р. М. Актуальні питання призначення та проведення ревізій і перевірок за чинним законодавством України. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 38–42.
6. Єфімов Ю. В. Актуальні проблеми реорганізації органу державного фінансового контролю та його взаємодія з правоохоронними органами. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/conf/2016-3/doc/1/02.pdf>.
7. Запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : наук.-практ. посіб. / [В. В. Кулаков, В. В. Лень, С. С. Мірошниченко та ін.]. Запоріжжя : Дніпров. металург, 2011. 289 с.
8. Запотоцький А. Позапланова виїзна ревізія як спосіб використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у сфері будівництва. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 5. С. 231–235.
9. Кикоть О. Г. Проблемні питання взаємодії підрозділів державної аудиторської служби України з правоохоронними органами та шляхи їх вирішення. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 47–56.
10. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
11. Копилов А. М. Проведення ревізії (перевірки) органами ДФСУ як форма взаємодії зі слідчими підрозділами Національної поліції України під час протидії злочинам у сфері економіки. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві* : матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 60–64.

12. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2011 р. № 2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
13. Куриленко Д. Сутність та процесуальний статус ревізій і перевірок у кримінальному провадженні. *Національний юридичний журнал: теорія і практика*. 2015. С. 144–147.
14. Курман О. В. Проблемні питання призначення ревізій у кримінальному судочинстві в умовах сучасних реалій законодавства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 201–203.
15. Методичні прийоми організації аудиторської перевірки. URL: http://bookwu.net/book_osnovi-auditu_998/14_4.-metodichni-prijomi-organizacii-auditorsko-perevirki.
16. Про затвердження примірних програм ревізії : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 берез. 2014 р. № 80. URL: <http://zpl.com.ua/content/programa-rev%D1%96z%D1%96%D1%97>.
17. Неганов В. В. Генезис законодавства України про використання матеріалів ревізій, перевірок у кримінальному провадженні. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 2. С. 234–248.
18. Неганов В. В. Удосконалення взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2. С. 51–66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aymvs_2016_2_7.
19. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
20. Попаденко Е. В. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. М. : Юрлитинформ, 2012. 184 с.
21. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 116. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP960116.html.
22. Про затвердження методики оцінювання майна : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 груд. 2003 р. № 1891. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=3680295>.
23. Про затвердження методичних рекомендацій : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 груд. 2011 р. № 90. URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8294/8295/464338/>.
24. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
25. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної

прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

26. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

27. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

28. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

29. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовт. 2015 р. № 868. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>.

30. Проблеми протидії злочинності: підручник / [О. Г. Кальман, І. М. Козьяков, В. В. Куц та ін.]; за ред. О. Г. Кальмана. Харків: Новасофт, 2010. 352 с.

31. Проекти нормативно-правових актів. *Державна аудиторська служба України* [сайт]. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/110851>.

32. Рожнова В. В. Забезпечення права сторін кримінального провадження на збирання доказів. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 101–105.

33. Узагальнення судової практики розгляду місцевими загальними судами Кіровоградської області клопотань слідчих, прокурорів про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії для забезпечення розслідування під час кримінального провадження у 2013 р. URL: <http://kra.court.gov.ua/sud1190/150/1568>.

34. Фещук В. В., Буличева Н. А. Акт ревізії як джерело доказів у кримінальному провадженні. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 119–123.

35. Хахуцяк О. Ю. Місце актів ревізії у кримінальному провадженні. *Юридична наука*. 2015. № 5. С. 156–161.

36. Nehanov V. V. Jurisprudence of unscheduled audits on financial activities in the criminal process in Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. No. 1. P. 92.

Навчальне видання

ВОЗНІЮК Андрій Андрійович,
БРИСКОВСЬКА Оксана Миколаївна,
ЗАПОТОЦЬКИЙ Андрій Петрович та ін.

ВЗАЄМОДІЯ ОРГАНІВ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ
З ПІДРОЗДІЛАМИ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ
УКРАЇНИ ПІД ЧАС ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ
У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

Методичні рекомендації

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготовників і розповсюджувачів видавничої продукції
Дк № 4155 від 13.09.2011.

Підписано до друку 22.01.2018. Формат 84х108/16. Папір офсетний.
Обл.-вид. арк. 2,5. Ум. друк. арк. 2,32.
Тираж 100 прим.

Виготовлювач: ФО-П Поліщук О.В.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №2142 від 31.03.2005
07400, м. Бровари, вул. Незалежності, 2, кв. 148
тел. (044) 592-13-49