

Національна академія внутрішніх справ

**Ревізія
як форма використання
спеціальних економічних знань
у кримінальному провадженні**

Навчальний посібник

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



НОРМА
ПРАВА

Київ – 2024

Авторський колектив:

Неганов В. В., канд. юрид. наук, ст. наук. співробітник (розділи 1, 2);

Запотоцький А. П., доктор юридичних наук, доцент,
проректор Національної академії внутрішніх справ
(розділ 3 у співавторстві);

Давиденко Т. М., старший науковий співробітник
науково-дослідної лабораторії з проблем кримінального
забезпечення та судової експертології
навчально-наукового інституту № 2

Національної академії внутрішніх справ (розділ 3 у співавторстві)

Рецензенти:

Шевчишен А. В., доктор юридичних наук, доцент,
заступник начальника Головного слідчого управління –
начальник управління організації роботи та методичного
забезпечення Національної поліції України,
заслужений юрист України;

Вознюк А. А., доктор юридичних наук, професор,
завідувач наукової лабораторії з проблем протидії злочинності
навчально-наукового інституту № 1
Національної академії внутрішніх справ

**Ревізія як форма використання спеціальних економічних
P32 знань у кримінальному провадженні:** навч. посіб. [Текст] /
[В. В. Неганов, А. П. Запотоцький, Т. М. Давиденко]; за заг. ред. д-ра
юрид. наук, проф. С. С. Чернявського. – Київ: Нац. акад. внутр. справ,
Норма права, 2024. 196 с.

ISBN 978-617-7850-97-6

У навчальному посібнику проведено комплексне дослідження про-
блем підготовки, призначення, проведення, використання висновків
ревізії у кримінальному процесі. У книзі сформульовані норматив-
но-правові, методичні пропозиції та рекомендації, що спрямовані на
усунення законодавчих обмежень призначати й проводити ревізії, а
також, що мають на своїй меті забезпечити удосконалення взаємодії
правоохоронних органів з органами Держаудитслужби на всіх стадіях
проведення ревізії у кримінальному провадженні.

Для студентів, курсантів, аспірантів, ад'юнктів та викладачів вищих
навчальних заходів, а також наукових і практичних працівників

УДК 343.1:657.63](477)(075.8)

© Національна академія внутрішніх справ, 2024

© В. В. Неганов, А. П. Запотоцький,

Т. М. Давиденко, 2024

ISBN 978-617-7850-97-6

© Норма права, 2024

Зміст

Перелік умовних позначень 4

Вступне слово 5

РОЗДІЛ 1. Особливості використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні

1.1. Стан наукових досліджень проблем використання
спеціальних економічних знань у кримінальному
провадженні 8

1.2. Генезис законодавства України про використання
спеціальних економічних знань у кримінальному
провадженні 18

1.2.1. Ревізія і перевірка 18

1.2.2. Експертиза і участь спеціаліста 35

1.3. Форми використання спеціальних економічних знань
у кримінальному провадженні за законодавством
інших країн 45

Контрольні запитання та завдання 60

Рекомендована література до розділу 1 61

РОЗДІЛ 2. Ревізія у кримінальному провадженні

2.1. Значення ревізії у кримінальному провадженні,
її співвідношення з іншими формами використання
спеціальних економічних знань 72

2.2. Підготовка та призначення ревізії
у кримінальному провадженні 84

2.3. Перевірка та оцінка висновків ревізії
у кримінальному провадженні 125

Контрольні запитання та завдання 149

Рекомендована література до розділу 2 150

РОЗДІЛ 3. Використання результатів ревізії у кримінальному процесуальному доказуванні

3.1. Особливості використання результатів ревізії
стороною обвинувачення 162

3.2. Особливості використання результатів ревізії
стороною захисту 175

Контрольні запитання та завдання 188

Рекомендована література до розділу 3 189

Перелік умовних позначень

ДАСУ	–	Державна аудиторська служба України
ДФІ	–	Державна фінансова інспекція
КК	–	Кримінальний кодекс
КПК	–	Кримінальний процесуальний кодекс
ПКУ	–	Податковий кодекс України
ЄРДР	–	Єдиний реєстр досудових розслідувань
КМУ	–	Кабінет Міністрів України
МВС	–	Міністерство внутрішніх справ
ГСУ	–	Головне слідче управління
НПУ	–	Національна поліція України
ГПУ	–	Генеральна прокуратура України
НАБУ	–	Національне антикорупційне бюро України
СБУ	–	Служба безпеки України
УНР	–	Українська Народна Республіка
СРСР	–	Союз Радянських Соціалістичних Республік
УРСР	–	Українська Радянська Соціалістична Республіка
США	–	Сполучені Штати Америки
ФРН	–	Федеральна Республіка Німеччина

Вступне слово

Одним з чинників розбудови правової демократичної держави європейського зразка є створення дієвої системи кримінальної юстиції, здатної ефективно сприяти протидії злочинності та запобіганню виявам корупції. Зазначене пов'язано з належною реалізацією органами досудового розслідування, прокуратурою, судом та суб'єктами державного фінансового контролю своїх повноважень під час проведення ревізій та інших перевірок, а також використання їх результатів як доказів у кримінальному судочинстві.

За даними статистики, упродовж 2018–2022 рр. намітилась тенденція збільшення кількості зареєстрованих кримінальних проваджень за фактами протиправного заволодіння коштами та майном, насамперед у сфері обігу державних фінансів (+ 35 %), сферах земельних правовідносин, приватизації і зовнішньоекономічної діяльності (+ 24 %) [1-6]. Певні процедурні обмеження щодо реалізації повноважень слідчого та прокурора призначати ревізії та інші перевірки під час досудового розслідування, що містяться в КПК України, нерідко викликають правову невизначеність стосовно доказового значення їх результатів, а відтак, призводить і до суперечливих судових рішень в аналогічних справах. Як свідчить практика, під час підготовки, призначення й проведення позапланових ревізій перед слідчими і прокурорами виникає низка проблем правового, організаційного, тактичного та практичного характеру, обумовлених перш за все неузгодженістю положень кримінального процесуального та регулятивного законодавства, відсутністю чітко визначеного процесуального механізму розгляду відповідних клопотань слідчими суддями, недосконалістю взаємодії суб'єктів кримінального процесуального доказування з компетентними органами державного фінансового контролю (з направлених до органів державного фінансового контролю майже 4 тис. ухвал слідчих суддів про надання дозволу на проведення позапланових ревізій протягом аналізованого періоду виконано менше третини). Зазначене стримує можливості швидкого, повного та неупередженого дослідження обставин, що підлягають доказуванню у значному масиві

проваджень про тяжкі та особливо тяжкі злочини в сфері економіки, а також своєчасного відшкодування багатомільйонних збитків.

Тож питання проведення ревізії як визнаної багаторічною практикою процесуальної форми використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні є досить актуальним і набуло особливого значення в умовах воєнного стану. Автори в цьому спираються на потужний фундамент наукових розробок відомих вітчизняних науковців – Ю. П. Аленіна, Т. В. Варфоломеевої, В. І. Галагана, В. Г. Гончаренка, І. В. Гори, Ю. М. Грошевого, В. В. Долежана, А. Я. Дубинського, В. С. Зеленецького, О. В. Капліної, І. М. Козьякова, О. П. Кучинської, В. В. Лисенка, Л. М. Лобойка, Є. Д. Лук'янчикова, В. Т. Маляренка, О. Р. Михайленка, М. М. Михеєнка, В. Т. Нора, В. Л. Ортинського, Д. П. Письменного, М. А. Погорецького, І. В. Рогатюка, В. М. Савицького, Д. Б. Сергєєвої, Г. П. Середи, М. С. Строговича, О. Ю. Татарова, В. Я. Тація, О. М. Толочка, В. В. Топчія, Л. Д. Удалової, В. І. Фаринника, С. С. Чернявського, Ю. М. Чорноус, О. Г. Шило, М. Є. Шумила, П. В. Цимбала, О. О. Юхна, О. Г. Яновської та ін.

Різні аспекти використання суб'єктами кримінального процесуального доказування результатів документальних ревізій та інших перевірок розглядали на дисертаційному рівні також М. І. Камлик (1998), А. Ф. Волобуєв (2000), В. В. Лисенко (2004) та ін.

Структурно посібник складається з трьох розділів. У ньому розкриваються актуальні питання підготовки, призначення, проведення ревізій та використання їх результатів, взаємодії в цьому органів досудового розслідування з Держаудитслужбою. Праця містить контрольні запитання та завдання, а також посилення на рекомендовані наукові джерела. Посібник може бути корисний для здобувачів вищої освіти й науковців, а також правоохоронців, адвокатів, суддів та працівників органів державного фінансового контролю.

Розділ 1

Особливості використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні

1.1. Стан наукових досліджень проблем використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні

Під час досудового розслідування кримінальних проваджень, насамперед щодо злочинів проти власності, у сфері господарської та службової діяльності, в судовому розгляді справи перед сторонами кримінального провадження і суду можуть виникати питання, пов'язані з обставинами, розв'язання яких потребує залучення неупереджених і незацікавлених в результатах розгляду справи осіб, які володіють спеціальними економічними, бухгалтерськими знаннями, відповідною кваліфікацією і навичками. Залучення таких осіб, які на відміну від слідчого, прокурора, судді володіють необхідними спеціальними знаннями, має тривалу історію правозастосування у кримінальному процесі багатьох європейських держав було і є предметом дослідження науковців у галузі криміналістики і кримінального процесу.

Австрійський криміналіст, професор Празького університету Ганс Грос (1847–1915) вказував на необхідність залучення експертів – «обізнаних осіб», що володіють спеціальними знаннями з метою встановлення об'єктивної істини під час здійснення процесуальних дій. У своїй праці Г. Грос зазначав, що ніщо не могло б виявитися шкідливішим, якби слідчий не знав, де закінчуються межі його знань; він впадав би тоді в безперервні помилки. Але якщо немислимо, щоб слідчий був такий же обізнаний в спеціальних питаннях, наскільки і присяжні експерти, то, з іншого боку, дозволено вимагати, щоб слідчий знав, в яких випадках він повинен прибігати до допомоги обізнаних осіб, кого саме вибирати і про що запитувати [7, с. 2-3]. Часто в юридичній літературі осіб, які володіють спеціальними знаннями і залучають до кримінального процесу називають «обізнаними» [8, с. 210]. Це збігається з думкою Г. Гроса, відповідно до якої термін «обізнані особи» у сучасному кримінальному процесі слід застосовувати для всіх осіб, які володіють спеціальними знаннями і навичками їх застосування, та сприяють слідчому і суду у встановленні істини у справі у випадках та формах, визначених законом. Термін «обізнана особа» не перед-

1.1. Стан наукових досліджень проблем використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні

бачений жодним процесуальним законодавством України, хоча і вживається в юридичній доктрині, щодо визначення особи, яка володіє спеціальним знаннями.

У тлумачному словнику під знанням розуміється «результат пізнання, наукові відомості чи сукупність відомостей в будь-якої галузі знань» [9]. Такого роду знання, які виходять за межі звичних, побутових знань сприяють у здійсненні грамотного і справедливого правосуддя. Ці знання одержали в праві офіційне найменування спеціальних і вимогу розмежування їх в науковому та процесуальному значеннях. В науковій літературі спеціальні знання визначаються як результат оволодіння певним рівнем знань і навичок діяльності в конкретній професії та спеціальності.

Питання наукового визначення поняття «спеціальні знання» на сьогодні залишається дискусійним, насамперед, через різні підходи до його тлумачення [10, с. 8; 11; 12, с. 24; 13, с. 190-191]. Більш вузькому питанню визначення поняття спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні в науковій літературі надається значно менш уваги, ніж зазначеному вище більш загальному поняттю спеціальних знань.

Зокрема, Є.С. Дубоносов зазначає: спеціальні бухгалтерські знання – це результат пізнавального процесу, що сформував вміння і навички особи в області бухгалтерського обліку, які використовуються ним для дослідження явищ фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів з метою виявлення відхилень від обліку, а також попередження і розкриття злочинів у сфері економіки [14]. Виходячи із загальнотеоретичного визначення спеціальних знань, зокрема наданого Ж.В. Васильєвим-Шаламовим в цивільному процесі, Лісовий В.В. визначає спеціальні економічні знання – це сукупність сучасних знань та навичок з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю та інших знань в сфері економіки, яка є достатньою для компетентного (кваліфікованого) вирішення питань економічного характеру, які цікавлять суд в конкретній справі [15, с. 151-152].

Водночас варто відмітити, що не завжди обізнані особи у галузі економіки, фінансів, володіючи спеціальними еконо-

мічними знаннями можуть заздалегідь знати про те, що їх результати будуть використані у кримінальному провадженні. В першу чергу це стосується результатів, оформлених у вигляді висновків планової ревізії, акту планової перевірки, які ініціюються і проводяться поза межами кримінального процесу і у подальшому за ініціативою сторони кримінального провадження можуть бути в порядку ст. 93 КПК України [16] витребувані у відповідних контролюючих органів шляхом збирання доказів. Зазначена обставина також потребує врахування у визначенні поняття спеціальних економічних знань.

Таким чином, надаючи власне визначення, вважаємо, що спеціальні економічні знання – це сукупність науково обґрунтованих відомостей бухгалтерського, податкового обліку, економічного аналізу, фінансово-господарського контролю та інших знань у сфері економіки і фінансів, якими володіють обізнані особи у галузі економіки, фінансів. Результати використання таких знань сприяють успішному вирішенню завдань кримінального провадження.

Враховуючи те, що, як було вище зазначено, існують різні наукові визначення і тлумачення терміну (сутності) «спеціальні знання», «спеціальні економічні знання» в кримінальному процесі – актуальним залишається процесуальне визначення поняття «спеціальні знання». Досі існує проблема відсутності відповідного законодавчого визначення в КПК України. Зазначену прогалину чинний КПК України, який був прийнятий українським парламентом у 2012 році, успадкував від попередньої редакції КПК 1960р.

Відсутність законодавчого визначення поняття спеціальних знань в кримінальному процесі було предметом уваги і українських законодавців. У проекті закону про доповнення ч. 1 ст. 3 КПК України (щодо визначення поняття «спеціальні знання») реєстр. № 3679 від 22.11.2013 запропоновано визначення поняттю спеціальні знання – це система загальновідомих, незагальнодоступних, науково обґрунтованих і практично апробованих знань, теоретично і прикладного характеру, в галузі науки, техніки, мистецтва, отриманих унаслідок спеціальної підготовки, підвищення кваліфікації, самоосвіти, наукової діяльності досвіду практичної

роботи за спеціальністю, що не становлять професійних знань суб'єкта доказування і використовуються з метою одержання доказової та орієнтуючої інформації, необхідної для встановлення істини у кримінальному провадженні у випадках і в порядку визначеному Кримінальним процесуальним кодексом України [18].

Разом з тим зазначений законопроект не було прийнято Верховною Радою України Законом України, а отже і досі питання процесуального визначення поняття спеціальних знань залишається не вирішеним. З одного боку чинний КПК України не містить будь-якого процесуального визначення поняття спеціальних знань, а з іншого – містить норми, що відсилають на конкретну статтю Кодексу, що має визначати таке поняття. На нашу думку, за відповідними диспозиціями ст. 95 КПК України – в положеннях ст. 101 КПК України мало би міститися визначення поняття спеціальних знань, або визначення сутності цього поняття. Натомість ст. 101 КПК України визначає інше поняття – висновок експерта, зазначаючи, що висновок експерта, ґрунтується на його наукових, технічних або інших спеціальних знаннях [16]. При цьому визначення того, а що саме є спеціальними знаннями стаття 101 КПК України не містить, що може призводити до суперечливої практики правозастосування відповідних процесуальних норм.

Досліджуючи форми використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні, можемо відзначити наступні: судово-економічна експертиза, що передбачено ст. ст. 69, 101 КПК України; участь спеціаліста-економіста (бухгалтера) у процесуальних діях під час досудового розслідування кримінального провадження і судового розгляду, що передбачено ст. ст. 71, 360 КПК України; висновки ревізії питань фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю, акт перевірки платника податків, що передбачено ст. ст. 93, 99 КПК України.

Вивченням використання такої форми спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні, як, зокрема ревізія, були предметом досліджень: О.М. Брисковської, О.П. Бущана, В.В. Вахлакової, В.М. Глібка, Н.Я. Дондик, Є.С. Дубоносова, А.П. Запотоцького, М.І. Камлика,

Д.В. Куриленка, О.В. Курмана, В.В. Лисенка, Н.А. Раимжанової, Л.Є. Рогозяна, В.В. Рожнової, Б.В. Романюка, А.С. Сизоненка, В.В. Топчія, В.В. Фещука, О.Ю. Хахуцяк, М.С. Цуцкірідзе, С.С. Чернявського, Н.М. Шостаківської [19; 20; 21; 22; 23; 14; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 32] та інших вітчизняних і вчених пострадянських держав.

Форми використання спеціальних знань у кримінальному провадженні залежно від доказовості їх результатів можна поділяти на процесуальну та непроцесуальну форму. До процесуальної форми відносяться проведення судових експертиз, залучення спеціалістів для участі в процесуальних діях. Непроцесуальними формами використання спеціальних знань є проведення ревізій, аудиторських перевірок, консультації спеціалістів [13, с. 191].

Відмітимо дуалізм правової природи ревізій і перевірок. З одного боку ревізії і перевірки розглядаються як спосіб державного (відомчого) контролю, що здійснюється з метою виконання завдань органів державного фінансового контролю, з іншого – правова природа визначає кримінально-правовий статус ревізій та перевірок, який характеризує їх як спосіб встановлення обставин кримінального правопорушення (спосіб збирання доказів). При цьому щодо процесуального статусу ревізій та перевірок в науковій літературі існують протилежні думки, які можна об'єднати у три групи: а) проведення ревізії – процесуальна дія, є самостійною формою використання спеціальних знань, яка у випадку призначення слідчим, прокурором втрачає адміністративний характер і перевтілюється із засобів фінансового контролю в кримінальну процесуальну дію, згадувану в КПК України; б) проведення ревізії – непроцесуальна дія (оскільки можливість її призначення передбачається КПК, але порядок проведення процесуальним законом не регламентується. Тому вона носить адміністративно-правовий характер); в) проведення ревізії – змішана процесуальна та адміністративна дія. Потрапляючи у сферу кримінального судочинства, ревізія перевтілюється у спосіб збирання доказів у справі, який полягає в перевірці слідчим, прокурором за допомогою спеціаліста-ревізора господарської та фінансової діяльності суб'єкта господарювання.

В науковій літературі переважна більшість науковців, у т.ч. М.І. Камлик, Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик, Є.С. Дубоносов, В.М. Глібко, О.П. Бушан, Н.М. Шостаківська, Л. Є. Рогозян, В.В. Вахлакова, поділяє ревізії залежно від відомчої підпорядкованості переважно на: позавідомчі, відомчі, внутрішньогосподарські; за повторюваності контрольних дій переважно на первинні, додаткові та повторні; за принципом організації: на планові (за планом) та позапланові (не передбачені цим планом); від повноти охоплення перевіркою питань діяльності об'єкта контролю: тематичні, вибіркові і комплексні ревізії [24, с. 213; 23; 14; 21; 32, с. 22; 24, с. 42-43].

Таким чином проведення ревізії органом державного фінансового контролю має адміністративну складову. Натомість подальше використання її результатів (як форми використання спеціальних економічних знань) в якості доказів у кримінальному провадженні має ознаки процесуальної дії.

Іншою формою використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні є судово-економічна (судово-бухгалтерська) експертиза. М.І. Камлик відносить судово-бухгалтерську експертизу до найпоширеніших видів судових експертиз, коли виникають питання, для розв'язання яких необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. Науковець відзначає, що при розслідуванні кримінальних справ про розкрадання майна підприємств, кооперативів, громадських організацій необхідність у призначенні судово-бухгалтерської експертизи (у тому числі після проведення документальної ревізії) виникає: – якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих протиріч потребує висновку експерта; – при протиріччях у висновках первинної і повторної документальної ревізії; – у разі обґрунтованого клопотання звинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи; – у випадках застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної матеріальної шкоди; – коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтований висновок без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером [24, с. 248, 250].

Призначенню судово-бухгалтерської експертизи передують копітка слідча робота, яка включає в себе ретельне вивчення матеріалів документальної ревізії, виїмки і вивчення додаткових документів, допити посадових і матеріально відповідальних осіб щодо фінансово-господарських операцій та інші відповідні слідчі дії. Передчасне призначення експертизи тягне за собою запити експертами додаткових матеріалів для належного проведення дослідження, що значно подовжує строки її проведення [17].

Є.С. Дубоносов відзначає велику роль експертиз при розслідуванні економічних злочинів додаючи, що виробництво судово-бухгалтерської експертизи є одним з найбільш складних видів використання спеціальних бухгалтерських пізнань в процесуальній діяльності. Найчастіше вона призначається при розслідуванні економічних і податкових злочинів, перш за все розкрадань, вчинених посадовими і матеріально відповідальними особами, коли висновків документальної ревізії фінансово-господарської діяльності може не вистачити для доведення [14].

Переходячи до нормативно-правового визначення типів експертиз, які обумовлюють методи, обсяги дослідження, зокрема і під час судово-економічної експертизи, звернемось до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз, яка затверджена Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5. Пунктом 1.2.11 в ній визначено, що згідно з процесуальним законодавством України експертами виконуються первинні, додаткові, повторні, комісійні та комплексні експертизи: – первинною є експертиза, коли об'єкт досліджується вперше; – додатковою є експертиза, якщо для вирішення питань щодо об'єкта, який досліджувався під час проведення первинної експертизи, необхідно провести додаткові дослідження або дослідити додаткові матеріали; – повторною є експертиза, під час проведення якої досліджуються ті самі об'єкти і вирішуються ті самі питання, що й при проведенні первинної (попередніх) експертизи (експертиз); – комісійною є експертиза, яка проводиться двома чи більшою кількістю експертів, що мають кваліфікацію судового експерта за однією експертною спеціалізацією (фахівцями в одній галузі знань); комплексною є

експертиза, що проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки або інших спеціальних знань (різних напрямів у межах однієї галузі знань) для вирішення одного спільного (інтеграційного) завдання (питання) [34].

Така сама класифікація типів експертиз зазначена у пунктах 10-12 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 30.05.1997 № 8 «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» [35]. Разом з тим, Н.М. Ткаченко наголошує, що в КПК України відсутнє визначення понять первинної, додаткової, повторної, комісійної та комплексної експертиз. За своїм змістом норма ч. 2 ст. 332 КПК України надає можливість суду призначити повторну експертизу, проте статус такої експертизи не визначено. Ця обставина є суттєвою прогалиною, оскільки не зрозуміло, які саме питання повинні бути вирішені експертом та які об'єкти підлягають дослідженню, адже від зміни експертного завдання та вихідних даних залежать результати, які будуть отримані експертом. Визначення понять первинної, додаткової та повторної експертизи, мають значення для реалізації принципів судово-експертної діяльності, а саме: законності, незалежності, об'єктивності і повноти дослідження. Науковець також відмічає, що призначення повторної експертизи було передбачено частиною третьою статті 75 КПК 1960р. і встановлено в інших процесуальних кодексах [36]. Ми погоджуємось із висновками Н.М. Ткаченка щодо важливості визначення процесуального статусу додаткової, повторної, комісійної, комплексної експертизи у кримінальному провадженні, розповсюдження такого статусу і на судово-економічний вид експертиз.

Досліджуючи положення КПК України, якими визначаються суб'єкти володіння спеціальних знань, у тому числі економічних (бухгалтерських), варто відзначити ст. 69 КПК України, відповідно до якої експертом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право відповідно до Закону України «Про судову експертизу» на проведення експертизи. Частиною 4 ст. 101 КПК України визначається, що запитання, які ставляться експертові, та його висновок щодо

них не можуть виходити за межі спеціальних знань експерта. Частиною 3 ст. 356 передбачено, що під час допиту в суді експерту можуть бути поставлені запитання щодо наявності в нього спеціальних знань та кваліфікації з досліджуваних питань (освіти, стажу роботи, наукового ступеня тощо), дотичних до предмета його експертизи; використаних методик та теоретичних розробок; достатності відомостей, на підставі яких готувався висновок; наукового обґрунтування та методів, за допомогою яких експерт дійшов висновку; застосовності та правильності застосування принципів та методів до фактів кримінального провадження; інші запитання, що стосуються достовірності висновку [16].

Важливим з точки зору перевірки достовірності висновків експертів є питання щодо публікації експертних методик та їх обговорення науковою спільнотою. Проведення судових експертиз лише на основі знань в галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла без посилення на опубліковані методичні праці в галузі судово-експертного дослідження є серйозною підставою для сумнівів у вірогідності отриманих результатів. Знання сторонами кримінального провадження основ методики проведення й тактики призначення судових експертиз має важливе значення не лише для правильного оцінювання висновку експерта в експертизі, що проведена за ініціативою сторони обвинувачення, а й для вияву власної ініціативи з призначення експертизи за угодою або заяви клопотання перед слідчим суддею про призначення експертизи [8, с. 213]. Безперечно, такі самі критерії мають застосовуватися і щодо перевірки достовірності висновків економічної експертизи.

У статті 71 КПК України визначається, що спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів і може надавати консультації під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок. Так сторони кримінального провадження у спосіб передбачений КПК України мають право залучати спеціаліста, зокрема з метою надання консультацій з питань, що потребують відповідних спеціальних знань, під час планування, проведення і оформлення резуль-

татів процесуальних (слідчих) дій [16]. Під час дослідження доказів суд має право скористатися усними консультаціями або письмовими роз'ясненнями спеціаліста, наданими на підставі його спеціальних знань. Спеціалісту можуть бути поставлені питання щодо суті наданих усних консультацій чи письмових роз'яснень (ст. 360 КПК України) [16].

Таким чином, із зазначених диспозицій КПК України, випливає, що учасниками кримінального провадження, які володіють спеціальними, у т.ч. економічними, знаннями є виключно експерт і спеціаліст. При цьому сторони кримінального провадження, суд можуть ставити питання до таких осіб щодо підтвердження наявності спеціальних знань та кваліфікації з досліджуваних ними питань. Разом з тим, посадова особа органу державного фінансового контролю (ревізор), що бере участь в проведенні ревізії, висновки якої, на підставі приписів ст. ст. 93, 99 КПК України, можуть бути залучені в якості документів доказів у кримінальному провадженні, а також спеціаліст-економіст у сфері податкового законодавства, що бере участь в проведенні документальної (податкової) перевірки, акт якої також може бути залучений в якості документів доказів – на відміну від експерта і спеціаліста не має відповідного формального процесуального статусу, як суб'єкта, який володіє спеціальними економічними (бухгалтерськими) знаннями в кримінальному провадженні. І навіть більше того, як слушно вказує Г.П. Дондик, ревізор не лише застосовує спеціальні пізнання, але і виконує функції, властиві в кримінальному процесі лише слідчому (суду), оскільки будучи спеціалістом, не лише досліджує матеріали, що представляються йому, і робить висновки на основі спеціальних пізнань, але і сам активно збирає матеріали, проводить інвентаризації, огляди й обстеження, обмірювання виконаних робіт, відбирає пояснення від тих, кого ревізує та інших осіб, вилучає документи тощо [33, с. 102]. Цей факт, свідчить про наявність позапроцесуальних форм використання спеціальних економічних знань спеціалістів-економістів, ревізорів, податкових інспекторів у кримінальному провадженні.

Загалом, до процесуальних форм використання спеціальних економічних знань у сучасному кримінальному процесі

України ми відносимо: судово-економічну експертизу; показання експерта-економіста; участь, консультації спеціаліста-економіста (бухгалтера) у процесуальних діях під час досудового розслідування кримінального провадження і судового розгляду; висновки ревізії з питань фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю, акт перевірки платника податків.

1.2. Генезис законодавства України про використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні

Дослідження предмета цього розділу буде неповним без з'ясування еволюції національного законодавства про використання результатів ревізій, перевірок від використання результатів експертиз і участі спеціаліста. Насамперед, це пов'язано із різною правовою природою таких форм використання спеціальних економічних знань, через що їх було диференційовано також і у національному кримінальному процесуальному праві, а також через відмінність шляхів законодавчих змін щодо різних форм використання таких знань.

1.2.1. Ревізія і перевірка

Під час досудового розслідування кримінальних проваджень – висновки ревізій і акти перевірок, за якими уповноваженими законом органами виявляються факти порушень законодавства під час економічної діяльності суб'єктів господарювання, є процесуальним джерелом доказів та сприяють виконанню завдань кримінального провадження. Такий повноцінний статус у кримінальному процесі зазначені документи отримали не одразу, а внаслідок складного історико-правового процесу.

В часи знаходження територій України у складі Російської імперії законодавчі положення щодо діяльності органів Державного Контролю були описані у розділі 14 тому 1 Зводу законів Російської імперії 1857 р. (далі – Зводу). До складу Державного Контролю входили, зокрема, і Контрольні

Палати – місцеві органи Державного Контролю, які проводили документальні ревізії державних установ у губерніях [37]. Порядок використання спеціальних знань обізнаних осіб (ревізорів, спеціалістів, експертів) регулювалося положеннями Статуту кримінального судочинства 1864 р. (далі – СКС 1864 р.) [38].

Згідно постанови Української Центральної Ради (далі – УЦР) 1917 року, не скасовані УЦР закони Російської Імперії продовжували мати силу на території УНР, зокрема правила і форми рахункового, касового і ревізійного порядку [39, с. 3]. 14.01.1918 р. УЦР прийняла Закон про тимчасову організацію контролю Української Народної Республіки (далі – УНР). Згідно Закону, на чолі Контролю став Державний Контролер, якому надавалися права і обов'язки “Государственного контролера”, згідно ст. ст. 949, 949¹, 950-957 Зводу. Окремим розділом цього Закону визначалися засади незалежності Контрольних установ від інших державних органів. Зокрема, лише Вищому Дисциплінарному Суду Контролю були підсудні справи щодо усунення ревізорів (контролерів) з посад у випадках службових зловживань, крім присудів карного суду [40, с. 90-92].

Законом від 02.06.1918 р., який було затверджено Гетьманом П. Скоропадським, було скасовано закон про тимчасову організацію контролю УНР, і до моменту затвердження Статуту про організацію Державного Контролю останній мав керуватися законами про “Учреждения Министерств” [40, с. 100]. Як приклад, у справах щодо продажів цукру з цукрових заводів по заниженим цінам проти монопольних цін контролери Державного Контролю УД брали участь у складанні протоколів дізнання [41, с. 20].

Державним Контролем УД приймалися спеціалізовані інструкції для проведення ревізій в тому чи іншому міністерстві, установі [42, с. 23]. Акти ревізійних комісій при Міністерствах УД мали силу актів судово-слідчого діловодства, а за результатами матеріали передавались прокуророві відповідного суду [43, с. 2].

Розкриваючи процесуальні механізми використання результатів ревізій у кримінальному судочинстві тих часів, що здійснювалися установами Державного Контролю, звер-

Кіровоградської області : [сайт]. URL: <http://kra.court.gov.ua/sud1190/150/1568>.

9. Вирок Таращанського районного суду Київської області від 16 черв. 2014 р. Справа № 379/1948/13-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39545608>.

10. Вирок Держинського районного суду м. Харкова від 25 верес. 2014 р. Справа № 638/3123/13-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40691126>.

11. Вирок Новомосковського міськрайонного суду Дніпропетровської області від 8 жовт. 2015 р. Справа № 183/6162/14-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/52177588>.

12. Вирок Печерського районного суду міста Києва від 15 трав. 2014 р. Справа № 757/24971/13-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38688878>.

13. Вирок Рівненського міського суду Рівненської області від 16 квіт. 2014 р. Справа № 1-226/11. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/46100530>.

14. Вирок Золотоніського міськрайонного суду Черкаської області від 30 жовт. 2015 р. Справа № 695/4935/14-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53046044>.

15. Вирок Печерського районного суду міста Києва від 12 верес. 2016 р. Справа № 757/22182/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/61245089>.

16. Вирок Берегівського районного суду Закарпатської області від 25 лют. 2014 р. Справа № 297/429/13-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37340364>.

17. Вирок Ленінського районного суду м. Харкова від 1 квіт. 2015 р. Справа № 642/9380/14-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/43368159>.

18. Вирок Великоолександрівського районного суду Херсонської області від 4 серп. 2014 р. Справа № 650/816/14-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40339947>.

19. Старенький О. С. Потерпілий як суб'єкт доказування у кримінальному провадженні: проблеми реалізації засади змагальності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 43. Т. 2. С. 192–196. (Серія «Право»).

20. 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 Міжнар. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 101–104.

21. Матвійчук А. О. Ознайомлення з актом позапланової ревізії як інструмент запобігання порушенню права на захист у кримінальному провадженні. *Юридична наука*. 2016. № 5 (59). № 98–109.

22. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/2939-12>.

23. Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній аудиторській службі України та її міжрегіональних територіальних органах : наказ Державної аудиторської служби України від 24 листоп. 2016 р. № 149. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131479>.

24. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 5 лип. 2012 р. № 5076-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>.

25. Вирок Соснівського районого суду м. Черкаси від 15 верес. 2014 р. Справа № 1-251/12. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/41236782>.

26. Вирок Тернівського районного суду м. Кривого Рогу від 29 берез. 2011 р. Справа № 1-67/2011. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/30779807>.

27



27. Вирок Запорізького районного суду Запорізької області від 14 верес. 2015 р. Справа № 317/904/13-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/50257643>.

28



28. 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 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

29



29. Лист Вищого Спеціалізованого Суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 12 січ. 2017 р. № 9-49/0/4-17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VRR00212.html.

30



30. Постанова Верховного Суду України від 10 верес. 2013 р. в справі № 21-237a13. URL: http://zib.com.ua/ua/43181-postanova_vsu_vid_10092013_21-237a13_tekst.html.

32



31. 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. 47–55.

33



32. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод : міжнар. док. від 4 листоп. 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.

33. Вирок Бериславського районного суду Херсонської області від 30 січ. 2017 р. Справа № 647/149/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64376979>.