

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

НЕГАНОВ ВІКТОР ВАДИМОВИЧ

УДК 343.14:657.6

**ДИСЕРТАЦІЯ
ВИКОРИСТАННЯ ВИСНОВКІВ РЕВІЗІЙ
У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ**

12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика;
судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність»

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **В. В. Неганов**

Науковий керівник **Чернявський Сергій Сергійович,**
доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Київ – 2018

АНОТАЦІЯ

Неганов В.В. Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність». – Національна академія внутрішніх справ, Київ, 2018.

Дисертацію присвячено дослідженню питань використання висновків ревізій у кримінальному провадженні, питань взаємодії органів досудового розслідування, суду, Державної аудиторської служби України під час підготовки, призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні.

Розкрито стан наукових досліджень проблем використання ревізії, як форми спеціальних економічних знань, у кримінальному провадженні. Проведено порівняльно-правовий аналіз форм використання спеціальних економічних знань (включаючи ревізію, аудит) у кримінальному провадженні за законодавством інших країн і України. За результатами аналізу інтерпретацій понять «спеціальні економічні знання», «ревізія», які надавалися різними вченими були запропоновані нові більш досконалі визначення. З'ясовано місце ревізій серед інших форм використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні, їх співвідношення. Показано особливості процесуального і адміністративного порядку підготовки, призначення, проведення, оформлення результатів та оцінки висновків ревізії у кримінальному провадженні.

Розкриті повноваження, ролі слідчого (прокурора), слідчого судді, посадових осіб ДАСУ щодо забезпечення підготовки, призначення, проведення, оформлення результатів ревізії у кримінальному провадженні. Дослідженні проблеми проведення в розумні строки (ст. 28 КПК України) позапланової виїзної ревізії в кримінальному провадженні, проблеми провини в недотриманні таких строків як органом ДАСУ, так і слідчим, прокурором.

Розкриті механізми взаємодії слідчого (прокурора), слідчого судді, органу ДАСУ під час підготовки, призначення і проведення ревізії у кримінальному провадженні. Встановлені основні підстави відмов в проведенні (надання дозволу) позапланової виїзної ревізії збоку органу ДАСУ (суду), а також досліджена правова природа таких відмов. З них виокремлені такі, що є законними і такі, що не відповідають вимогам законодавства.

Встановлено значення впливу висновків (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду, встановлена визначальна роль результатів ревізії під час розслідування правопорушень у господарській, фінансовій сфері, що підтверджується зокрема результатами опитування всіх суб'єктів опитування, які переважно вважають такий вплив великим. Визначений перелік і досліджені можливі форми процесуальної фіксації пізнаних фактичних даних за результатами ревізії.

Доведено, що матеріали ревізії можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою спростування, або підтвердження висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами кримінального провадження сприяють у вирішенні питань, що були поставлені експертові стороною кримінального провадження, судом. Також виявлені чинники, які сприяють визнанню більш вагомого значення для суду висновку експерта, у порівняння з висновками ревізії.

Встановлені особливості використання сторонами обвинувачення і захисту результатів ревізії. З метою систематизації, виявлення і дослідження типових сценаріїв процесуального використання результатів ревізії розроблена система класифікації використання стороною обвинувачення результатів ревізій за визначеними категоріями, які мають свій внутрішній поділ. Виявлені і досліджені основні кримінально-процесуальні і адміністративно-правові методи, які дозволяють стороні захисту доводити обставини, що виключають кримінальну відповідальність або є підставою закриття кримінального провадження відносно підзахисного у справах, в яких можуть використовуватися результати ревізій.

Сформульовано пропозиції і рекомендації до методології підготовки, проведення, оформлення результатів ревізії, а також підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють відповідну сферу. Сформовані для ДАСУ рекомендації і пропозиції щодо доопрацювання відповідної методології, з врахуванням інтересів слідчого, прокурора, які мають сприяти більш ефективному забезпеченню виконання завдань кримінального провадження. Сформовані для ДАСУ і правоохоронних органів рекомендації і пропозиції щодо доопрацювання положень проекту Порядку взаємодії між ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами, з врахуванням інтересів слідчого, прокурора. Сформовані для Міністерства фінансів України пропозиції і зауваження до проекту змін до Порядку проведення інспектування ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами.

Сформульовано пропозиції щодо удосконалення законодавчого регулювання забезпечення підготовки, призначення і проведення ревізії у кримінальному провадженні. Вони мають вирішити питання порядку розгляду слідчим суддею клопотання слідчого, прокурора про призначення (надання дозволу) позапланової виїзної ревізії, перевірки. Запропоновано, що призначення ревізії, перевірки має відноситися до заходів забезпечення кримінального провадження, або до інших процесуальних дій. Лише формування чітко визначеного процесуального порядку вирішення питання призначенні позапланової виїзної ревізії, перевірки у кримінальному провадженні наділяє беззаперечними процесуальними правами слідчого, прокурора звертатися до слідчого судді, а слідчого суддю розглядати і ухвалювати рішення з цього питання.

Ключові слова: ревізія, аудит, Держаудитслужба, спеціальні економічні знання, експертиза, порядок взаємодії, кримінальне провадження, докази, суд.

SUMMARY

V. *Nehanov*. Use of revision's (audit's) findings in criminal proceedings. – Research paper (manuscript).

PhD thesis in Law, major 12.00.09 «Criminal Process and Criminalistics; Forensic Examination; Operative and Investigative Activity». – National Academy of Internal Affairs, Kyiv, 2018.

The dissertation is devoted to the study of the use of revision's (audit's) findings in criminal proceedings, issues of cooperation between pre-trial investigation units, the court, the State Audit Service of Ukraine during the preparation, appointment and conduct of audits in criminal proceedings.

The state of scientific researches of the problems of use of revision (audit), as forms of special economic knowledge, in the criminal proceedings is revealed. A comparative-legal analysis of the forms of use of special economic knowledge (including revision (audit)) in criminal proceedings under the legislation of other countries and Ukraine is carried out.

According to the results of the analysis of the interpretations of the concepts of "special economic knowledge", "revision", provided by various scientists, new, more advanced definitions were proposed.

The place of revisions among other forms of use of special economic (accounting) knowledge in criminal proceedings, their correlation is found out.

The features of procedural and administrative order of preparation, appointment, carrying out, drawing up of results and assessment of conclusions of revision in criminal proceedings are shown.

The powers, role of the investigator (prosecutor), investigator of a judge, officials of the State Service for providing preparation, appointment, conduction, registration of revision results in criminal proceedings were revealed. Investigating the problem of carrying out in a reasonable time (Article 28 of the Criminal Code of Ukraine) an unscheduled on-site revision (audit) in criminal proceedings, the problem of guilt in

failing to comply with such terms as an unit of the State Tax Administration, and the investigator, the prosecutor.

The mechanisms of interaction between the investigator (prosecutor), investigator of a judge, unit of the State Audit Service of Ukraine during the preparation, appointment and conduct of the revision (audit) in criminal proceedings are disclosed. The main reasons for the refusal to conduct (to grant permission) of an unscheduled on-site revision (audit) on the part of the State service (court) unit were established, as well as the legal nature of such refusals was investigated. Of these, the isolation is such that it is legal and does not meet the requirements of the legislation.

The significance of the influence of the conclusions of (not-planned) planned revisions (audits) of financial and economic activities on the provision of a speedy, complete and impartial investigation and judicial review was established, the determining role of the revision results during the investigation of offenses in the economic, financial sphere was established, which is confirmed, in particular, by the results of the survey of all subjects of the survey, which mostly consider such influence to be great. The list is defined and possible forms of procedural fixation of the known factual data on the results of revision are investigated.

It is proved that the revision materials may be the subject of verification of forensic economic examination (for the purpose of refuting or confirming the revision findings) and documents which, together with other materials of criminal proceedings, contribute to the solution of issues raised by the expert side of the criminal proceedings, by court. Also, the factors that contribute to the recognition of the more important value for the court expert opinion, compared with the findings of the revision.

The peculiarities of using prosecution parties and protecting the audit results are established. In order to systematize, identify and study typical scenarios for the procedural use of revision results, a classification system has been developed for using the party to use the revision findings for defined categories that have their internal division. The basic criminal-procedural and administrative-legal methods, which allow the party of protection to prove circumstances that exclude criminal liability or are the

basis for the closure of criminal proceedings in relation to the defendants in cases in which the results of revision may be used, are revealed and investigated.

The suggestions and recommendations for the methodology of preparation, conduction, registration of the revision results, as well as sub-normative legal acts regulating the relevant sphere are formulated. Formed by the State Service, recommendations and proposals for the updating of the relevant methodology, taking into account the interests of the investigator, the prosecutor, which should contribute to more effective enforcement of the criminal proceedings. Formed by the State Service and law enforcement bodies recommendations and proposals on the revision of the draft provisions of the Procedure for interaction between the State Service, its interregional territorial units and law-enforcement bodies, taking into account the interests of the investigator, the prosecutor. The proposals and comments made to the Ministry of Finance of Ukraine for the draft amendments to the Procedure for the Inspection (revision) by the State Audit Service, its interregional territorial units.

The proposals on improving the legislative regulation of providing preparation, appointment and conducting of revision in criminal proceedings are formulated. They must resolve the issue of the order of the investigating judge to petition the investigator, the prosecutor for the appointment (granting of permission) of the unscheduled on-site revision, inspection. It is proposed that the purpose of the revision, inspection should be related to the provision of criminal proceedings, or other procedural actions. Only the formation of a well-defined procedural procedure for resolving the issue of the appointment of an unscheduled on-site revision, inspection in the criminal proceedings gives the investigator, the prosecutor the undisputed procedural rights of the investigating judge, and the investigating judge to consider and decide on this issue.

Key words: revision, audit, State Audit Service of Ukraine, special economic knowledge, examination, procedure of interaction, criminal proceedings, evidence, court.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	10
ВСТУП.....	11
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЗНАНЬ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ	21
1.1. Стан наукових досліджень проблем використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні.....	21
1.2. Генезис законодавства України про використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні.....	34
1.2.1. Ревізія і перевірка	34
1.2.2. Експертиза і участь спеціаліста	52
1.3. Форми використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні за законодавством інших країн	63
Висновки до розділу 1	79
Список використаних джерел до розділу 1	83
РОЗДІЛ 2. ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ	94
2.1. Поняття, сутність та значення ревізії у кримінальному провадженні, її співвідношення з іншими формами використання спеціальних економічних знань	94
2.2. Підготовка та призначення ревізії у кримінальному провадженні.....	110
2.3. Перевірка та оцінка висновків ревізії у кримінальному провадженні	162
Висновки до розділу 2.....	188
Список використаних джерел до розділу 2	192
РОЗДІЛ 3. ЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСУАЛЬНОМУ ДОКАЗУВАННІ	203
3.1. Особливості використання стороною обвинувачення результатів ревізії ..	203
3.2. Особливості використання стороною захисту результатів ревізії	217

Висновки до розділу 3.....	229
Список використаних джерел до розділу 3	232
ВИСНОВКИ.....	237
ДОДАТКИ.....	243

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
РФ	Російська Федерація

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Однією з умов розбудови правової демократичної держави європейського зразка є створення дієвої системи кримінальної юстиції, здатної вживати скоординованих заходів, спрямованих на протидію злочинності та запобігання 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 офіційної статистики, упродовж 2015–2018 рр. намітилась тенденція збільшення зареєстрованих кримінальних проваджень за ст. 191 КК України - привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, а також кримінальних проваджень за правопорушеннями, які вчинені з використанням бюджетних коштів, а також у сфері земельних правовідносин, приватизації та зовнішньоекономічної діяльності. За даними Генеральної прокуратури України, у 2016 р. зафіксовано 9787 кримінальних правопорушень за ст. 191 КК України [1], а вже у 2017 р. кількість таких зареєстрованих кримінальних правопорушень зросла майже на 10% до 10756 випадків [2]. Лише за перший квартал 2018 року кількість таких зареєстрованих кримінальних правопорушень становить 4101, порівнюючи з 3307 зареєстрованих випадків за перший квартал 2017 року, що свідчить про динаміку зростання зареєстрованих кримінальних правопорушень за цією статтею у 2018 році к 2017 року на 24%.

В 2016 році вчинено на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності вчинено 2129 злочинів, пов'язаних з незаконним використанням бюджетних коштів [3], а в 2017 році кількість таких випадків збільшилась на 43% до 3049 зареєстрованих кримінальних правопорушень [4]. У 2018 році негативна тенденція росту зареєстрованих злочинів цієї категорії продовжилась: за перший квартал 2018 року кількість становить 1182, порівнюючи

з 877 зареєстрованих випадків за перший квартал 2017 року, що свідчить про динаміку зростання зареєстрованих кримінальних правопорушень пов'язаних з незаконним використанням бюджетних коштів у 2018 році к 2017 року на 35%.

Обмеження КПК України прав прокурора, слідчого призначати ревізії та інші перевірки під час досудового розслідування створило правову невизначеність стосовно доказового значення підтвердженої багаторічною практикою ефективної процесуальної форми використання спеціальних економічних знань стороною обвинувачення, призвело до суперечливих судових рішень в аналогічних справах (з направлених до органів державного фінансового контролю понад 2 тис. звернень правоохоронних органів щодо проведення позапланових ревізій у 2015, 2016 рр. фактично виконано не більше 50 %). Зазначені чинники стримують можливості швидкого, повного та неупередженого дослідження обставин, що підлягають доказуванню у значному масиві проваджень про тяжкі та особливо тяжкі злочини, а також своєчасного відшкодування завданих громадянам, суб'єктам господарювання та державі багатомільйонних збитків.

Актуальні питання використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному судочинстві в різні часи були предметом наукових досліджень Ю. П. Аленіна, Т. В. Варфоломеєвої, 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, О. С. Старенького, 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 монографічному рівні М. І. Камлик (1998 р.), А. Ф. Волобуєв (2000 р.), В. В. Лисенко (2004 р.) та ін.

Зважаючи на вагомий науковий внесок згаданих учених у розроблення зазначеної проблематики, зауважимо, що їх дослідження ґрунтувались на законодавстві попередніх періодів та вже застарілій правозастосовній практиці. Водночас під час підготовки, призначення і проведення позапланових ревізій перед слідчими та прокурорами виникає низка нових проблем правового, організаційного та практичного характеру, пов'язаних з неузгодженістю положень кримінального процесуального та регулятивного законодавства, відсутністю процесуального механізму розгляду відповідних клопотань слідчими суддями, недосконалістю взаємодії суб'єктів кримінального процесуального доказування з органами фінансового контролю. В умовах реформування системи кримінальної юстиції та запровадження змагальної моделі судочинства ці питання набули особливої гостроти та потребують окремого комплексного дослідження з урахуванням особливостей реалізації повноважень суб'єктами сторін обвинувачення та захисту.

Зазначені фактори обумовлюють вибір теми дисертаційної роботи та її актуальність, а також свідчать про необхідність її комплексного дослідження.

Мета і завдання дослідження відповідно до предмета та об'єкта дослідження. *Метою* роботи є розроблення теоретичних положень, законодавчих пропозицій і практичних рекомендацій щодо використання висновків ревізій у кримінальному провадженні для удосконалення процесуального порядку збирання доказів.

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі *завдання*:

- охарактеризувати стан наукових досліджень проблем використання спеціальних економічних знань у формі документальної ревізії у кримінальному процесі;

- з'ясувати історико-правові передумови розвитку національного законодавства щодо використання висновків ревізій у кримінальному провадженні;

- здійснити порівняльно-правовий аналіз особливостей кримінально-процесуальної регламентації ревізії як форми використання спеціальних економічних знань за законодавством України та інших країн;

- визначити поняття ревізії як засобу збирання доказів у співвідношенні з іншими формами використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні;

- охарактеризувати особливості підготовки та призначення ревізій у кримінальному провадженні;

- з'ясувати порядок перевірки та оцінки висновків ревізії суб'єктами кримінального провадження;

- розкрити особливості використання висновків ревізії стороною обвинувачення у кримінальному процесуальному доказуванні;

- окреслити межі використання висновків ревізії стороною захисту.

Об'єкт дослідження – правовідносини, що виникають, розвиваються та припиняються між суб'єктами кримінальної процесуальної діяльності, пов'язані з призначенням і проведенням ревізії, а також використанням її результатів у кримінальному судочинстві.

Предмет дослідження – використання висновків ревізій у кримінальному провадженні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Обраний напрям дослідження ґрунтується на положеннях Концепції реформування кримінальної юстиції України (Указ Президента України від 8 квітня 2008 р. № 311/2008), Стратегії реформування судоустрою, судочинства та суміжних правових інститутів на 2015–2020 роки (Указ Президента України від 20 травня 2015 р. № 276/2015) та відповідного Плану дій, схваленого Радою з питань судової реформи 17 березня 2015 р., Програми діяльності Кабінету Міністрів України (постанова Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2016 р. № 294), Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р), Переліку пріоритетних напрямів наукового забезпечення діяльності органів внутрішніх справ України на період 2015–2019 років (наказ МВС України від 16 березня 2015 р. № 275). Тему дисертації затверджено Вченою радою Національної академії внутрішніх справ 29 жовтня 2015 р. (протокол № 20).

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети і виконання дослідницьких задач використано комплекс філософських, загальнонаукових і спеціально-наукових методів, зокрема: *історико-правовий* – для характеристики стану наукових досліджень проблем використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні (підрозділ 1.1); *порівняльно-правовий* – під час аналізу кримінального процесуального законодавства й практики його реалізації в Україні та інших країнах (підрозділ 1.3); *системний* – для характеристики підстав відмови в проведенні (отриманні дозволу на проведення) ревізії, які може визначати орган Державної аудиторської служби України (ДАСУ) або слідчим суддею (підрозділ 2.1); *догматичний (формально-юридичний)* – з метою аналізу порядку призначення і проведення ревізії у кримінальному провадженні, а також тлумачення використаної в дослідженні юридичної термінології (розділи 1–3); *моделювання* – у межах опрацювання пропозицій до законодавства України щодо врегулювання процедурних питань призначення, проведення, оформлення та використання результатів ревізії (розділ 2); *статистичний* – у процесі узагальнення кількісних результатів, опрацювання статистичних звітів й емпіричного матеріалу (розділи 1–3); *соціологічні* (анкетування, інтерв'ювання, опитування) – при вивченні пропозицій працівників правоохоронних органів, ДАСУ, суддів щодо ефективності застосування окремих правових інститутів та організаційних заходів (розділи 1–3).

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні й аналітичні матеріали МВС України, Національної поліції України, Генеральної прокуратури України, ДАСУ, ухвали, рішення та вирoki за результатами судового розгляду кримінальних справ з висновками ревізій за 2014–2017 рр.; матеріали справ фондів Центрального державного архіву вищих органів влади та управління України (фонди Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, штабів інтернованих військ армії УНР, Державного контролю УНР, Міністерства фінансів Української Держави, Народного комісаріату робітничо-селянських інспекцій УСРР (УРСР), Міністерства державного контролю УРСР, Комітету народного контролю УРСР, ГоловКРУ

України); зведені дані опитування 175 слідчих НПУ, 85 працівників (ревізорів) ДАСУ, 29 суддів районних та апеляційних судів столичного регіону.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є першим комплексним дослідженням теоретичних і практичних питань використання висновків ревізій у кримінальному провадженні. У роботі сформульовано низку положень і висновків, які є важливими для теорії кримінального процесу та криміналістики. Зокрема:

вперше:

– виокремлено основні етапи законодавчого врегулювання порядку призначення ревізій (перевірок) та використання їх результатів у кримінальному процесі: перший – з 1864 р. по 1917 р. (на територіях України у складі Російської Імперії); другий – з 1917 р. по 1922 р. (законодавство часів УНР та Української Держави); третій – з 1922 р. по 1960 р. (кодифікація кримінального процесуального законодавства в радянській Україні); четвертий – з 1960 р. по 2012 р. (період дії КПК 1960 р., у тому числі в незалежній Україні); п'ятий – починаючи з 2012 р. (набрання чинності КПК України);

– запропоновано концептуальне бачення законодавчого врегулювання порядку призначення позапланової виїзної ревізії (позапланової перевірки) у кримінальному провадженні з визначенням: повноважень слідчого, прокурора звертатися до слідчого судді з відповідними клопотаннями, а слідчого судді – розглядати й ухвалювати рішення з цього питання; підстав призначення позапланової виїзної ревізії (позапланової перевірки); процесуальної форми клопотання про призначення (продовження терміну проведення) позапланової виїзної ревізії (позапланової перевірки); процедури розгляду слідчим суддею, судом відповідних клопотань;

– виокремлено типові процесуальні сценарії використання стороною обвинувачення висновків ревізій за категорією кримінальних правопорушень, формою вини та іншими характеристиками підозрюваних (обвинувачених), способом фіксації обставин кримінального правопорушення в матеріалах ревізії,

зв'язком висновку ревізії з іншими зібраними у кримінальному провадженні доказами;

– диференційовано порядок використання висновків ревізії як засобу збирання доказів у кримінальному провадженні стороною обвинувачення та стороною захисту, у тому числі для підтвердження фактів порушення законодавства, визначення розміру заподіяної шкоди, встановлення причетності до виявлених правопорушень певних осіб, а також обставин, які є підставою для закриття кримінального провадження або звільнення особи від кримінальної відповідальності;

удосконалено:

– наукове бачення порядку призначення позапланової виїзної ревізії (позапланової перевірки) в кримінальному провадженні шляхом надання права слідчому за погодженням із прокурором або прокурору звернутися з відповідним клопотанням до слідчого судді місцевого суду, у межах територіальної юрисдикції якого здійснюється досудове розслідування;

– теоретичне обґрунтування необхідності віднесення процедури призначення (надання дозволу в проведенні) позапланової виїзної ревізії до заходів забезпечення кримінального провадження, характерною ознакою яких є певний ступінь утручання в права та свободи особи;

– пропозицію стосовно скорочення обсягу обов'язкових відомостей про посадових осіб об'єкта контролю, а також суб'єктів зустрічної перевірки, що мають міститися у зверненні органу досудового розслідування, який є ініціатором проведення ревізії;

– теоретико-правове обґрунтування терміну початку ревізії не пізніше місяця з дня направлення ініціатором ревізії відповідного письмового повідомлення органу державного фінансового контролю;

– положення, що передбачають можливість органу досудового розслідування в стислі терміни уточнити своє звернення щодо ініціювання проведення ревізії у разі, якщо орган ДАСУ вважає його таким, що не відповідає встановленим вимогам;

– порядок взаємодії слідчого, прокурора з органом ДАСУ на етапі підготовки питань ревізорів, обрання методів фінансового контролю, залежно від особливостей об'єкта перевірки, зокрема наголошено на необхідності застосування суцільного способу перевірки операцій на рахунках в установах банків; за договорами, укладеними з резидентами, вартість яких перевищує певний рівень; у разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом;

– порядок закріплення у висновку ревізії відомостей про розмір матеріальної шкоди (збитків), завданої кримінальним правопорушенням, а також пропозиції щодо віднесення витрат на проведення ревізії до процесуальних витрат (ст. 118 КПК України);

дістало подальший розвиток:

– наукові підходи до співвідношення категорій «використання спеціальних економічних знань», «ревізія», «аудит», «судова експертиза»;

– наукові положення щодо порівняльного аналізу законодавства і практики України та інших країн стосовно використання висновків ревізій у кримінальному провадженні, зокрема визнано доцільним урахування в КПК України окремих положень французької і польської моделей процесуального закріплення як доказів матеріалів перевірок, проведених з використанням спеціальних економічних знань;

– наукові погляди щодо процесуального значення документів (до яких, відповідно до КПК України, належать висновки ревізій та акти перевірок) і висновків експертів для визначення характеру та розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, причетності окремих осіб до вчинення кримінального правопорушення, у зв'язку з чим проаналізовано практику оцінювання судами висновків судово-економічних експертиз для підтвердження (уточнення) результатів раніше проведених у справі ревізій;

– пропозиції щодо розв'язання проблеми проведення позапланової виїзної ревізії органом ДАСУ, слідчим, прокурором у кримінальному провадженні в розумні строки (ст. 28 КПК України);

– наукове узагальнення підстав відмов слідчих суддів у задоволенні клопотань слідчого, прокурора про надання дозволу на проведення позапланової ревізії, а також відмов органів ДАСУ у проведенні ревізій за відповідними клопотаннями;

– аргументи стосовно визначальної ролі ревізії для доказування обставин події кримінальних правопорушень проти власності, у сфері господарської та службової діяльності.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані та аргументовані в дисертації висновки впроваджено та може бути використано у:

– *законотворчій роботі* – розроблений за участю автора проект Закону України «Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)» зареєстровано Верховною Радою України 22 травня 2017 р. (реєстр. № 6482) та схвалено Комітетом з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності (лист від 23 січня 2018 р. № 04-18/12-113);

– *практичній діяльності* – для забезпечення єдиних підходів щодо застосування положень кримінального процесуального законодавства суддями, прокурорами, слідчими, співробітниками оперативних підрозділів та іншими учасниками судочинства (методичні рекомендації «Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами ДАСУ під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні»; «Розрахунок розміру встановленої матеріальної шкоди (збитків) у разі реалізації товарів, робіт, послуг, ціни на які не встановлюються (регулюються) законодавством, за заниженими/завищеними цінами»), розроблення й удосконалення відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актів з питань призначення та проведення позапланових ревізій у кримінальному провадженні (акти Головного слідчого управління Національної поліції України від 11 травня 2018 р., Департаменту захисту економіки Національної поліції України від 13 червня 2018 р.; лист Солом'янського районного суду м. Києва від 2 березня 2018 р. № 1.4/189/2018);

– *освітньому процесі* – у системі професійної освіти слідчих і прокурорів, при викладанні відповідних навчальних дисциплін та під час підготовки навчальних і методичних посібників, підручників, курсів лекцій, а також можуть слугувати теоретичною і методологічною основою для подальшого дослідження питань, що становлять предмет цієї роботи (акт впровадження Національної академії внутрішніх справ від 14 травня 2018 р.).

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації обговорено на засіданнях кафедри криміналістики та міжкафедрального семінару Національної академії внутрішніх справ, а також оприлюднено на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, семінарах і круглих столах, зокрема: «Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві» (Київ, 30 червня 2016 р.); «Формування правових позицій щодо розслідування міжнародних злочинів» (Київ, 28 жовтня 2016 р.); «Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі» (Київ, 9 грудня 2016 р.); «Тіньова економіка: світові тенденції та українські реалії» (Київ, 23 червня 2017 р.); «Корупційна злочинність у міжнародному вимірі: форми, методи та засоби протидії» (Київ, 9–10 листопада 2017 р.); «Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі» (Київ, 8 грудня 2017 р.).

Публікації. Основні положення та висновки, що сформульовані в дисертації, відображено в зареєстрованому проекті Закону України і 13 наукових публікаціях, серед яких сім статей – у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук; одна стаття – у зарубіжному періодичному виданні; п'ять тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дослідження складається з анотації, вступу, трьох розділів, що включають вісім підрозділів, висновків, списків використаних джерел до кожного розділу (загалом 220 найменувань на 29 сторінках), семи додатків на 48 сторінках. Повний обсяг дисертації становить 292 сторінки, з яких обсяг основного тексту – 215 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ 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 прибівати до допомоги обізнаних осіб, кого саме вибирати і про що запитувати [5, с. 2-3]. На підтвердження цього, І. В. Гора зазначає, що часто в юридичній літературі осіб, які володіють спеціальними знаннями і залучають до

кримінального процесу називають «обізнаними» [6, 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 передбачений жодним процесуальним законодавством України, хоча і вживається в юридичній доктрині, щодо визначення особи, яка володіє спеціальним знаннями [6, с. 210].

У тлумачному словнику під знанням розуміється «результат пізнання, наукові відомості чи сукупність відомостей в будь-якої галузі знань» [7]. 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. Так, В.М. Галкін вважає їх такими, що одержані в результаті спеціального навчання або професійного досвіду [8, с. 8]. З.М. Соколовський зазначає, що під спеціальними знаннями слід розуміти «сукупність відомостей, отриманих у результаті професійної спеціальної підготовки, що створюють для їх власника можливість вирішення питань у якій-небудь галузі». І.В. Постика визначає спеціальні знання «як сукупність пізнань у певній галузі науки, техніки чи мистецтва на сучасному рівні їх розвитку, застосовуваних з метою доказування, яке провадиться у встановленому законом порядку», а на думку В.В. Коваленко істотним недоліком даного визначення є посилення на застосування спеціальних знань лише з метою доказування, а, як відомо, спеціальні знання можуть використовуватися і з метою пізнання певних фактів і явищ [9].

В.Г. Гончаренко під спеціальними знаннями в кримінальному судочинстві розуміє знання і навички, одержані в результаті фахової освіти та/або практичної діяльності в будь-якій галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла, які використовуються визначеними законом учасниками процесу в межах наданих кожному з них повноважень для вирішення за певною процедурою процесуальних завдань [10, с. 24]. О.В. Бишевец, дещо видозмінює таке визначення: спеціальні знання – це сукупність науково обґрунтованих відомостей окремого (спеціального) виду, якими володіють обізнані особи(експерти і спеціалісти) у різних галузях науки, техніки, мистецтва та ремесла, і відповідно до норм законодавства використовують їх для успішного вирішення завдань кримінального провадження [11, 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 [12]. 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 [13, с. 151-152]. Л.Г. Шапіро під спеціальними економічними знаннями у вузькому сенсі (за галузевим принципом) розуміє знання, отримані у рамках вищої професійної освіти по якій-небудь конкретній спеціальності (спеціалізації) економічного характеру, основу яких складають загально-професійні знання і

дисципліни спеціалізації, що включають знання теорії, навички і уміння, і використовувані сторонами, а також судом в цілях встановлення обставин, що підлягають доведенню у конкретній справі, в порядку, передбаченому процесуальним законодавством [14, с. 23].

За результатами порівняльного аналізу, на нашу думку, найбільш вдалим є визначення поняття спеціальних знань, що надані В.Г. Гончаренком і О.В. Бишевець. Разом з тим В.Г. Гончаренко обмежує коло осіб-носіїв спеціальних знань учасниками кримінального процесу. Натомість визначення О.В. Бишевець в цьому сенсі є більш загальним і гнучким. Враховуючи те, що обізнаними особами в сфері спеціальних економічних знань окрім учасників кримінального процесу (провадження) є особи, які можуть не мати процесуального статусу, зокрема, ревізор і спеціаліст-економіст в сфері податкового законодавства, що бере участь в проведенні документальної (податкової) перевірки, формуючи визначення поняття спеціальних економічних знань в кримінальному процесі більш обґрунтованим було взяти за основи визначення поняття, що надає в своїй праці О.В. Бишевець.

Водночас варто відмітити, що не завжди обізнані особи у галузі економіки, фінансів, володіючи спеціальними економічними 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 [15] 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.

А.Ф. Волобуєв зазначав, що кримінально-процесуальний закон пов'язує використання спеціальних знань, перш за все, з призначенням експертизи (ст. 75 КПК 1960р.) та участю спеціаліста при проведенні слідчих дій (ст. 128-1 КПК 1960р.). Повсякденна ж практика свідчить, що форми використання спеціальних знань під час досудового слідства значно ширші тих, що передбачені в законі. В підручниках і навчальних посібниках з криміналістики, на думку А.Ф. Волобуєва, як правило, викладається лише судова експертиза і, рідше – участь спеціаліста в слідчих діях. Дослідженню інших форм залучення спеціальних знань та їх роль в розкритті і розслідуванні злочинів приділяється явно недостатньо уваги [16].

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 незагальновідомих, незагальнодоступних, науково обґрунтованих і практично опрабованих 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 [17].

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 міститись 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 [15]. 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: Г.А. Абдирової, О.М. Брисковської, О.П. Буцана, 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, Л.Г. Шапіро Н.М. Шостаківської [18; 19; 20; 21; 21; 22; 23; 12; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 14; 32] та інших вітчизняних і вчених пострадянських держав.

О.В. Бишевец, поділяє форми використання спеціальних знань у кримінальному провадженні залежно від доказовості їх результатів 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 [11, с. 191].

Науковці Інституту законодавства Верховної Ради України під керівництвом члена-кореспондента НАН України О.Л. Копиленка відмічають 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). У науковців Інституту законодавства Верховної Ради України не викликає сумніву адміністративно-правовий статус ревізій та перевірок як форм контролю, що здійснюються до початку і поза межами кримінального провадження. 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 (додаток Е, №1).

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; 12; 21; 32, с. 22; 22, с. 42-43].

Г.П. Дондик вважає, що проведення ревізій, документальних перевірок є однією з найбільш ефективних форм використання спеціальних знань в процесі виявлення і розслідування економічних злочинів як у стадії досудового розслідування, так і в стадії порушення кримінальної справи. На думку вченого, у вітчизняному законодавстві вказані поняття до теперішнього часу не отримали свого правового закріплення, і, як наслідок, можна прослідкувати відсутність єдності в їх тлумаченні і критеріях диференціації, що ставить правозастосовувача в скрутне положення при виборі форми використання спеціальних бухгалтерських знань, яка, безумовно, має бути найбільш доцільною і ефективною [33, с. 101].

Є.С. Дубоносов вказує, що на ефективність проведення ревізії з ініціативи правоохоронних органів впливає вибір часу для її початку, який обумовлений трьома основними вихідними методичними ситуаціями, що дозволяють відповідно вирішувати різні завдання. У першій ситуації, коли сліди злочину збереглися в бухгалтерських чи інших документах, за допомогою ревізії може бути вирішена головна задача, пов'язана з викриттям підозрюваних осіб. У другій ситуації сліди злочину зберігаються в окремих документах, і ревізія дозволяє визначити лише розмір шкоди, заподіяної деякими епізодами правопорушення, а також встановити факт вилучення матеріальних цінностей або джерело розкрадання. У ситуації третього типу сліди злочинів в облікових документах відсутні або не збереглися, в зв'язку з чим немає можливості визначити розмір заподіяної шкоди за допомогою ревізії. При цьому дії зі створення і вилучення створених надлишків

документально встановити вкрай важко, тому епізоди злочину встановлюються оперативно-розшуковим або процесуальним шляхом. І тільки після цього, як правило, доцільно призначати ревізію, для того щоб зіставити результати перевірки господарських операцій, що знайшли відображення в даних офіційного обліку, з відомостями оперативного характеру або отриманими в ході розслідування [12].

Отже, на нашу думку, 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].

Схожу точку зору висловлюють А.Ф. Волобуєв, Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик, зазначаючи, що в спеціальній літературі клас експертиз, що характеризується застосуванням різнобічних спеціальних знань у галузі економіки і суміжних наук,

більша кількість науковців називає судово-економічною експертизою, проте єдина наукова класифікація судово-економічних експертиз поки що не сформувалась [23]. А.Ф. Волобуєв вважає, що призначенню судово-бухгалтерської експертизи передують копітка слідча робота, яка включає в себе ретельне вивчення матеріалів документальної ревізії, виїмку 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 [16].

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 [12]. В.М. Глібоко, О.П. Бушан визначають більш загальні умови необхідності у призначенні судово-економічної експертизи: коли перед слідчим після проведення ним слідчих дій постають конкретні запитання, вирішувати які може лише спеціаліст, і коли у справі достатньо матеріалів, необхідних для надання їх бухгалтеру-експерту [21].

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 погоджуємося 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 статтю 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 [15].

З цього приводу у своїй праці І.В. Гора зазначає, що 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 посилання 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 [6, 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 результатів процесуальних (слідчих) дій [15]. 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) [15].

Таким чином, із зазначених диспозицій КПК України, на нашу думку, впливає, 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, на нашу думку, свідчить про наявність позапроцесуальних форм використання спеціальних економічних знань спеціалістів-економістів, ревізорів, податкових інспекторів у кримінальному провадженні.

Загалом, за результатами дослідження у цьому підрозділі, 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 свідуючих осіб (ревізорів, спеціалістів, експертів) регулювалося положеннями Статуту кримінального судочинства 1864 р. (далі - Статуту.) [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, 949-1, 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 цукора з цукрових заводів по заниженим цінам проти монопольних цін контролери Державного Контролю УД брали участь у складанні протоколів дізнання (наприклад протокол дізнання від 12.06.1918, райгородський цукровий завод) [41, с. 20].

Державним Контролем УД приймалися спеціалізовані інструкції для проведення ревізій в тому чи іншому міністерстві, установі. Зокрема Інструкція для попередньої ревізії операцій Міністерства продовольчих справ на підставі Закону 06.08.1918 р. [42, с. 23]. Радою Міністрів УД 04.10.1918 р. було прийнято Устава про права голови Центральної ревізійної комісії при Міністерстві продовольчих справ В.А. Кібірева, згідно якої під час проведення розслідування зловживань в продовольчої справи на Україні голові ревізійної комісії, за допомогою Державної Варти надавалися повноваження органу досудового розслідування. Зокрема надавалося право: вимагати і отримувати потрібні комісії відомості, документи, книги від урядових, приватних установ, здійснювати виїмки таких документів; доручати судовим слідчим виконання окремих доручень по розслідуванню питань ревізії; здійснювати за допомогою членів комісії слідчо-судові заходи, вживати проти обвинувачених міри припинення відповідно до положень стат. крим. суд. Акти комісії мали силу актів судово-слідчого діловодства, а за результатами її матеріали передавалися прокуророві відповідного суду [43, с. 2].

Правилами про фактичну ревізію Державного Контролю УНР 1920р. передбачалося, що у випадках встановлення нестачи грошових цінностей, майна, представники Контролю, склавши акт ревізії, негайно доводять про це голів відповідних контрольних установ, які після постанови Контрольної Ради, звертаються безпосередньо про прокурорського нагляду для призначення слідства [44, с. 5].

Таким чином, робимо висновок, що з набуттям самостійності від Російської Імперії у 17 - 20-х роках ХХ століття в Україні не тільки не припинили свою діяльність органи державного контролю, а навпаки їх діяльність у сфері проведення ревізій набула більшої нормативно-правової регламентації у тому числі з питань взаємодії з органами дізнання, прокуратури і суду. У деяких випадках члени ревізійних комісій користувалися правами судових слідчих.

За КПК УРСР 1922 р. акти (висновки) ревізій, перевірок безпосередньо не значилися у переліку доказів у кримінальному судочинстві. Проте ст. 62 КПК 1922р. до доказів відносилися зокрема і “інші письмові документи” [45, с. 156],

якими і могли бути акти (висновки) ревізій, перевірок. Такі самі положення щодо переліку доказів у кримінальному судочинстві містилися і у ст. 58 КПК УСРР 1927 р., а ст. 57 КПК 1927 р. визначалося, що суд не є обмеженим у формах доказів і лише від суду залежить питання допустимості і визнання тих чи інших доказів [46]. Статтю 94 КПК 1927 р. визначалося, що до органів дізнання відносилися зокрема і органи податкової інспекції (в складі Наркомфіну — авт.), а також органи інших інспекцій, право дізнання яким буде надано законом.

09.04.1919 р. Центральним Виконавчим Комітетом Рад (далі - ЦВКР) був прийнятий Декрет “Про державний контроль”, яким передбачалось створення державного контролю, якому мало надаватися право у тому числі притягати до суду посадових осіб за правопорушення і злочини. Для цього передбачалось зокрема перевести всі контрольно-ревізійні органи до відання державного контролю, ввести систему “летючої ревізії”, залучати до контролю робітничі і крест'янські організації [47, с. 2]. Проте через рік, 08.02.1920 р. ЦВКР був прийнятий Декрет “Про Робітничо-Селянську Інспекцію”, яким передбачалося реорганізувати державний контроль і назвати його Робітничо-Селянською Інспекцією [47, с. 3]. 06.09.1923 р. ЦВК СРСР, РНК СРСР був прийнятий Декрет “Про звільнення Робітничо-Селянської Інспекції від ряду її функцій”, яким передбачалось звільнити її зокрема від функцій документального контролю, суцільної подальшої ревізії народних комісаріатів, від проведення обстежень за вимогами прокуратури, суда, слідчих органів, тощо. Окремі з цих функцій покладались на Наркомфін [48]. На засіданні Комісії з розгляду законодавчих проектів УСРР від 05.01.1926 р. було прийнято проект постанови ЦВК і РНК СРСР, до якої додавалося Положення про фінансовий контроль. Положенням передбачалось, що фінансовий контроль здійснюється Наркомфіном Союзу і Союзних Республік. Пунктом 13 Положення передбачалось, що в разі виявлення ревізією ознак кримінально-караних діянь фінансовий контроль повідомляє про це прокурорському надзору і начальнику ревізуємої установи. По справах, які направляються до суду, обов'язком фінконтролю є обрахування сум збитків і втрат,

які мають бути стягнені і пред'явлені в межах цивільного позову у кримінальному суді [49, с. 85-86].

У КК 1922 р. кримінальна відповідальність за фінансові правопорушення передбачалася за 3 склади злочинів (ст. 78, 79, 80 КК 1922р.). Фінансовим (податковим) інспекторам органів Наркомфіну, які здійснювали ревізії, а також фінансовим агентам, які входили до складу фінансових апаратів районів, нерідко доводилось виявляти особисту мужність під час припинення правопорушень у податковій сфері. Так, у серпні 1925 р. фінансовий агент 33-го фінрайону м. Харкова Бенін проводив дізнання і став жертвою збройного нападу двох “злісних неплатників” промислового і прибуткового податку [50, с. 84-85].

Доходимо висновку, що у перші роки радянської влади в Україні, в складних економічних умовах Радою Народних Комісарів приймалися рішення, які мали б посилити бюджетно-фінансову дисципліну господарських установ. Зокрема п. 5 Постанови РНК УСРР “Про зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни” від 21.01.1933 р. у разі перевитрачання фондів зарплати Наркомфіну УСРР пропонувалося притягати до кримінальної відповідальності осіб (бухгалтерів), на яких покладено обов’язок стежити за правильним витрачанням фондів зарплати. А п. 18, 19 вимагалося організувати в складі Наркомфіну і облфінвідділів фінансово-бюджетні інспекції, на яких покласти зокрема і функцію проведення документальної ревізії витрачання коштів в центральних, місцевих установах і господарських організаціях. Наркомфіну і НК РСІ УСРР встановити спільний порядок проведення обстежень і ревізій [51, с. 516-518].

Згідно з Положенням про Контрольно-ревізійне управління Наркомфіна СРСР від 09.05.1938 р. Контрольно-ревізійне управління мало право зокрема: проводити документальні ревізії; вимагати від ревізуємих установ відомості, довідки, копії документів щодо їх фінансово-господарських операцій; у випадках виявлення порушень законів, розтрат, інших злочинів ставити перед відповідним Народним Комісаром, або керівником вищестоящої установи питання про відсторонення від посад винних осіб з наданням відповідних матеріалів судово-слідчим органам з метою притягнення винних осіб до відповідальності [52].

Отже, можемо стверджувати, що законодавство перших років радянської влади в Україні у сфері проведення ревізій і податкових перевірок не було статичним. Через зміни економічної, кадрової політики СРСР 20 - 30-х років ХХ століття утворювалися, реорганізовувалися, ліквідовувалися органи української радянської влади, змінювалися їх функції і повноваження у сфері ревізійної і контрольної діяльності.

У редакції 28.12.1960 р. (далі - КПК 1960 р.), яка діяла до 2012 року ст. 66 КПК України особа, яка провадить дізнання, слідчий, прокурор і суд у справах, які перебувають в їх провадженні, вправі у тому числі вимагати проведення ревізій [53]. За диспозицією ст. ст. 65, 66 КПК 1960р. висновки експерта, інші документи, включаючи документи, які складалися за наслідками проведення ревізії мали статус доказів у кримінальній справі. Статтею 114 КПК 1960р. визначалось, що постанови слідчого, винесені відповідно до закону в кримінальній справі, яка перебуває в його провадженні, є обов'язковими для виконання всіма підприємствами, установами і організаціями, посадовими особами і громадянами. Статтею 14 – «Взаємовідносини державної контрольно-ревізійної служби з правоохоронними органами» (далі - ДКРС) Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [54] в редакції від 26.01.1993 р. визначалось, що органи ДКРС проводять ревізії та перевірки суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи.

Отже, до 2005 року нормативно правове регулювання порядку взаємодії органів ДКРС з органами слідства щодо питань проведення позапланових виїзних ревізій фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності в кримінальному процесі визначалося лише загальними не деталізованими приписами ст. 14 Закону. Законом України 2322-IV від 12.01.2005 р. було внесено зміни до ст. ст. 11, 14 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» відповідно до яких уточнювалося, що позапланова виїзна ревізія або перевірка проводиться у тому числі: у разі надходження доручення щодо проведення ревізій та перевірок у підконтрольних установах від КМУ, органів

прокуратури, державної податкової служби, МВС України, СБУ, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів ДКРС; щодо суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені цим Законом до підконтрольних установ - за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи [55].

Законом України 2322-IV було встановлено, що тривалість позапланової виїзної ревізії або перевірки не повинна перевищувати 10 днів; обмеження у підставах проведення ревізій та перевірок, визначені цим Законом, не поширюються на ревізії та перевірки, що проводяться після порушення кримінальної справи проти посадових осіб підконтрольних установ, що ревізуються або перевіряються, відповідно до кримінально-процесуального законодавства; ненадання визначених законом документів посадовим особам підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності або їх надання з порушенням вимог, встановлених ч. 14 ст. 11 Закону, є підставою для недопущення посадових осіб органу ДКРС до проведення ревізії або перевірки. До ст. 14 Закону було внесені зміни, згідно яких ревізії та перевірки суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності проводяться за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи, тоді як до 2005 р. для проведення ревізії або перевірки достатньо було лише постанови слідчого, прокурора. Наступною редакцією Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», яка була внесена Законом України 3202-IV [56] від 15.12.2005 р., було встановлено обмеження, згідно якого позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал, що мало на меті обмежити можливі зловживання з приводу проведення чисельних позапланових ревізій однієї установи в один проміжок часу за ініціативою різних органів досудового розслідування.

19.10.2006 р. було видано спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, МВС України, СБУ, ГПУ №346/1025/685/53 [57], яким затверджено Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України (далі - Порядок взаємодії), який був спрямований на забезпечення ефективної взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби (у подальшому Держфінінспекції (далі - ДФІ), Держаудитслужби України (далі - ДАСУ)) та органами прокуратури, внутрішніх справ і СБУ з питань розгляду звернень правоохоронних органів, призначення, організації та проведення ревізій за ними і з інших питань [57].

Зазначеним Порядком взаємодії встановлені уточнені вимоги до процедури ініціювання органом досудового розслідування проведення позапланової виїзної ревізії. Так п. 2.4. встановлено, що для проведення ревізії у суб'єкта господарювання, який не віднесено до підконтрольних установ орган ДКРС має отримати постанову про призначення ревізії і рішення суду. Для проведення ревізії після порушення кримінальної справи проти посадових (службових) осіб підконтрольної установи – орган ДКРС має отримати лише постанову про призначення ревізії. Окрім постанови про призначення ревізії та відповідного рішення суду, яке є дозволом для органу ДКРС на проведення ревізії до органу ДКРС – правоохоронний орган у робочому порядку (усно) узгоджує орієнтовну дату початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу ДКРС, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії [57].

У разі отримання правоохоронним органом дозволу суду на проведення позапланової виїзної ревізії, цей дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, надається відповідному органу ДКРС. За наслідками такого звернення згідно п. 2.5. орган ДКРС приймає такі рішення: прийняти до виконання звернення, організувати та провести позапланову виїзну ревізію; прийняти до виконання звернення, провести планову виїзну ревізію; повідомити про неможливість проведення ревізії; повідомити правоохоронний орган про необхідність уточнення звернення. Згідно пункту 2.10. порядку взаємодії – в акті

ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки). У разі, якщо зазначені питання за вказаний період були перевірені раніше проведеною органом ДКРС ревізією – повторна ревізія з тих самих питань не проводиться [57].

Постановою КМУ №550 від 20.04.2006 р. було затверджено Порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою (далі - Порядок інспектування), який визначає процедуру проведення інспектування в суб'єктів господарювання. Згідно з пунктом 2 Порядку інспектування, інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Пунктом 29 Порядку інспектування визначалося обставини за якими за зверненням правоохоронного органу може проводитися позапланова виїзна ревізія об'єкта контролю у разі надання: постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії та рішення суду про дозвіл на її проведення; постанови слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії, винесеної після порушення кримінальної справи проти посадових осіб об'єкта контролю; інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю - підконтрольною установою законів, та рішення суду (поза кримінальним процесом) про дозвіл на проведення ревізії, в якому зазначаються підстави проведення, дати початку та закінчення. За пунктом 35 Порядку інспектування результати ревізії оформляються актом, який містить у тому числі констатує частину з висновком про наявність або відсутність порушень законодавства [58].

До 2005-2006 року, тобто до моменту прийняття Закону України 2322-IV від 12.01.2005 р., спільного наказу, порядку проведення інспектування було відсутнє

нормативно-правове визначення зазначених вище вимог до процедури призначення і проведення позапланових ревізій. Такі ревізії під час розслідування кримінальної справи могли тривати будь який проміжок часу, який був визначений слідчим або ревізором. Таким чином, на нашу думку, прийняття зазначених змін уніфікувало і унормувало процедуру призначення і проведення позапланових виїзних ревізій у кримінальному процесі та позитивно відобразилось на діяльності суб'єктів господарювання.

Статтею 11 Закону УРСР від 04.12.1990 р. «Про державну податкову службу в Українській РСР» державним податковим інспекціям надавалось право здійснювати у будь-яких суб'єктах підприємництва, розташованих на території республіки, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, планів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають при перевірках [59].

Указом Президента України від 23.07.1998 р. №817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» визначалося, що позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться за наявності однієї з визначених обставин. Пунктом 5 Указу визначалося, що органами, які мають право проводити планові та позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності є органи державної податкової служби, митні органи, органи державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби. Пунктом 15 Указу було встановлено, що обмеження у строках та підставах проведення перевірок суб'єкта підприємницької діяльності, визначені цим Указом, не поширюються на перевірки, що проводяться відповідно до кримінально-процесуального законодавства [60]. Таким чином, у нормативно-правовому полі України з'явилося посилення щодо можливості проведення перевірок суб'єкта підприємницької діяльності у кримінальному процесі.

Для забезпечення реалізації цього Указу Президента України в частині підприємців - фізичних осіб було видано Наказ Державної податкової адміністрації

України (далі - ДПА) від 11.06.2004 р. №326 [61], яким затверджено Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності - фізичними особами. Порядком визначені типи перевірок: планові та позапланові документальні перевірки, камеральні перевірки(на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях). Порядком визначається, що термін проведення планової документальної перевірки суб'єкта підприємницької діяльності-фізичної особи не повинен перевищувати 30 робочих днів, крім перевірок суб'єктів підприємницької діяльності з річним сукупним валовим доходом 20 млн. грн. і більше, строк проведення яких може перевищувати 30 робочих днів. Граничний термін проведення позапланової документальної перевірки фізичних осіб порядком не був визначений. За результатами документальної перевірки в акті, який складається у двох примірниках, викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які мають відношення до фактів виявлених порушень податкового та валютного законодавства, факти виявлених порушень податкового та валютного законодавства викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та в повній мірі, із посиланням на первинні або інші документи [61].

Наказом ДПА України від 16.09.2002 р. №429 [62], було затверджено Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами. Було визначено типи перевірок: планова документальна, позапланова документальна, комплексна, зустрічна, камеральна. Цим порядком не встановлений граничний термін проведення перевірки, зазначено лише, що термін проведення перевірки зазначається у письмовому повідомленні про проведення перевірки. За результатами документальної перевірки в акті, який складається у двох примірниках, викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, які мають відношення до фактів виявлених порушень податкового та валютного законодавства, факти виявлених

порушень податкового та валютного законодавства викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та в повній мірі, із посиланням на первинні або інші документи. Порядок також визначає склад і зміст акту документальної перевірки, у висновку акту виявлені порушення податкового та валютного законодавства відображаються у гривнях у розрізі податків, зборів та інших обов'язкових платежів з розбивкою за роками та податковими періодами, у межах періоду, що перевіряється. Наказом ДПА України від 10.08.2005 р. №327 [63] було затверджено оновлений порядок, який деталізував зміст акту невиїзної документальної, виїзної планової, виїзної позапланової перевірок, крім того у визначенні акту, зазначається що акт є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Законом України 2322-IV від 12.01.2005 р. на законодавчому рівні були закріпленні зазначені вище Указ Президента України від 23.07.1998 р. №817/98, Накази ДПА України №429 від 16.09.2002 р., №326 від 11.06.2004 р., внесено зміни до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», згідно яких ДПА України отримала функцію розробляти проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавства (п. 8 ст. 8), а органи державної податкової служби отримали законне право здійснювати документальні невиїзні перевірки, а також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), юридичними особами, а також фізичними особами, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами України покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [55]. Законом України 2322-IV від 12.01.2005 р. було доповнено ст. ст. 11-1 та 11-2 Закон України «Про державну податкову службу в Україні». Визначені підстави та порядок проведення органами державної податкової служби планових і позапланових

виїзних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів [55].

Також ч. 6 ст. 11-1 Закону передбачений перелік обставин для проведення позапланової виїзної перевірки (згідно положень ст. 11-1 цього Закону позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби). Зазначено, що позапланова виїзна перевірка може здійснюватися лише на підставі рішення суду. Орган державної податкової служби, який ініціює проведення позапланової виїзної перевірки, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої перевірки та дати її початку і закінчення, склад осіб, які будуть проводити таку перевірку, документи, які відповідно до частини шостої цієї статті свідчать про виникнення підстав для проведення такої перевірки, інформацію про вид та кількість перевірок, проведених органами державної податкової служби щодо суб'єкта господарської діяльності та наслідки таких перевірок за попередні три роки, а також на вимогу суду - інші відомості. Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 10 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва - 5 днів. Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків не поширюються на перевірки що проводяться після порушення кримінальної справи проти платника податків (посадових осіб платника податків), що перевіряється, відповідно до кримінально-процесуального законодавства. Перевірки платників податків органами податкової міліції проводяться у порядку, встановленому Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінально-процесуальним кодексом України, іншими законами України [55].

Варто відмітити, що саме цим законом було внесено зміни аналогічні за структурою зміни і до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», про які вже вище зазначалося, в частині визначення процедури призначення та проведення позапланових виїзних ревізій фінансово-господарської діяльності установ.

Зазначене свідчить про подібність еволюційного розвитку законодавства України про використання матеріалів ревізій і законодавства про використання

матеріалів перевірок у кримінальному провадженні. Разом з тим, доходимо висновку, що законодавець так і не вніс необхідних змін до КПК 1960 р., якими б були законодавчо визначена процедура призначення позапланових перевірок у кримінальному процесі. КПК 1960р. взагалі не містив процедуру а ні визначення, а ні порядку та суб'єкта призначення позапланової перевірки у кримінальній справі. Незважаючи на це, слідчі органів досудового слідства шляхом винесення постанов самостійно призначали позапланові податкові перевірки суб'єктів господарювання, посиляючись на приписи ст. 66 КПК 1960 р. Однак при оскарженні такі постанови слідства в деяких випадках скасовувались судами з посиланням на те, що ст. 66 КПК 1960 р. передбачено право на призначення ревізій, які проводяться органами державного фінансового контролю, а не податкових перевірок.

Так, за даними ухвали від 23.04.2010 р. у справі № 11а-596/10 Апеляційний суд Херсонської області дійшов висновку про незаконність постанови слідчого прокуратури про призначення позапланової документальної ревізії у кримінальній справі, оскільки правовою підставою для її призначення слідчим було зазначено ст. 66 КПК України, а визначені у ст. 66 КПК України заходи отримання доказів не підлягали, на думку суду, розширеному тлумаченню [64].

У 2010 році було прийнято Податковий кодекс України (далі - ПКУ) в реакції від 02.12.2010 р. в якому міститься Глава 8 Перевірки. Статтею 75 Кодексу визначено, що органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Ст. 78 КПК визначається порядок проведення документальних позапланових перевірок. Однією з обставин проведення позапланової виїзної перевірки є те, що отримано постанову суду (ухвалу суду) про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні. Ст. 86 КПК визначається порядок оформлення результатів перевірок, яким, як і до цього визначалося у попередніх Наказах ДПА України, встановлюється, що результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки.

У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, якщо такі порушення відсутні, складається довідка [65].

ДПА України у листі від 31.07.2012 р. з цього приводу зазначила, що постанова слідчого відповідно до пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПКУ є підставою для проведення органом ДПС позапланової документальної перевірки платника податків. При цьому відповідно до ст. 114 КПК 1960 р. постанови слідчого є обов'язковими для виконання всіма підприємствами, установами і організаціями, посадовими особами і громадянами [66].

На нашу думку, позиція ДПС України в частині обов'язковості для виконання органом ДПС усіх чинних постанов слідчого в кримінальній справі у тому числі постанов про призначення документальних перевірок за КПК 1960 р. була обґрунтованою, тому що прямо впливала з приписів ст. 114 КПК 1960 р. Разом з тим ДПС України не зазначила про правові підстави наявності повноважень слідчого за КПК 1960 р. призначати позапланові документальні перевірки. Отже, доходимо висновку, що визначення у ПКУ порядку проведення документальної позапланової перевірки, у тому числі на підставі постанови слідчого, прокурора у кримінальній справі, надало органам державної податкової служби відповідних законних повноважень, проте у КПК України, на той час, ці питання залишалися не до кінця врегульованими.

13.04.2012 р. було прийнято новий Кримінальний процесуальний кодекс України. Ст. ст. 36 і 40 КПК України прокурору і слідчому під час досудового розслідування кримінального провадження надаються повноваження призначати ревізії та перевірки у порядку, визначеному законом. У ст. 93 КПК України зазначається, що сторона обвинувачення, сторона захисту здійснює збирання доказів шляхом у тому числі витребування та отримання висновків ревізій та актів перевірок. До документів, які є процесуальними джерелами доказів у кримінальному провадженні, за ст. 99 КПК України можуть належати висновки ревізій та акти перевірок [15].

У 2014 році український законодавець вирішив обмежити повноваження прокурора і слідчого у призначенні ревізій та перевірок під час досудового

розслідування. Законом України 1697-VII від 14.10.2014 р. [67] було виключено із ст. 36 і 40 КПК України право прокурора і слідчого призначати ревізії і перевірки в порядку, передбаченому законом. Разом з тим за ПКУ і за положеннями Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (назва Закону в редакції Закону № 5463-VI від 16.10.2012 р.) [68] за прокурором і слідчим у визначених обставинах такі повноваження залишалися.

Лише у кінці 2016 р. Законом України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. до ст. 78 ПКУ було внесено зміни, відповідно до яких – обставина проведення позапланової виїзної перевірки у кримінальному процесі зазнала суттєвих змін, а саме з неї було виключено постанову слідчого, прокурора про призначення перевірки [69]. У чинній редакції пп. 11 п. 1 ст. 78 ПКУ підставою проведення документальної позапланової перевірки в кримінальному процесі залишилось виключно судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену ними відповідно до закону [65].

Разом з тим за даними судової практики проблемою чинного КПК України залишається відсутність визначеної процедури розгляду слідчим суддею клопотань прокурора, слідчого щодо призначення позапланових ревізій, перевірок. Враховуючи той факт, що прокурори і слідчі законом були позбавлені повноважень у кримінальному провадженні призначати ревізії і перевірки – слідчою практикою у 2015-2017 р.р. стало звернення з клопотанням до слідчого судді про призначення позапланової перевірки, або надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії. Так наприклад ухвалою від 14.09.2016 р. у справі 760/13039/16-к слідчий суддя Солом'янського районного суду міста Києва відмовив у наданні відповідного дозволу через те, що «положення КПК України не відносять до компетенції слідчого судді вирішення питання щодо надання дозволу на проведення перевірки, ст. 132 КПК України не передбачає такого заходу кримінального провадження, не регламентує порядок розгляду таких клопотань, обсяг доказування при розгляді такого клопотання, критерії, за якими слідчий суддя повинен визначати достатність підстав для надання дозволу на проведення

перевірки. Положеннями КПК України не передбачено повноважень слідчого судді призначати перевірку» [70].

Іншим рішенням від 11.04.2017 р. Апеляційний суд м. Києва у справі 757/11320/17-к відповідно до якого апеляційним судом у кримінальному провадженні була скасована ухвала Печерського районного суду м. Києва, якою задоволено клопотання прокурора про призначення позапланової документальної перевірки, розглянувши апеляційну скаргу по суті дійшов до наступних висновків: «вирішення слідчим суддею вказаних клопотань не охоплюється його повноваженнями, які мають реалізовуватися в спосіб, передбачений процесуальним законом, адже не відносяться ані до заходів забезпечення кримінального провадження, ані до слідчих дій, ані до негласних слідчих дій. Отже, КПК України не передбачає права слідчого, прокурора на звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення (проведення) податкової перевірки, більше того, в КПК відсутня процесуальна процедура розгляду такого виду клопотань» [71].

Таким чином, наразі неврегульованість кримінального процесуального законодавства за останні роки у цій частині становить перешкоди у реалізації завдань кримінального провадження під час досудового розслідування економічних, службових злочинів. З цього приводу 12.04.2017 р. заступник Голови Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ С. Кравченко висловив наступну думку: «Спірним на сьогодні у практиці слідчих суддів є питання щодо призначення проведення позапланової документальної перевірки та позапланової ревізії у кримінальному провадженні. Сьогодні перед судами стоїть дилема в питанні, чи може слідчий суддя призначати позапланову податкову перевірку. КПК України не передбачає такого механізму, на відміну від ПКУ, у зв'язку з чим і виникає різна судова практика» [72]. С. Кравченко зазначив про необхідність забезпечення додаткового законодавчого регулювання в нормах КПК України щодо визначення чіткої процедури розгляду клопотань про надання дозволу на проведення позапланових перевірок у кримінальному провадженні та встановлення вимог для таких судових рішень слідчих суддів [72].

З метою правового визначення процедури призначення позапланових ревізій і перевірок під час досудового розслідування у кримінальному провадженні дисертантом, який разом з окремими народними депутатами України зазначений в авторському колективі розробників проекту закону, було розроблено проект закону про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок). Зазначений проект закону групою народних депутатів України було зареєстровано в апараті Верховної Ради України за номером 6482 від 22.05.2017 р. (далі - проект Закону №6482) (додаток Г) [73].

У другій редакції законопроекту пропонується доповнити частину другу статті 99 КПК України абзацом щодо права слідчого, прокурора звернутися з клопотанням про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки до слідчого судді. Також до КПК України пропонується додати нову главу 18-1 Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки, якою визначити порядок розгляду і вирішення слідчим суддею клопотань про призначення позапланових виїзних ревізій, перевірок у кримінальному провадженні. До статті 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» пропонується внести зміни, які законодавчо, а не на рівні підзаконного акту, врегулюють питання узгодження дати початку позапланової виїзної ревізії (додаток Г) [73].

Таким чином, у залежності від ролі, законодавчих правил залучення до кримінального судочинства результатів ревізій (перевірок) можна виокремити 5 основних етапів розвитку інституту ревізій (перевірок) у кримінальному процесі в Україні: перебування України у складі Російської Імперії (1864 – 1917 рр.); державотворення України у складі УНР та Української Держави (1917 – 1922 рр.); кодифікації кримінального процесуального законодавства в радянській Україні (1922 – 1960 рр.); дії КПК 1960 р. (1960 – 2012 рр.); закріплення у КПК України (2012 р.) статусу висновків ревізій (перевірок) як документів – джерел доказів із скасуванням процедури призначення позапланової виїзної ревізії (перевірки) у кримінальному провадженні (введено у законну силу з 15.07.2015 р.).

Відзначаємо, що за часи незалежності України кримінальним процесуальним законодавством остаточно так і не вирішені актуальні питання щодо порядку призначення ревізій, перевірок у кримінальному провадженні, хоча змінами до інших законів, нормативно-правових актів для органів ДАСУ і ДФС України визначений порядок ініціювання, проведення позапланових ревізій, податкових перевірок за зверненнями правоохоронних органів.

Приходимо до висновків щодо подібності еволюційного розвитку (генезису) законодавства незалежної України про використання матеріалів ревізій і законодавства про використання матеріалів перевірок у кримінальному провадженні, що підтверджується положеннями Указу Президента України від 23.07.1998 р. №817/98, Закону України 2322-IV від 12.01.2005 р., Закону України 1697-VII від 14.10.2014 р., проекту Закону України №6482 від 22.05.2017 р., які у різні періоди часу одночасно впливали на питання використання, забезпечення як ревізій так і перевірок у кримінальному процесі.

1.2.2. Експертиза і участь спеціаліста.

Як ми вже зазначали, кримінально-процесуальне законодавство пов'язує використання спеціальних знань, перш за все, з призначенням експертизи та участю спеціаліста при проведенні слідчих (розшукових) дій. Під час досудового розслідування кримінальних проваджень – висновок експерта-економіста (бухгалтера) за яким можуть виявлятися факти порушень законодавства, встановлюватися відповідальні особи під час економічної діяльності суб'єктів господарювання, є процесуальним джерелом доказів та сприяє виконанню завдань кримінального провадження. Участь спеціаліста-економіста(бухгалтера) у процесуальних діях під час досудового розслідування кримінального провадження і судового розгляду є також ще одною формою використання спеціальних економічних(бухгалтерських) знань.

Найбільш широкого процесуального застосування у кримінальному процесі знання спеціалістів набули після того, як Указом Президії Верховної Ради УРСР [74] від 30.08.1971 р. КПК 1960р. було доповнено ст. 128-1 в якій зазначено, що у необхідних випадках для участі у проведенні слідчої дії може бути залучений

спеціаліст, який зобов'язаний за дорученням слідчого брати участь у проведенні слідчої дії, використовуючи свої спеціальні знання і навички для сприяння слідчому у виявленні, закріпленні та вилученні доказів; звертати увагу слідчого на обставини, пов'язані з виявленням та закріпленням доказів; давати пояснення з приводу спеціальних питань, які виникають під час проведення слідчої дії. Статтею 270-1 було передбачено порядок участі спеціаліста в судовому розгляді. КПК 1960 р. було передбачено також і участь спеціаліста у судовому засіданні під час розгляду справи – за ст. 87 КПК 1960р. у протоколі судового засідання зазначаються у тому числі пояснення спеціалістів, відповіді експертів на усні запитання.

Як зазначає Н.Я. Дондик, до діяльності спеціаліста-бухгалтера під час призначення документальної ревізії (за КПК 1960р.) входило надання допомоги слідчому: при вирішенні загальних питань; при призначенні первинної ревізії та аналізі її матеріалів; при призначенні додаткової або повторної ревізії. Конкретна допомога спеціаліста-бухгалтера під час призначення первинної документальної ревізії може бути у наступному: під час аналізу документів він вказує слідчому на перелік документів, які необхідно взяти у підприємства; встановивши необхідний перелік документів, спеціаліст також вкаже на місце, де знаходяться ці документи, скільки екземплярів документу повинно бути; за відсутності окремих документів, що цікавлять слідчого, спеціаліст може сказати в яких інших документах відображені необхідні дані; важливе значення мають знання особливостей документообігу на конкретному підприємстві, спеціаліст пояснює слідчому структуру, схему, систему руху бухгалтерських документів; способи відображення в них господарських операцій; форми накопичування даних про рух матеріальних цінностей; відповідно до матеріалів, які має слідчий, спеціаліст допомагає визначити об'єм первинної ревізії, велике значення має встановлення порядку проведення ревізійних дій; кола осіб, яких необхідно визвати для надання пояснень ревізорів, можливість та порядок звернення до контрагентів для проведення зустрічних перевірок; спеціаліст має можливість дати рекомендації слідчому про найбільш доцільні методи фактичного контролю (інвентаризації, лабораторному

аналізу тощо); спеціаліст допомагає слідчому сформулювати питання на ревізію [23].

За приписами КПК 1960р. у спеціаліста були відсутні прямі повноваження надавати консультації, технічну допомогу під час досудового розслідування, разом з тим, як зазначає Н.Я. Дондик на практиці консультації спеціаліста-бухгалтера під час провадження досудового слідства у кримінальній справі використовувались слідчим, зокрема, при підготовці призначення ревізії, призначення експертиз та інших [23]. У відповідних статтях КПК 1960 р., щодо порядку проведення певних слідчих дій слідчому надавалося спеціальне право залучати до таких процесуальних дій спеціалістів – ст. 183 (обшук і виїмка), ст. 191 (огляд), тощо. Так, А. Ф. Волобуєв вказує, що для того, щоб уникнути вилучення документів, що не стосуються кримінальної справи, і не залишити поза увагою важливі докази, доцільно залучити до виїмки спеціаліста-бухгалтера. Для цього можна запросити ревізора ДКРС, штатного чи позаштатного працівника експертної установи. Практика розслідування злочинів у сфері підприємницької діяльності показує, що в багатьох випадках слідчий не в змозі самотійно, без допомоги спеціаліста детально розібратися в предметі допиту. Це вказує на необхідність безпосередньої участі спеціаліста в проведенні допиту в подібних випадках. Під час ведення допиту у формі запитань і відповідей спеціаліст-бухгалтер найчастіше включався в допит тільки після того, як слідчий встановив визначені ним обставини. Зазвичай запитання спеціаліста стосувалися деталей, за якими допитуваний повідомив неправильні дані [16].

З прийняттям у 2012 році КПК України ст. 71 вперше було чітко визначено, що спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів. Спеціаліст може надавати консультації під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок, може бути залучений для надання безпосередньої технічної допомоги (фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо) сторонами кримінального провадження під час досудового розслідування і судом

під час судового розгляду. Спеціаліст має право зокрема: ставити запитання учасникам процесуальної дії з дозволу сторони кримінального провадження, яка його залучила, чи суду; користуватися технічними засобами, приладами та спеціальним обладнанням; звертати увагу сторони кримінального провадження, яка його залучила, або суду на характерні обставини чи особливості речей і документів; знайомитися з протоколами процесуальних дій, в яких він брав участь, і подавати до них зауваження. Ст. 360 КПК України передбачено, що 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 [15].

Отже, новою редакцією КПК України були внесені певні еволюційні зміни, які деталізували права спеціалістів, відповідно до практики розслідування кримінальних справ, яка відбувалася з моменту прийняття Указу Президії Верховної Ради УРСР від 30.08.1971 р.

Що стосується питання експертиз, то з прийняттям КПК 1922р. в Україні було створено правові підстави діяльності органів попереднього розслідування і судів. Перед ними постало завдання щодо ухвалення рішень з кримінальних справ тільки після повного та всебічного дослідження всіх доказів. Вирішенню цих завдань мало сприяти використання науково-технічних знань. У ст. 62 КПК 1922р. було передбачено такий вид судових доказів, як висновок експерта. У зв'язку з цим М. С. Бокаріус за ініціативою слідчого з надзвичайних справ при Наркоматі юстиції С.С. Савченка в інтересах забезпечення правосуддя науково-судовою експертизою звернувся до НКЮ з клопотанням про створення в м. Харкові Кабінету науково-судової експертизи за прикладом двох таких структур, що функціонували з 1914 р. у містах Києві та Одесі [75, с. 433].

Статтею 65 КПК 1960р. визначалось, що фактичні дані, які є доказами у кримінальній справі встановлюються у тому числі висновком експерта. За ст. 66 – особа, яка провадить дізнання, слідчий, прокурор і суд в справах, які перебувають в їх провадженні, вправі викликати в порядку, встановленому КПК у тому числі

експертів для дачі висновків. Ст. 75 КПК 1960 р. визначалось, що експертиза призначається у випадках, коли для вирішення певних питань при провадженні в справі потрібні наукові, технічні або інші спеціальні знання. Висновок експерта для особи, яка провадить дізнання, слідчого, прокурора і суду не є обов'язковим, але незгода з ним повинна бути мотивована у відповідних постанові, ухвалі, вирокі. Якщо експертиза буде визнана неповною або не досить ясною, може бути призначена додаткова експертиза, яка доручається тому самому або іншому експертові. Коли висновок експерта буде визнано необґрунтованим чи таким, що суперечить іншим матеріалам справи або інакше викликає сумніви в його правильності, може бути призначена повторна експертиза, яка доручається іншому експертові або іншим експертам. Статтею 77 визначалися права і обов'язки експерта, а ст. ст. 196-205 КПК 1960 р. встановлювався порядок призначення, проведення експертизи та інших пов'язаних з цим процесуальних дій [53].

Таким чином, доходимо висновку, що у КПК 1960р. значно більше уваги приділено порядку призначення експертизи (у т. ч. судово-бухгалтерської), оформлення її результатів, прав і обов'язків експерта у кримінальному процесі, ніж у попередніх КПК 1922 р. і 1927 р.

Пунктом 2 розд. 1 Інструкції про порядок призначення і проведення судових експертиз в науково-дослідних експертних установах Юридичної комісії при Раді Міністрів УРСР, яка затверджена Наказом по Юридичної комісії при Раді Міністрів УРСР 03.05.1966 №37 до основних видів експертних досліджень не було віднесено дослідження бухгалтерських, фінансово-господарських документів [76]. Так само і у Додатку 2 до цієї Інструкції, в якому формулювалися орієнтовні питання для основних видів експертних досліджень відсутні питання, які могли б ставитися перед експертом, який проводив бухгалтерську експертизу, відсутні відповідні питання. Так само і пунктом 2 розділу 1 Інструкції про організацію та здійснення судових експертиз в науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції УРСР, затверджену наказом Міністра юстиції УРСР від 30.05.1988 р. бухгалтерську експертизу також не було віднесено до основних видів

експертиз [77]. На нашу думку, це свідчить про те, що бухгалтерська експертиза в часи існування УРСР не відносилась до основних видів експертиз.

Постановою Пленуму від 30.05.1997 № 8 Верховний Суд України в цій частині постановив, що судам слід мати на увазі, що порушення передбачених ст. 197 КПК прав обвинуваченого при призначенні і проведенні експертизи під час дізнання чи попереднього слідства може бути підставою для направлення справи на додаткове розслідування лише тоді, коли поновити ці права в судовому засіданні неможливо [35].

У 1994 році було прийнято Закон України «Про судову експертизу», ст. 1 встановлено, що судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду [78]. З прийняттям у 2012 році КПК України ст. 69 вперше було чітко визначено, що 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. Новелою ст. 69 є також обов'язок експерта щодо невідкладного повідомлення особи, яка його залучила, чи суд, що доручив проведення експертизи, про неможливість проведення експертизи без залучення інших експертів. На експерта покладаються додаткові обов'язки: особисто провести повне дослідження та дати обґрунтований і об'єктивний висновок на поставлені йому запитання, а в разі необхідності – роз'яснити його; забезпечити збереження об'єкта експертизи, якщо проведення експертного дослідження не пов'язане з повним або частковим його знищенням; заявити самовідвід, за наявності підстав, передбачених Кодексом. Змінилися й права експерта, які отримали право на одержання винагороди за виконану роботу та відшкодування витрат, у разі, якщо проведення експертизи не є службовим обов'язком особи, яка залучена як експерт [15].

Відповідно до положень ст. 84 КПК України висновок експерта є джерелом доказів у кримінальному провадженні. Вперше у ст. 101 КПК України дається визначення висновку експерта: це докладний опис проведених експертом

досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи [15]. Статтею 242 КПК України визначено, що під час досудового розслідування експертиза призначається слідчим або прокурором за наявності підстав для проведення експертизи, у тому числі за клопотанням сторони захисту або потерпілого [15]. Положення ст. 242 КПК України, щодо того що не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права, на нашу думку, відповідає п. 2 Постанови Пленуму ВСУ від 30.05.1997 р. № 8 щодо неприпустимості призначення експертизи у випадках порушення перед експертом правових питань, вирішення яких віднесено законом до компетенції суду. Статтею 244 КПК визначено, що у разі відмови слідчого, прокурора в задоволенні клопотання про залучення експерта, особа, має право звернутися до слідчого судді. Висновок експерта, залученого слідчим суддею, надається особі, за клопотанням якої він був залучений [15].

Разом з тим, чинний КПК України, розширюючи можливості участі сторони захисту у процесі доказування під час кримінального провадження надає їй право самостійно залучати експертів на договірних умовах для проведення експертизи, у тому числі обов'язкової (до якої, згодом, стала відноситися судово-економічна експертиза з метою визначення розміру матеріальних збитків заподіяних кримінальним правопорушенням - авт.), або звертатися до суду з відповідним клопотанням про залучення експерта (ст. 243 КПК України) [15]. Крім того, нововведенням у процедуру призначення та проведення експертизи є відсутність необхідності ознайомлювати підозрюваного з постановою про призначення експертизи та висновком експерта, адже відповідно до ст. 221 КПК України сторона захисту та потерпілий має право ознайомлюватись з матеріалами кримінального провадження на будь-якому етапі досудового розслідування до його завершення [79, с. 114-115]. Загалом же, за результатами прийняття нової редакції КПК, процедура призначення експертизи не змінилась, оскільки слідчому або прокурору для отримання висновку експерта необхідно було скласти постанову про призначення відповідної експертизи.

Пунктом 2 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз, яка затверджена Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. №53/5 [34] у редакції 1998 р. одним із основних видів експертиз стає бухгалтерська експертиза. Разом з тим у цьому ж пункті зазначено, що з метою більш повного задоволення потреб слідчої та судової практики експертні установи можуть організовувати проведення інших видів експертиз (крім судово-медичної та судово-психіатричної), що дозволяє дійти до висновків про те, що класифікація судових експертиз – питання більш наукове, ніж нормативно-правове. У розділі «Бухгалтерська експертиза» - п. 110 науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз, які було затверджено тим самим Наказом №53/5, визначені головні завдання бухгалтерської експертизи: документальної обґрунтованості нестачі, надлишків, списання товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, розміру завданої матеріальної шкоди; правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів; відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій вимогам чинних нормативних актів; кола відповідальних осіб; правильності вирахування розмірів податків; недоліків в організації бухгалтерського обліку контролю, які сприяли або могли сприяти завданню матеріальної шкоди. Пунктом 111 науково-методичних рекомендацій зазначається, що разом з постановою (ухвалою) про призначення експертизи експертові слід надати документи бухгалтерського обліку, які містять відомості для вирішення поставлених питань. Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, в постанові (ухвалі) про призначення експертизи слід зазначити, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів. Якщо слідчий або суд зазнають труднощів у визначенні документів, які необхідні для надання експертного висновку, їм слід звернутися за консультацією до спеціаліста.

У 2005 році Інструкція про призначення та проведення судових експертиз і науково-методичні рекомендації зазнали суттєвих редакційних змін. І тому числі і завдяки Наказу Міністерства юстиції України 09.08.2005 р. №86/5 [80], яким було

затверджено Положенням про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів, відповідно якому перелік основних видів судових експертиз та експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта фахівцям науково-дослідних установ судових експертиз Мін'юсту, відповідно до якого затверджено 3 основні види економічної експертизи: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій.

Отже, як ми встановили, і в Інструкції замість бухгалтерської експертизи з'явилася економічна експертиза, а у науково-методичних рекомендаціях п.п. 128, 129, 130 з'явився поділ на: дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій; дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Ми вважаємо, що у редакції 2017 р., порівняно з редакцією 1998 р., науково-методичних рекомендацій збільшена роль матеріалів документальних (податкових) перевірок і ревізій під час проведення економічної експертизи. Так, у орієнтовному переліку питань експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності значаться, зокрема, питання: чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз; чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума). У орієнтовному переліку питань експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій значаться, зокрема, питання: чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою; чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати. У орієнтовному переліку питань експертизи документів фінансово-кредитних операцій значаться,

зокрема, питання: чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником за кредитною угодою; чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті перевірки (вказується суб'єкт контролю), в результаті необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою.

Оскільки у науково-методичних рекомендаціях зазначається, що проведення ревізійних дій не належить до завдань економічної експертизи [34], ми доходимо висновку, про підсилення ролі актів документальних перевірок, ревізій під час проведення економічної експертизи.

Науково-методичні рекомендації, які затверджені Наказом №86/5 від 09.08.2005 р. дозволяють слідчому у кримінальному провадженні використовувати економічну експертизу як з метою підтвердження висновків акту документальної (податкової) перевірки, ревізії, так і навпаки – з метою перевірки висновків ревізії, які викликають у слідчого сумнів, суперечать іншим матеріалам кримінального провадження. З іншого боку перед призначенням економічної експертизи зазначені науково-методичні рекомендації у певних випадках фактично рекомендують слідчому спочатку отримати акт перевірки, ревізії об'єкту дослідження і в разі наявності у матеріалах висновків про порушення законодавства і встановлених за ними розмірів збитків (шкоди) вже потім вирішувати питання про призначення економічної експертизи, що у свою чергу позитивно впливає на раціональне використання організаційного ресурсу експертних установ.

Таким чином зазначені науково-методичні рекомендації, на нашу думку, передбачають узгоджений порядок використання різних форм спеціальних економічних знань (документальна перевірка, ревізія фінансово-господарської діяльності, консультація спеціаліста) у кримінальному процесі до проведення економічної (бухгалтерської) експертизи.

Така послідовність процесуальних дій під час розслідування злочинів у відповідній сфері, коли ревізія або податкова перевірка передують проведенню

судово-економічної експертизи, фактично закріпилась положеннями Закону України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII [81], якими змінений в КПК України порядок призначення судових експертиз, зокрема і економічної. Так ст. 243 КПК України стало визначатися, що експерт залучається за наявності підстав для проведення експертизи за дорученням слідчого судді чи суду, наданим за клопотанням сторони кримінального провадження. Статтею 244 КПК України визначається порядок розгляду слідчим суддею клопотання сторони кримінального провадження про проведення експертизи. При цьому слідчий суддя в разі недодержання вимог ч. 2 ст. 244 КПК України має право повернути клопотання про проведення експертизи, або задовільнити клопотання і самостійно визначити експерта, якого необхідно залучити, або експертну установу, якій необхідно доручити проведення експертизи, про що постановляє ухвалу. При цьому згідно новелі п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК України, яка введена в дію Законом України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII, обов'язковою стає експертиза щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру заподіяної кримінальним правопорушенням. На практиці, на нашу думку, це буде призводити до обов'язковості призначення економічної експертизи з метою процесуальної фіксації (обов'язкового підтвердження) встановлених за результатами перевірки, ревізії сум збитків, шкоди, несплачених податків, зборів, тощо [81].

Відзначимо також, що Постановою від 30.05.1997 р. № 8 Верховний Суд України, повторив висновок пункту 14 Постанови Пленуму Верховного суду СРСР [82] від 16.03.1971 р. №1 «Про судову експертизу в кримінальних справах», постановивши п. 3, що при дослідженні висновку експерта суди повинні виходити з того, що згідно зі ст. 67 КПК (1960 р.) чи ст. 62 ЦПК (1963 р.) висновок експерта не має наперед встановленої сили та переваги над іншими джерелами доказів. Варто відзначити, що так само ВСУ п. 18 повторив п. 2 Постанови Пленуму Верховного суду СРСР постановивши, що судам потрібно мати на увазі, що акти чи інші документи, в тому числі відомчі, де зазначаються обставини, встановлені із застосуванням спеціальних знань (наприклад, про причини аварії, вартість ремонту, розмір нестачі матеріальних цінностей), не можуть розглядатися як

висновок експерта та бути підставою для відмови в призначенні експертизи, навіть якщо вони одержані на запит суду, органу дізнання, слідчого або адвоката [35]. До таких актів, в яких зазначаються обставини, встановлені із застосуванням спеціальних знань, на нашу думку, відносяться акти ревізій і перевірок. А враховуючи той факт, що як було вище зазначено, призначення експертизи стає обов'язковим для визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру заподіяної кримінальним правопорушенням, стверджуємо, що наразі стає визначальною доказова вага такого висновку експерта, порівняно із актом перевірки, висновками ревізії.

Отже, доходимо висновку, що призначення і проведення судово-економічної експертизи може бути формою перевірки правильності результатів раніше проведеної ревізії, перевірки, і є обов'язковим для слідчого, прокурора щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, заподіяної кримінальним правопорушенням.

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

В юридичній науці правові системи держав піддаються типізації шляхом виділення загальних істотних ознак і класифікації шляхом розподілу по споріднених груп на підставі типових подібностей і відмінностей. А.А. Іванов, В.П. Іванов виділяють систему трьох правових сімей, що характеризуються внутрішнім відносною єдністю правових систем, що мають подібні юридичні ознаки: 1) сім'я романо-германського права (континентальне право); 2) сім'я англосаксонського права (система загального права); 3) релігійні та традиційні правові системи [83]. Кримінальний процес Німеччини, Франції, Польщі відносять до континентально-правового (романо-германського) типу; кримінальний процес США - до англосаксонському типу. Російський кримінальний процес завжди розглядався як континентально-правовий, за винятком радянського періоду, коли його перетворили в кримінальний процес соціалістичного типу. Але і в той період

за своїми основними характеристиками він залишався романо-германським (якщо не брати до уваги соціалістичну економіку, політику і ідеологію) [84, с. 233].

Саме тому, з метою забезпечення репрезентативного порівняльно-правового аналізу використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні за законодавством інших країн, які відносяться до різних правових сімей, нами обрано держави колишнього СРСР (Російська Федерація, Республіка Казахстан, Киргизька Республіка), Німеччину, Францію, Польщу (в частині використання результатів аудитів Найвищої палати Контролю) які відносяться до системи континентально-правового права та США – до англосаксонського права.

Кримінальне і кримінально-процесуальне законодавство пострадянських держав, в часи радянської влади мало спільну генезу, яка в законодавчому вимірі формувалася у тому числі за допомогою всесоюзних Законів, зокрема Основами кримінального законодавства СРСР і союзних республік, що у різні роки затверджувалися органами радянської влади. Так, наприклад, приймаючи Закон «Про затвердження Основ Кримінального законодавства Союзу РСР і Союзних Республік» від 25.12.1958 р. – Верховна Рада СРСР доручала Верховним Радам союзних республік привести законодавство союзних республік у відповідність з Основами кримінального законодавства Союзу РСР і союзних республік. Статтею 16 Основ було визначено поняття доказів і їх джерел, зокрема визначені такі джерела доказів: показання свідка, свідчення потерпілого, свідчення підозрюваного, свідчення обвинуваченого, висновки експерта, речові докази, протоколи слідчих і судових дій, інші документи [85]. Відповідно і КПК усіх радянських республік мали містити визначені статтею 16 Основ джерела доказів. При цьому процесуальні форми використання спеціальних бухгалтерських знань мали відноситися до певних джерел доказів, як, зокрема, висновки судово-бухгалтерської експертизи.

Подібні історично-правові чинники, на нашу думку, посприяли тому, що кримінальне процесуальне законодавство колишніх радянських республік, у тому числі України, які після розпаду СРСР стали суверенними державами, в частині

форм використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань має як спільні, так і відмінні риси.

Російська Федерація

Відповідно до кримінально-процесуального законодавства Російської Федерації (далі – РФ) - використання спеціальних знань на попередньому слідстві, у тому числі і при розслідуванні злочинів у сфері економічної діяльності, здійснюється в наступних процесуальних формах: 1) залучення спеціаліста до участі в процесуальних діях (ст. 58 КПК РФ); 2) призначення і виробництво судової експертизи (ст.ст. 195, 196, 199 -201 КПК РФ); 3) допит експерта (ч. 2 ст. 80, ст. 205 КПК РФ); 4) виробництво документальних перевірок і ревізій на вимогу органу дізнання, дізнавача, слідчого (ч. 1 ст. 144 КПК РФ); 5) отримання висновку спеціаліста (ч.3 ст. 80 КПК РФ); 6) отримання показань спеціаліста (ч. 4 ст. 80 КПК РФ). Крім того, в ході розслідування злочинів спеціальні знання часто використовуються і в позапроцесуальних (організаційних) формах. Так, інформацію спеціального характеру, якої потребує слідчий, спеціаліст може надати у формі консультацій [14, с. 27].

Аналогічно положенням ч. 2 ст. 71 КПК України, згідно ч. 1 ст. 58 КПК РФ спеціаліст може запрошуватись, для сприяння у виявленні, закріпленні і вилученні предметів і документів, застосуванні технічних засобів в дослідженні матеріалів кримінальної справи, для постановки питань експертові, а також для роз'яснення сторонам і суду питань, що входять в його професійну компетенцію [86]. Як приклад, участь спеціаліста-бухгалтера (економіста) при виробництві виїмки (обшуку) потрібна для вирішення, зокрема, наступних питань: 1) які саме бухгалтерські документи можуть містити відомості про тих, що цікавлять слідчого господарських операціях; 2) де знаходяться оригінали цих документів, другі екземпляри, копії; 3) які документи викликають сумнів в їх доброякісності, яка частина документу має значення для справи [14, с. 28].

Стаття 80 КПК РФ визначає висновок спеціаліста - надане письмово судження з питань, поставлених перед фахівцем сторонами; свідчення фахівця - відомості, повідомлені їм на допиті про обставини, що вимагають спеціальних

знань, а також роз'яснення своєї думки відповідно до вимог ст. ст. 53, 168 і 271 КПК РФ. Л.Г. Шапіро вважає, що допитуючи спеціаліста, який не залучався до надання висновку, немає необхідності згодом запрошувати його для роз'яснення своєї думки, оскільки усі ці питання мають бути предметом допиту, в ході якого отримують відомості про обставини, що вимагають спеціальних знань. Тому дане положення («роз'яснення своєї думки»), передусім, слід розуміти, як роз'яснення даного раніше висновку спеціаліста [14, с. 34]. Натомість за КПК України не передбачена така процесуальна форма використання спеціальних знань, як висновки спеціаліста з питань, які поставлені сторонами кримінального провадження.

Частиною 1 ст. 144 КПК РФ визначений, що при перевірці повідомлення про злочин дізнавач, орган дізнання, слідчий, керівник слідчого органу має право у тому числі вимагати виробництва документальних перевірок, ревізій, залучати до участі в цих діях спеціалістів. При цьому залишається невирішеною проблема, пов'язана з відсутністю в КПК РФ процедури (механізму) виробництва документальних перевірок, ревізій, а також проблема надання перевірці, ревізії статусу слідчої дії. Акти перевірок і ревізій, використовувані в російському кримінальному судочинстві, складаються відповідно до численних відомчих інструкцій, тому єдиний підхід до їх структури і змісту відсутній. У зв'язку з цим їх оцінка сторонами і судом частенько викликає «значні труднощі» [14, с. 35-38]. У зв'язку з цим Н.А. Раїмжанова зазначає, що проведення документальних податкових перевірок, ревізій, аудиторських перевірок, інвентаризацій є позапроцесуальними формами використання спеціальних знань в кримінальному процесі РФ [25, с. 63]. Підсумки застосування позапроцесуальних видів спеціальних знань оформляються актами, форма яких передбачена федеральними законами (заключення аудітора) або відомчими наказами та інструкціями (акт ревізії, довідка про дослідження, акт інвентаризації), які залучаються до сфери кримінально-процесуального доказування у вигляді документів-доказів (чи інших документів, як зазначено в ст. 84 КПК РФ) [87, с. 203-205]. На нашу думку, КПК України має подібні до російського КПК вади, оскільки у ньому також відсутні

процедури ініціювання, призначення перевірок і ревізій у кримінальному провадженні.

Таким чином, приходимо до висновку, що можливі запозичення до КПК України певних положень КПК РФ у сфері використання спеціальних економічних знань, особливо результатів ревізій не мають практичного сенсу, оскільки жодним чином не вирішують проблематику як процедури призначення ревізії (перевірки) у кримінальному провадженні, так і її місця у кримінальному процесі: чи це слідча (розшукова) дія, чи інший вид процесуальної дії.

Республіка Казахстан, Киргизька Республіка

У кримінальному судочинстві Республіки Казахстан (далі - РК), Киргизької Республіки (далі - КР) існують дві процесуальні форми застосування спеціальних знань: участь спеціаліста (ст. 84 КПК РК 1997р., ст. ст. 64, 81, 174, 213 КПК КР) та експерта (ст. 83 КПК РК 1997р.) [18, с. 61; 25, с. 65]. Використання слідчим допомоги спеціаліста-бухгалтера в не процесуальній формі можливо на будь-якій стадії розслідування злочинів. Спеціаліст-бухгалтер - це незацікавлена в результаті справи особа, що володіє знаннями в області бухгалтерського обліку і запрошена для участі в слідчих та судових діях в якості консультанта або технічного помічника слідчого або суду (ст. 84 КПК РК). За необхідності спеціаліст-бухгалтер повідомляє слідчому про можливість використання бухгалтерських методів і прийомів у виявленні злочинів у сфері банківської діяльності за документами бухгалтерського обліку; роз'яснювати терміни, що застосовуються в бухгалтерському обліку; допомогти в оцінці матеріалів документальної ревізії та інших проведених методів фактичного контролю. Він також може допомогти сформулювати завдання ревізору, аудитору, експерту-бухгалтеру, і також з інших питань, якщо вони пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. При появі труднощів, пов'язаних з призначенням судово-бухгалтерської експертизи, з питань використання спеціальних бухгалтерських знань для їх роз'яснення, вони звертаються з письмовими запитами в Центр судових експертиз при Міністерстві юстиції РК. Фахівці цього центру на такі запити дають письмові консультації. Це дозволяє як слідчим, так і осіб, що виступають в якості фахівців-бухгалтерів,

продуктивно використовувати час при призначенні судово-бухгалтерських експертиз [18, с. 71-73].

Судова експертиза призначається постановою особи, яка провадить дізнання, слідчого, прокурора, судді, ухвалою суду. Експертиза вважається призначеною з моменту винесення відповідної постанови, форма і зміст якого регламентуються ст. 202 і ч. 1 ст. 242 КПК РК [18, с. 119]. Одним з видів експертиз, які отримали особливе поширення в слідчій і судовій практиці РК і призначаються у зв'язку з розслідуванням різного роду економічних злочинів (розкрадань, викривлень звітності та ін.), є судово-економічна експертиза. На відміну від судово-бухгалтерської експертизи за допомогою судово-економічної експертизи досліджується економічна діяльність в цілому, проводиться економічний аналіз всієї діяльності [18, с. 123]. Предметом економічної експертизи у КР є обставини справи, пов'язані з встановленням: правильності відображення в бухгалтерських звітах операцій, пов'язаних з рухом фінансових коштів; стану господарської діяльності підприємств; правильності відрахувань податків та інших обов'язкових платежів до бюджету; дотримання правил кредитування; економічної доцільності укладення договорів [88].

Ще однією формою використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань в кримінальному судочинстві РК, КР є документальна ревізія. Слідчий з метою збирання доказів може зажадати проведення позапланової ревізії за що знаходиться в його виробництві справі. Свою вимогу про виробництво ревізії у РК слідчий висловлює в формі постанови, яку він спрямовує відповідній посадовій особі, правомочній призначити ревізію [18, с. 80]. Як правило, виробництво документальних перевірок, ревізій, інвентаризацій здійснюються до порушення кримінальної справи на підставі ст. 157 КК КР і проводяться згідно з правилами, встановленими нормами адміністративного або податкового права. Так, виїзні та камеральні податкові перевірки регулюються нормами глави 13 ПК КР [25, с. 75].

При цьому КПК РК (КР) такий спосіб отримання доказів (за допомогою виробництва ревізії) правової регламентації не має, що нерідко призводить до «небажаних наслідків» [18, с. 90]. Отже, як і за результатами дослідження

російського досвіду, вважаємо, що не має потреби у запозичені положень законодавства РК і КР у цій сфері.

Федеративна Республіка Німеччина

За результатами дослідження законодавства ФРН, наукової літератури у цій сфері, виділимо наступні процесуальні форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному судочинстві Німеччини: призначення і виробництво судово-економічної(бухгалтерської) експертизи; допит експерта; допит спеціаліста-економіста(бухгалтера). До позапроцесуальних форм використання спеціальних економічних знань можна віднести матеріали фінансового аудиту, перевірок, іншу документацію від уповноважених державних відомств (наприклад BaFin, Steufa), які шляхом витребування, долучення в якості документів-доказів залучаються до сфери кримінально-процесуального доказування.

Так пунктом 1 § 161 КПК ФРН [89] визначається, що прокуратура має право витребувати інформацію у будь-яких відомств і проводити розслідування будь-якими методами самостійно або за допомогою відомств і чиновників поліції, якщо інші закони не містять спеціальних положень про повноваження. Пунктом 1 § 161a КПК ФРН зокрема визначається порядок допиту експерта (в т.ч. експерта-бухгалтера), витребування експертного висновку прокуратурою. Пункт 1 § 163 КПК ФРН визначає, що відомства і чиновники поліцейської служби уповноважені направляти клопотання в будь відомства про надання інформації, а у випадках, що не терплять зволікання, також витребувати інформацію, а також проводити розслідування в будь-якій формі, якщо їх повноваження не регулюються інакше в спеціальних законодавчих положеннях. Виходячи з такої процесуальної диспозиції - методи і способи отримання інформації та документальних доказів органами поліції та прокуратури під час досудового розслідування відповідають принципу вільної організації попереднього розслідування [89].

Вільне доказування, що становить всю діяльність органів попереднього розслідування, може проводитися поза всякою формою по відношенню до всіх можливих дій (мається на увазі гнучкість форм діяльності поліції, прокуратури під

час досудового розслідування – авт.) і КПК ФРН в цьому відношенні надає поліції і прокуратурі свободу дій [90, с. 419]. Штойфа (Steuerfahndung, Steufa) є спеціальним органом Міністерства фінансів ФРН, оперативно-розшукові і слідчі підрозділи якого займаються розслідуванням правопорушень, які пов'язані з приховуванням доходів і ухиленням від сплати податків. Інший орган – Федеральне управління фінансового нагляду Німеччини (BaFin) здійснюючи нагляд за фінансовими операціями у банківській сфері, у тому числі за такими, що стосуються фінансування тероризму та легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом має право залучати до розслідування аудиторів, експертів [91, Section4]. У разі встановлення можливих фактів вчинення кримінальних правопорушень BaFin зобов'язано повідомляти про будь які факти кримінальних правопорушень в бюро компетентної прокуратури.

Джерелами доказів (строге доказування) в кримінальному процесі ФРН визнаються показання обвинуваченого, свідків, висновки експерта, речові докази, документи. § 73 КПК ФРН визначається порядок вибору судом експерта під час судового провадження, а § 82 - порядок отримання експертного висновку на стадії попереднього розслідування. Сутність експертизи визначає Верховний суд ФРН, вказуючи, що експерт повинен або надати суду «досвідчені положення», або оцінити певні факти на підставі «досвідченого положення», або повідомити суд факти, встановлені за допомогою спеціальних знань. Під «досвідченим положенням» зазвичай розуміються загальні абстрактні положення з різних областей знань, в тому числі з області бухгалтерського обліку (принципи ведення бухгалтерських книг), які розробляються самим експертом, носять суб'єктивний характер, а часом будуються на припущеннях [90, с. 429]. Документом в сенсі кримінально-процесуального права визнається будь-який предмет, на якому зафіксована думка за допомогою письмових знаків. Якщо певні матеріали виконані за допомогою інших засобів зображення, наприклад, схеми, плани, різного роду розрахунки, то вони документами не розглядаються, а вважаються об'єктами огляду [90, с. 431]. Таким чином матеріали фінансового аудиту підприємства,

банківської установи, які були здобуті до початку досудового розслідування BaFin можуть визнаватися судом в якості документального або речового доказу.

У цьому сенсі, на нашу думку, завдяки вільному доказуванню під час попереднього розслідування органи поліції (Steufa, BaFin) не мають потреби, на відміну від органів досудового розслідування в Україні, у наявності спеціальної процедури у КПК щодо порядку призначення фінансового аудиту, податкової перевірки у кримінальному процесі.

Франція

За результатами дослідження законодавства, наукової літератури, ми виділяємо наступні процесуальні форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному судочинстві Франції: призначення і проведення судово-економічної (бухгалтерської) експертизи; висновок дослідження спеціаліста-економіста (*homme de l'art*) під час дізнання; залучення спеціаліста-економіста для надання консультативної допомоги або для надання інформації, що вимагає спеціальних знань експерта, який проводить експертизу; допит в якості свідка експерта, спеціаліста-економіста (бухгалтера); отримання, збір, витребування в якості документів або речових доказів матеріалів фінансового аудиту, перевірок, іншої документації від уповноважених державних органів і державних службовців (наприклад аудиторські звіти, в порядку ст. 56 КПК Франції; повідомлення TracFin, в порядку ч. 2 ст. 40 КПК Франції).

Так, ч. 1 ст. 427 КПК Франції [92] визначено, що наявність злочинних діянь може бути встановлено за допомогою будь-якого виду доказів, а суддя приймає рішення на підставі свого внутрішнього переконання. Аналогічна норма міститься і в ст. 342 КПК Франції, згідно з якою КПК не встановлює правил, за якими присяжні засідателі повинні визначати повноту і достатність доказів. У науковій літературі відсутність вичерпного переліку доказів, що підлягають використанню в процесі доказування у кримінальному судочинстві Франції, отримала назву принцип свободи доказів (*liberté de la preuve*) [90, с. 318]. Звідси, на нашу думку, у французькому кримінальному процесі, на відміну від українського, ніколи не виникало проблем, пов'язаних з появою нових джерел доказів у результаті науково-

технічного прогресу, так як їх застосування в процесі доказування не вимагало внесення змін до КПК або нового тлумачення традиційних видів доказів.

Частиною першою ст. 81 КПК Франції, визначається, що слідчий суддя вправі проводити «всі слідчі дії, які він вважатиме необхідними для встановлення істини». Таким чином, відсутність вичерпного переліку видів доказів доповнюється відсутністю вичерпного переліку процесуальних дій, дозволених в процесі доказування. Найбільш типовими процесуальними джерелами доказів у кримінальному процесі Франції прийнято вважати: показання обвинуваченого, показання свідків, висновок (доповідь) експерта, протоколи поліцейських і слідчих дій, а також докази (*indices*) і матеріальні констатації (*constatations matérielles*) [90, с. 319]. Крім того, статтею 56 КПК Франції визначено, що якщо тип кримінального злочину такий, що докази його можуть бути зібрані шляхом вилучення документів, електронних даних або інших предметів, що знаходяться у володінні осіб, які в тому числі мають документи, інформацію відносяться до кримінального злочину, співробітник судової поліції негайно переходить до знаходження таких осіб для початку обшуку, щодо якої він складає протокол. Статтею 77-1 КПК Франції, прокурор або судова поліція, призначений ним офіцер може звернутися до будь-якої обізнаної особи (спеціалісту - автор), в порядку передбаченому ч. 2, 3, 4 ст. 60 Кодексу. Вилучені в порядку ст. 56 КПК Франції документи, електронні дані або інші предмети можуть бути вивчені спеціалістом, в результаті чого їм складається висновок про дослідження, який є процесуальною формою використання спеціальних знань фахівця на попередній стадії кримінального процесу — дізнанні. Таким чином, звіти аудиту господарської діяльності підприємства, організації, отримані або вилучені поліцією в порядку ст. 56 КПК, на нашу думку, також можуть бути об'єктом дослідження спеціаліста-економіста, що є позитивним досвідом. Натомість КПК України не передбачена така форма використання спеціальних знань, як висновок про дослідження спеціаліста, а також відсутня наразі така стадія кримінального процесу як дізнання [90, с. 319].

Окрім цього, іншими формами використання спеціальних знань в кримінальному процесі Франції є залучення спеціаліста (обізнаної особи): для

консультативної допомоги - відповідно до ст. 169 КПК Франції в суд може бути запрошена обізнана особа для спростування результатів офіційно призначеної експертизи або для повідомлення нової інформації технічного характеру; для дачі офіційному експерту інформації, що вимагає наявності спеціальних знань - ст. 165 КПК Франції [93, с. 33]. В порядку ст. 101 КПК слідчий суддя має право допитати будь-яку особу, чиї показання можуть бути корисними, в тому числі експерта і фахівця, при цьому ч. 2 ст. 168 КПК Франції передбачено право головуєчого судді допитати експерта з власної ініціативи або за клопотанням прокурора, сторін. У той час, як висновок дослідження спеціаліста складається під час дізнання, проведення експертизи допустимо лише під час попереднього слідства. Так ст. 156 КПК Франції визначає, що суд на стадії досудового розслідування або судового розгляду може замовити експертний висновок, в якому виникає технічне питання, в зв'язку з клопотанням прокурора, суду або сторін. Аналогічний порядок призначення експертизи кримінальний процес в Україні набув лише у 2017 р., завдячуючи змінам до ст. 243 КПК України щодо порядку призначення судових експертиз, зокрема і економічної. На нашу думку, виключні повноваження слідчого судді призначати будь-які види експертиз (у т. ч. судово-економічні) під час проведення досудового розслідування у кримінальному процесі України і Франції є надмірними і можуть бути переглянуті законодавцем у перспективі.

Прокурор або сторона, яка ініціює експертний висновок, може вказати питання, які він хоче поставити на дослідження експерту. Разом з тим, судова практика, яка існує в кримінальному процесі Франції показує, що експерти рідко викликаються до суду для надання свідчень, і в основу вироку лягають їх письмові висновки, отримані на стадії досудового розслідування [93, с. 98].

В роботах вітчизняних науковців нами не знайдені згадки (що є певним недоліком) щодо непроцесуальних форм використання спеціальних (у тому числі економічних) знань шляхом використання механізму надання від уповноважених державних органів і державних службовців Франції до прокурора офіційних звітів, документації, які свідчать про обставини злочину, що насправді передбачено ч. 2 ст. 40 КПК Франції. Так, у сфері фінансів – TracFin є центральним органом системи

запобігання легалізації доходів отриманих незаконним шляхом та боротьби з фінансуванням тероризму у складі Міністерства економіки, фінансів та індустрії Франції, основними підрозділами у складі якого є: центр збирання інформації; відділ фінансової експертизи; оперативний відділ. Хоча французьке законодавство не передбачає конкретні вимоги, згідно якої за наслідками фінансового аудиту аудитор повинен повідомляти про відомі йому факти вчинення злочину, аудитори стикаються з кримінальною відповідальністю, якщо вони не повідомляють про такі факти органи прокуратури. За даними звіту роботи TracFin у 2015 році мав місце випадок, коли оперативним відділом TracFin було виявлено зв'язки певної компанії з ознаками фіктивності з відомою кримінальною бандою і TracFin використовувала своє право призупинити транзакцію у розмірі 65,000 євро на п'ять днів. Протягом цього часу TracFin терміново звернулося до прокурора, який видав наказ про огляд (арешт) суми перерахування, а також залишок коштів на рахунку у розмірі 305,000 євро. Пізніше розслідування кримінальної справи показало, що частину цих коштів було отримано від шахрайської діяльності та ухиляння від сплати податків за допомогою інструментів тіньової економіки [94, с. 39].

Отже, на відміну від українського кримінального процесуального законодавства, у кримінальному процесі Франції існує принцип свободи доказів, який дозволяє, без внесення змін до КПК, залучати будь які нові типи доказів, у тому числі і ті, що отримані з використанням спеціальних економічних знань. Під час стадії дізнання такі докази можуть бути вивчені спеціалістом-економістом, а результати їх дослідження оформлені у вигляді процесуального документа: висновок спеціаліста про дослідження. У випадку, якщо буде прийнято і набере чинності Закон України “Про кримінальні проступки”, на нашу думку, може бути доцільним імплементація у КПК України французького досвіду щодо використання висновка спеціаліста про дослідження доказів під час дізнання.

Польща

Окремо варто відмітити роль аудиторських звітів Найвищої палати Контролю (Najwyższa Izba Kontroli - NIK) Республіки Польща (далі - РП) у кримінальних провадженнях, які розслідуються правоохоронними органами Польщі. У 2017 році

(додаток Е, №2) автор дослідження брав участь в польсько-українському семінарі у м. Варшава, де ознайомився зокрема і з значенням Найвищої палати Контролю, як органу, який має ініціювати відкриття кримінальних проваджень шляхом звернення до правоохоронних органів, у випадках, коли за результатами аудиту встановлюються обставини, що свідчать про вчинення злочину.

Статтею 202 Конституції РП визначено, що Найвища палата контролю є вищим органом державного контролю і підпорядковується Сейму (парламенту) [95]. Статтею 63 Закону РП «Про Найвищу палату контролю» визначено, що у разі виникнення обґрунтованої підозри у вчиненні злочину або правопорушення – Найвища палата Контролю повинна повідомити про це орган, уповноважений розслідувати злочини і / або правопорушення, а також керівнику об'єкта аудиту або вищестоящої організації і компетентному державному або місцевому органу влади. Орган, уповноважений розслідувати злочини і/або правопорушення, повинен повідомити Найвищій палаті Контролю про результати розслідування [96].

Статтею 304 КПК РП визначено, що державний або місцевий орган влади, якому, в зв'язку зі своєю діяльністю стало відомо про злочин зобов'язаний негайно повідомити прокурора або поліцію і вжити необхідних заходів до прибуття органу, відповідального за кримінальне переслідування, щоб запобігти втрати доказів злочину [97]. Рішення про відкриття кримінального провадження видається прокурором. Рішення про відмову у відкритті приймається прокурором або у вигляді наказу, виданого поліцією за згодою прокурора. Відповідний орган повідомляє про своє рішення заявника з наданням роз'яснення його прав. Статтею 297 КПК РП визначено, що метою досудового розслідування є, зокрема збирання, забезпечення і, у міру необхідності, реєстрації доказів для суду. Докази надаються за клопотаннями сторін або доказами можуть бути визнані офіційні документи (ст. 167 КПК РП) [97]. Офіційні документи в Польщі - документи, підготовлені у встановленому порядку державними органами, призначеними для цієї мети у межах їх діяльності, а також документи, підготовлені професійними, самоврядними, кооперативними та іншими громадськими організаціями у сфері питань державного управління [98].

Таким чином, доходимо висновку, що матеріали аудиту НІК можуть визнаватися доказами «dowody z urzędu» в порядку ст. 167 КПК РП. При цьому, статтями 42-48 Закону РП «Про Найвищу палату контролю» визначені повноваження аудитора (яких немає у аудиторів, ревізорів в Україні) проводити саме допит працівників об'єкту контролю, інших організацій. При цьому ст. 46 Закону визначено, що до проведення допиту аудитор зобов'язаний попередити свідка про кримінальну відповідальність, передбачену за дачу неправдивих свідчень або приховування істини, і за таких обставин, зазначених у статті 45, повідомити свідку про його права [96].

Статтею 233 КК РП передбачено, що той, хто даючи показання, щоб служити доказом у провадженні суду або іншого провадження, яке проводиться відповідно до Закону, свідчить неправдиво або приховує правду, підлягає покаранню позбавленням волі на строк від 6 місяців до 8 років. Умовою настання відповідальності за ст. 233 КК РП є те, що особа, яка відбирає показання, діючи у межах своїх повноважень, попередив особу, що дає показання, про кримінальну відповідальність за дачу неправдивих показань або отримав від нього присягу [99]. Ці положення застосовуються відповідно до особи, яка дає неправдиві показання, якщо положення Закону передбачають можливість отримання показань під загрозою кримінальної відповідальності.

Таким чином, на наше переконання, відібрані під час аудиту аудитором НІК показання співробітників об'єкту контролю за процедурою передбаченою Законом РП «Про Найвищу палату контролю», які оформлені відповідно до положень ст. 47 Закону у вигляді протоколу з можливими додатками у вигляді аудіо, відео записів – самі по собі можуть мати доказове значення у будь якому судовому процесі, що свідчить про наявність більшого обсягу процесуальних повноважень в цій частині аудиторів НІК у порівнянні із ревізорами ДАСУ. Разом з тим, такий свідок, допитаний аудитором, в порядку ст. 177 КПК РП під час судового розгляду зобов'язаний з'явитися до суду і давати показання.

Надання аудитору (ревізору) фактично процесуальних повноважень проводити допит працівника об'єкта контролю, інших організацій під письмове

попередження свідка про кримінальну відповідальність за дачу неправдивих показань, як це передбачено польським законодавством, також може бути доцільним і в Україні.

Отже, документальні матеріали, що отримані за результатами проведених перевірок, ревізій, аудиту фінансово-господарської діяльності, які здійснюються уповноваженими органами країн систем континентального права, а також України, можуть використовуватися під час досудового розслідування в якості форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань.

Сполучені Штати Америки

За результатами дослідження федерального законодавства США, наукової літератури у цій сфері, слід виділити наступні форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному судочинстві цієї країни: призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи; допит експерта-бухгалтера (forensic accounting expert witness); використання, залучення до матеріалів кримінального провадження висновків фінансового аудиту (наприклад цивільного аудиту IRS), перевірок, інших звітів від уповноважених федеральних служб (наприклад FinCEN SAR Form).

Так федеральне кримінально-процесуальне право ґрунтується: на Конституції США; актах Конгресу; Федеральних правилах кримінального процесу. В даний час до числа найбільш авторитетних правил кримінального судочинства, затверджених Верховним Судом США, відносяться до всіх інших і Федеральні правила доказування [100, с. 679].

Правилом 702 Федеральних правил доказування визначено, що свідок-експерт (expert witnesses) за знаннями, навиками, досвідом, навчанням чи освітою, може свідчити у формі висновку чи іншим чином, якщо: наукові, технічні чи інші спеціалізовані знання експерта допоможуть фактам, щоб зрозуміти докази чи визначити факт; свідчення ґрунтується на достатніх фактах або даних; свідчення є продуктом надійних принципів та методів і експерт надійно застосував принципи та методи до фактичних даних справи [101].

В якості іншої форми використання спеціальних знань, згідно положень правила 706 Федеральних правил доказування, можливе залучення експерта з ініціативи суду (court-appointed expert witnesses) для проведення експертизи або надання консультативної допомоги. При цьому, згідно з пунктом «б» правила 70 – експерт повинен повідомити сторони про будь-які зроблені ним висновки, висновки експерта може бути поставлено під сумнів будь-якою стороною; експерт може бути допитаний у суді судом або будь-якою стороною. У зв'язку з тим, що як вказує К.Ю. Самутічева, діючий в кримінальному судочинстві Англії і США інститут «hearsay» передбачає визнання неприпустимими відомостей, отриманих за межами суду від особи, яка не з'явилася у судове засідання, або змінила показання - в рамках судового розгляду обвинуваченому гарантується право оскаржити позицію свідка-експерта сторони обвинувачення шляхом проведення його перехресного допиту. Так в 2011 р, розглядаючи справу *Bullcoming v. New Mexico*, Верховний Суд США вказав, що експерт, який проводив дослідження, повинен особисто з'явитися в зал судового засідання, оскільки свідчення його колеги не дозволяють передати інформацію про те, що експерт дізнався і спостерігав в процесі дослідження, а також «виявити похибки або брехню» в його висновку, що в чергу порушує право обвинуваченого оскаржити позицію сторони обвинувачення [93, с. 102].

Ще однією формою використання спеціальних економічних, фінансових знань є матеріали аудиторських перевірок, інші звіти, що проводяться спеціальними федеральними службами, такими наприклад, як Internal Revenue Service (IRS) - податкова служба США, Financial Crimes Enforcement Network (FinCEN) - служба фінансової розвідки США.

Відповідно до положень Федерального Закону про банківську таємницю (BSA) банки зобов'язані збирати і зберігати письмову і електронну інформацію про будь-яких готівкові операції клієнтів на суму понад 10 000 доларів США у вигляді спеціального звіту Currency Transaction Report - CTR і будь-який «підозріл операції, який може мати відношення до можливого порушення закону» - Suspicious Activity Report – SAR Form. SAR Form використовується FinCEN з

метою ініціювання кримінальних проваджень щодо злочинів у сфері відмивання коштів, фінансування тероризму. Органами досудового розслідування в кримінальних провадженнях, що були відкриті на підставі таких звітів є DOJ, FBI, DEA, DHS, ICE, USSS, IRS, USPS [102].

Більшість кримінальних проваджень у сфері ухилення від сплати податків ініціюються за результатами цивільного фінансового аудиту IRS. Якщо аудитор IRS виявляє ознаки злочину за результатами аудиту, він повідомляє про це департамент кримінального розслідування – CID IRS. Спеціальні агенти IRS аналізують аудиторський звіт, за результатами чого начальник відділу агентів IRS приймає рішення про затвердження або відмову від висновку агента щодо початку кримінального провадження. Після чого приймається рішення про початок кримінального провадження, яке розслідується спеціальним агентом CID IRS [103].

Таким чином, документальні матеріали, що отримані за результатами аудиту уповноважених органів країн систем загального права, як і результати ревізій ДАСУ, можуть використовуватися під час досудового розслідування в якості форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань.

За результатами дослідження та співставлення форм використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні за законодавством Російської Федерації, Республіки Казахстан, Киргизької Республіки, ФРН, Франції, Польщі, США, слід відмітити як схожість, так і відмінність певних форм за законодавством цих країн, а також і України. Так, спільною формою використання спеціальних економічних знань у законодавстві всіх таких країн є висновок судово-економічної (бухгалтерської) експертизи, показання експерта-бухгалтера (в якості експерта, або свідка). Документальні матеріали за наслідком проведених перевірок, ревізій, аудиту фінансово-господарської діяльності юридичних осіб, що здійснюється спеціальними державними органами досліджуваних країн і України, також можуть використовуватися під час досудового розслідування як спеціальні економічні (бухгалтерські) знання. Проте, за законодавством досліджених пост-радянських країн, як і України, спільним недоліком є відсутність процедури призначення

ревізії (перевірки) у кримінальному провадженні, невизначеність її місця у кримінальному процесі. Через це доходимо висновків про недоцільність використання Україною досвіду пост-радянських країн у цій сфері.

Разом з тим завдяки, у першу чергу, наявності принципу вільного доказування (свободи доказів) у КПК ФРН і Франції - органи досудового розслідування у цих країнах, на відміну від України, не обмежені у залученні нових видів доказів, або таких, які прямо не визначені у КПК цих країн. На нашу думку, може бути слушним внесення змін до КПК України, які забезпечать процесуальне закріплення доказів, здобутих з використанням спеціальних економічних знань (висновки ревізії, акт перевірки) через висновок спеціаліста про дослідження доказів під час дізнання, як це передбачено у КПК Франції.

Висновки до розділу 1

1. Наукове визначення поняття «спеціальні знання» на сьогодні залишається дискусійним, насамперед, через різні підходи до його тлумачення, при цьому науковому визначенню більш вузькому поняттю «спеціальні економічні знання» у кримінальному провадженні в науковій літературі надається значно менше уваги. За результатами аналізу інтерпретацій цього поняття, які надавалися різними вченими, сформульовано авторське визначення спеціальних економічних знань, як сукупності 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.

2. Законодавче, процесуальне визначення понять «спеціальні знання» у кримінальному провадженні України і досі відсутнє. Зазначену особливість чинний КПК України успадкував від попередньої редакції КПК 1960 р. При цьому законодавцем у 2013 році вносився до національного парламенту відповідний проект закону, який би мав врегулювати цю проблему, але не був прийнятий. До процесуальних форм використання спеціальних економічних (бухгалтерських)

знань у сучасному кримінальному процесі України слід віднести: 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.

3. Прийнятий у 2006 році міжвідомчий наказ, яким затверджено Порядок взаємодії між органами ДКРС (у подальшому ДФІ, ДАСУ) та органами прокуратури, внутрішніх справ і СБУ з питань розгляду звернень правоохоронних органів, призначення, організації та проведення ревізій за ними, уніфікував і унормував процедуру призначення і проведення позапланових виїзних ревізій у кримінальному процесі, що позитивно вплинуло на діяльність суб'єктів господарювання. Проте за часи незалежності у КПК України остаточно так і не вирішені актуальні питання щодо процесуального порядку призначення ревізій, перевірок у кримінальному провадженні.

4. У залежності від ролі, законодавчих правил залучення до кримінального судочинства результатів ревізій (перевірок) виокремлено 5 основних етапів розвитку інституту ревізій (перевірок) у кримінальному процесі України : перший етап (XIX ст. - 1917 р.) – під час перебування України у складі Російської Імперії, зумовлений використанням результатів документальних ревізій, залученням в якості свідуючих осіб контролерів (ревізорів) Контрольних Палат у кримінальному судочинстві; другий етап (1917 – 1922 рр.) – за часів перебування України у складі УНР, УД гетьмана П. Скоропадського, зумовлений створенням самостійних національних органів Державного Контролю, використанням спеціалізованих інструкцій, які визначали порядок залучення результатів ревізії у кримінальну судочинстві; третій етап (1922 - 1960 рр.) зумовлений дією положень КПК УРСР 1922 р., 1927 р., згідно яких результати ревізій (перевірок) відносились до доказів - письмових документів, а суд не був обмеженим у формах їх використання; четвертий етап (1960 – 2012 рр.) зумовлений дією положень КПК України 1960 р., відповідно до яких ревізії (перевірки) могли призначатися за постановою слідчого,

прокурора, а їх результати відносились до інших документів-доказів; п'ятий етап (з 2012 р.) характеризується чітким визначенням у чинному КПК України місця висновків ревізії, акта перевірки, як документа-джерела доказів, і водночас відсутністю процедури призначення позапланової виїзної ревізії (перевірки) у кримінальному провадженні.

5. Встановлено подібність еволюційного розвитку (генезису) законодавства України про використання матеріалів ревізій і законодавства про використання матеріалів перевірок у кримінальному провадженні, що підтверджується законодавчими і нормативно-правовими актами, які у різні періоди часу регулювали питання використання, забезпечення ревізій та перевірок у кримінальному процесі.

6. Призначення і проведення судово-економічної експертизи може бути формою перевірки правильності результатів раніше проведеної ревізії, перевірки, і є обов'язковим для слідчого, прокурора щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, заподіяної кримінальним правопорушенням. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз, затверджені Наказом Мінюсту № 53/5 від 08.10.1998 р., дозволяють слідчому у кримінальному провадженні використовувати економічну експертизу, зокрема, як з метою підтвердження висновків акту документальної (податкової) перевірки, ревізії, так і навпаки – з метою перевірки висновків ревізії, які викликають у слідчого сумнів, суперечать іншим матеріалам кримінального провадження. Вони фактично рекомендують слідчому спочатку отримати акт перевірки, ревізії об'єкту дослідження, і в разі наявності у матеріалах висновків про порушення законодавства і встановлених за ними розмірів збитків (шкоди), вирішувати питання про призначення судово-економічної експертизи, що у свою чергу позитивно впливає на раціональне використання організаційного ресурсу експертних установ.

7. Встановлено, що документальні матеріали, що отримані за результатами проведених перевірок, ревізій, аудиту фінансово-господарської діяльності, які здійснюються уповноваженими органами країн систем загального права,

континентального права, а також України, можуть використовуватися під час досудового розслідування в якості форми використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань.

8. Завдяки наявності принципу вільного доказування (свободи доказів) у КПК ФРН і Франції (континентальна система права) — органи досудового розслідування у цих країнах, на відміну від України, не обмежені у залученні нових видів доказів, або таких, які прямо не визначені у КПК цих країн. Окремі положення французької моделі кримінального судочинства у перспективі, після набрання чинності Закону України “Про кримінальні проступки”, можуть бути враховані в частині внесення змін до КПК України, які забезпечать процесуальне закріплення доказів, здобутих з використанням спеціальних економічних знань (висновки ревізії, акт перевірки) через висновок спеціаліста про дослідження доказів під час стадії дізнання.

Список використаних джерел до розділу 1

1. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення по державі за січень–грудень 2016 року. *Генеральна прокуратура України*: [сайт]. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=112661&libid=100820&c=edit&_c=fo.

2. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення по державі за січень–грудень 2017 року. *Генеральна прокуратура України*: [сайт]. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=113281&libid=100820&c=edit&_c=fo.

3. Звіт про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності за січень–грудень 2016 року. *Генеральна прокуратура України*: [сайт]. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=112757&libid=100820&c=edit&_c=fo.

4. Звіт про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності за січень–грудень 2017 року. *Генеральна прокуратура України*: [сайт]. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=113285&libid=100820&c=edit&_c=fo.

5. Грос Г. Керівництво для судових слідчих як система криміналістики. Москва : ЛексЭст, 2002. 1046 с.
6. Гора І. В. Проблеми використання спеціальних знань у кримінальному судочинстві України. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ України*. 2013. № 1. С. 209–214.
7. Ожегов С. І., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. URL: <http://dic.academic.ru/contents.nsf/ogegova>.
8. Галкин В. М. Средства доказывания в уголовном процессе. М. : ЦНИИСЭ, 1968. 153 с.
9. Коваленко В. В. Застосування науково-технічних засобів спеціалістами при проведенні слідчих дій : монографія. Луганськ : ЛДУВС, 2007. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/kriminalist/38-ponyattya-spetsialnikh-znan-osnovni-formi-ta-sub-ekti-jikh-vikoristannya-zastosuvannya-u-sudochinstvi.html>.
10. Гончаренко В. Г., Курдюков В. В., Легких К. В. Спеціальні знання: генезис, предмет, рівні, форми використання в доказуванні. *Вісник Академії адвокатури України*. 2007. Вип. 9. С. 22–32.
11. Бишевец О. В. Використання спеціальних знань у доказуванні в кримінальних провадженнях. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 187–193.
12. Дубоносов Є. С. Судовая бухгалтерия. М. : Кн. мир, 2006. URL: http://stud.com.ua/54300/audit_ta_buhoblik/vikoristannya_spetsialnih_buhgalterskih_znan_kriminalnomu_tsivilnomu_sudochinstvi.
13. Лісовий В. В. Форми і значення використання спеціальних економічних знань в цивільному і господарському процесі. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 256–261. (Серія «Економічні науки»).
14. Шапиро Л. Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Краснодар, 2008. 420 с.
15. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

16. Волобуєв А. Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна у сфері підприємництва. Харків, 2000. URL: http://www.pravo.vuzlib.su/book_z1295_page_22.html.
17. Проект Закону про доповнення частини 1 статті 3 Кримінального процесуального кодексу України (щодо визначення поняття «спеціальні знання») / Верховна Рада України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=49162.
18. Абдирова Г. А. Использование специальных экономических (бухгалтерских) знаний при расследовании преступлений, совершенных в сфере банковской деятельности : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.09. Челябинск, 2003. 200 с.
19. Лисенко В. В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершаемых должностными лицами организаций, предприятий, учреждений. Харьков : Консум. Ун-т внутр. дел, 1997. 190 с.
20. Вознюк А. А., Брисковська О. М., Запотоцький А. П., Неганов В. В. та ін. Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні : метод. рек. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2018. 39 с.
21. Глібко В. М., Бушан О. П. Судова бухгалтерія. Харків : Право, 2011. URL: <http://www.twirpx.com/file/1276867/>.
22. Рогозян Л. Є., Вахлакова В. В. Ревізія і контроль : навч. посіб. Алчевськ : ДонДТУ, 2008. 240 с.
23. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія. 2011. URL: http://pidruchniki.com/1584072026794/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sudoa_buhgalteriy.
24. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Атіка, 2000. 297 с.
25. Раимжанова Н. А. Нормативная регламентация использования специальных знаний в криминально-процессуальном законодательстве Киргизской Республики и Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук : 12.00.09. Волгоград, 2015. 206 с.

26. 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.

27. Романюк Б. В. Сучасні теоретичні та правові проблеми використання спеціальних знань у досудовому слідстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2002. 20 с.

28. Топчій В. В. Процесуальні проблеми взаємодії слідчих підрозділів національної поліції та органів фінансового контролю під час проведення ревізій у кримінальному судочинстві. *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. 48–51.

29. 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. 119–122.

30. Хахуцяк О. Ю. Місце актів ревізій та перевірок у кримінальному провадженні. *Юридична наука*. 2015. № 5. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?

31. Чернявський С. С., Цуцкірідзе М. С. Актуальні проблеми призначення судово-економічних експертиз та документальних ревізій 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. 123–126.

32. Шостаківська Н. М. Контроль і ревізія : курс лекцій. Тернопіль : ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. 379 с.

33. Дондик Г. П. Напрями вдосконалення використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні злочинів у сфері економіки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. Вип. 5. Т. 2. С. 100–103.

34. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 8 жовт. 1998 р. № 53/5. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

35. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах : постанова Пленуму Верховного Суду України від 30 трав. 1997 р. № 8. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>.

36. Ткаченко Н. М. Використання спеціальних знань відповідно до нового Кримінального процесуального кодексу України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0003323-13>.

37. Звод законів Російської Імперії. URL: <http://pravo.gov.ru/ips/svod>.

38. Статут кримінального судочинства. 1864 р. URL: <http://constitution.garant.ru/history/act1600-1918/3137/>.

39. ЦДАВО України, ф. 2196, оп. 1, спр. 56.

40. ЦДАВО України, ф. 3690, оп. 1, спр. 1.

41. ЦДАВО України, ф. 2199, оп. 1, спр. 288.

42. ЦДАВО України, ф. 2196, оп. 1, спр. 760.

43. ЦДАВО України, ф. 2196, оп. 1, спр. 2016.

44. ЦДАВО України, ф. 3362, оп. 1, спр. 169.

45. Землянский, П. Т. Уголовно-процессуальное законодательство в первые годы советской власти. Киев, 1972. 243 с.

46. Кримінально-процесуальний кодекс УРСР 1927 р. URL: <http://studentu.info/gosudarstvo-i-pravo//kriminalno-protsesualniy-kodeks-1922-i-1927-gr>.

47. ЦДАВО України, ф. 2, оп. 1, спр. 849.

48. Про звільнення Робітничо-Селянської Інспекції від ряду її функцій : декрет від 6 верес. 1923 р. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_1806.htm.

49. ЦДАВО України, ф. 30, оп. 1, спр. 3948.

50. Шевченко А. Є., Чамлай В. В., Стрельник О. Л. Правоохоронна діяльність органів влади УСРР у сфері захисту державних фінансів у роки нової економічної політики (1921–1929 рр.). Київ : МП Леся 2012. 172 с.

51. Хронологічне зібрання законів, указів Президії Верховної Ради, постанов і розпоряджень уряду УРСР : в 7 т. Київ : Держполітвидав УРСР, 1963. Т. 1 : 1917–1941 рр. 771 с.

52. Положення про Контрольно-ревізійне управління Наркомфіна СРСР від 09.05.1938 р. / РНК СРСР URL: <http://istmat.info/node/24204>

53. Кримінально-процесуальний кодекс України / Верховна Рада УРСР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-05/>

54. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/2939-12/ed19930126>.

55. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» Закон України від 12 січ. 2005 р. № 2322-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-15/>.

56. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15 груд. 2005 р. № 3202-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/3202-15>.

57. 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>.

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

59. Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон УРСР від 4 груд. 1990 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed19901204>.

60. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України від 23 лип. 1998 р. № 817/98. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

61. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності – фізичними особами : наказ Державної податкової адміністрації України від 11 черв. 2004 р. № 326. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0803-04/ed20040611>.

62. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами : наказ Державної податкової адміністрації України від 16 верес. 2002 р. № 429. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1023-02>.

63. Про затвердження Порядку оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства : наказ Державної податкової адміністрації України від 10 серп. 2005 р. № 327. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0925-05/ed20050810>.

64. Ухвала Апеляційного суду Херсонської області від 23 квіт. 2010 р. Справа № 11а-596/10. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/51342199>.

65. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

66. Лист Державної податкової служби України від 31 лип. 2012 р. № 20727/7/10-0217/2986. URL: <http://document.ua/shodo-provedennja-perevirok-subektiv-gospodaryuvannja-inf533.html>.

67. Про прокуратуру : Закон України від 14 жовт. 2014 р. № 1697-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>.

68. 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>.

69. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 груд. 2016 р. № 1797-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.

70. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 14 верес. 2016 р. Справа № 760/13039/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62482480>.

71. Ухвала Апеляційного суду м. Києва від 11 квіт. 2017 р. Справа № 757/11320/17-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66139077>.

72. Інтерв'ю заступника Голови Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ Станіслава Кравченка від 12 квіт. 2017 р. URL: http://sc.gov.ua/ua/golovna_storinka/derzhava_povinna_zabezpechuvati_nalezni_umovi_dlja_rozvitku_pidprijemnictva_csho_je_odnim_iz_chinni.html

73. 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.

74. Про внесення доповнень і змін до Кримінально-процесуального кодексу Української РСР : Указ Президії Верховної Ради УРСР від 30 серп. 1971 р. № 117-08. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-08/ed19601228>.

75. Лозовий А. І. Внесок Миколи Сергійовича і Миколи Миколайовича Бокаріусів у розвиток судової експертизи та криміналістики. *Історія розвитку судової експертизи*. 2014. – С. 430–441.

76. Наказ Юридичної комісії при Раді Міністрів УРСР від 3 трав. 1966 р. № 37.

77. Наказ Міністерства юстиції УРСР від 30 трав. 1988 р.

78. Про судову експертизу : Закон України від 25 лют. 1994 р. № 4038-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.

79. Даниленко А. В., Купріянова Л. С. Правове регулювання проведення судово-медичної експертизи стосовно визначення ступеня втрати працездатності відповідно до положень нового КПК України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. № 4 (1). 2012. С. 113–120.

80. Про затвердження Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів : наказ Міністерства юстиції України від 9 серп. 2005 р. № 86/5. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0882-05>.

81. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів : Закон України від 3 жовт. 2017 р. № 2147-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19>.

82. Про судову експертизу в кримінальних справах : Постанова Пленуму Верховного суду СРСР від 16 берез. 1971 р. № 1.

83. Иванов А. А., Иванов В. П. Теория государства и права. М. : Юнити-Дана, 2007. URL: <http://uristinfo.net/2010-12-16-20-00-40/215-teoriya-gosudarstva-i-prava-a-a-ivanov-p-ivanov.html>.

84. Стойко Н. Г. Кримінальний процес західних держав і Росії: порівняльне теоретико-правове дослідження англо-американської і романо-германської правових систем : монографія. СПб. : С.-Петербур. гос. ун-т, 2006. 286 с.

85. Про затвердження Основ кримінального законодавства Союзу РСР і союзних республік : Закон СРСР від 25 груд. 1958 р.

86. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/.

87. Зайцева Е. А. Концепція розвитку інституту судової експертизи умовах змагального кримінального судочинства. М. : Юрлитинформ, 2010. 424 с.

88. Види експертиз. Міністерство юстиції Киргизької Республіки : [сайт]. URL: <http://minjust.gov.kg/ru/content/359>.

89. Кримінально-процесуальний кодекс Федеративної Республіки Німеччина : наук.-практ. комент. 2012. URL: <https://publishup.uni-potsdam.de/opus4-ubp/frontdoor/index/index/docId/6039>.

90. Головки Л. В., Гуценко К. Ф., Филимонов Б. А. Уголовный процесс западных государств. М. : Зерцало-М, 2002, 528 с.

91. Операції з цінними паперами : Федеральний Закон. URL: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/EN/Aufsichtsrecht/Gesetz/WpHG_en.html.

92. Code de procédure pénale. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071154>.

93. Самутичева Е. Ю. Заключение эксперта и его оценка в уголовном процессе : дис. канд. ... юрид. наук. : 12.00.09. М., 2015. 189 с.

94. TracFin annual report. 2015. *TracFin*. URL: <https://www.economie.gouv.fr/files/ra-ang-tracfin-2015.pdf>.

95. Конституція Республіки Польща. URL: <https://legalns.com/download/books/cons/poland.pdf>.

96. Про Найвищу палату контролю : Закон Республіки Польща. URL: <http://constitutions.ru/?p=11069>.

97. Kodeks postępowania karnego. *Kancelaria Sejmu*. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970890555/U/D19970555Lj.pdf>.

98. Postępowanie przed sądem. URL: <http://e-prawnik.pl/artykuly/postepowanie-przed-sadem/jakie-dokumenty-moga-byc-dowodami-przed-sadem.html>.

99. Kodeks karny. *Kancelaria Sejmu*. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970880553/U/D19970553Lj.pdf>.

100. Уголовный процесс : учебник / под ред. В. П. Божьева. 3-е изд., испр. и доп. М. : Спарк, 2002. 704 с.

101. Federal Rules of Evidence. URL: <http://federalevidence.com/rules-of-evidence>.

102. SAR Narrative Guidance Package. *The Financial Crimes Enforcement Network*. URL: <https://www.fincen.gov/resources/statutes-regulations/guidance/sar-narrative-guidance-package>.

103. How Criminal Investigations Are Initiated. *Internal Revenue Service*. URL: <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>.

РОЗДІЛ 2

ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

2.1. Поняття, сутність та значення ревізії у кримінальному провадженні, її співвідношення з іншими формами використання спеціальних економічних знань

В сучасній юридичній науці поняттю та сутності терміну «ревізія» науковцями надаються різні визначення і зміст. З початку 2000-х по теперішній час зазначені питання були предметом дослідження М.І. Камлика, Л.Є. Рогозяна, В.В. Вахлакова, Н.Я. Дондик, В.М. Глібка, О.П. Буцана, Н.М. Шостаківської, З.В. Гуцайлюка, Я.В. Меха, Л.Г. Шапіро [3; 4; 7; 8; 9, 18] та інших науковців. Автор пропонує дослідити основні напрями думки юридичної і лінгвістичної науки в цій сфері, і в комплексі із законодавчим визначенням поняття і сутності ревізії сформулювати власні визначення термінів.

Академічний тлумачний словник української мови визначає ревізію зокрема як: 1) перевірка правильності і законності діяльності підприємства, установи, організації або службової особи; 2) обстеження, огляд з метою перевірки стану або виявлення наявності кого-, чого-небудь [1, с. 470]. Тлумачний словник С.І. Ожегова визначає ревізію зокрема як: 1) обстеження чиєїсь діяльності для встановлення правильності і законності дій; 2) перегляд чого-небудь з метою внесення докорінних змін [2].

В юридичній літературі М.І. Камликом надається наступне визначення ревізії - це система контрольних дій, за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюються законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні [3, с. 212]. При цьому, як вказує Н.Я. Дондик, контроль здійснюється на підставі вивчення бухгалтерських й інших документів, чому ревізія і називається документальною [4].

На наше переконання, М.І. Камлик справедливо зазначає, що відповідно до Закону ревізору надані права, зокрема: а) ревізувати і перевіряти в міністерствах, відомствах та інших органах державної виконавчої влади, підприємствах, установах та організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, готової продукції, устаткування тощо); б) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі й інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою [3, с. 215].

Зазначене відповідає приписам ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», згідно яких інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи [5], а також і пункту 16 Порядку інспектування, згідно якого ревізія проводиться шляхом документальної і фактичної перевірки. 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 і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій [6]. Отже, висновки щодо виключно документального характеру ревізії, що здійснюється органом державного фінансового контролю в Україні, на нашу думку, є помилковими і такими, що не відповідають положенням національного законодавства.

Л.Є. Рогозян, В.В. Вахлакова визначають ревізію, як форму документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням

законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; способі документального викриття нестач, розтрат, привласнень чи крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. На їх думку ревізія - це різностороння перевірка діяльності підприємства для встановлення законності, доцільності й ефективності дій, що має чіткий правовий статус, який закріплює межі її поширення, строки проведення, права і обов'язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів [7, с. 41]. Ми вважаємо, що у цьому визначенні поняття ревізії описується лише документальна складова перевірки, яка здійснюється ревізорами органу державного фінансового контролю під час ревізії, залишаючи поза увагою таку складову ревізії, як фактична перевірка, що передбачає позадокументальний контроль питань фінансово-господарської діяльності підприємства.

На наш погляд, В.М. Глібоко, О.П. Бушан надають наближене до національного законодавства визначення поняття, згідно якого ревізія полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи і здійснюється з метою виявлення фактів порушення законодавства та встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [8].

І хоча це визначення науковців повністю співпадає з положенням ч. 1 ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» - тим не менше, воно, на нашу думку, не в повній мірі відповідає комплексному аналізу національного законодавства в цій сфері, оскільки окрім підконтрольних установ, поняття яких визначено ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні органами державного фінансового контролю здійснюються позапланові виїзні ревізії також і непідконтрольних установ, що передбачено ч. 7 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Н.М. Шостаківська розділяє поняття ревізії відповідно до діючого законодавства України на два окремих поняття. Так, на її думку, ревізія – це метод

документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. Фактична ревізія - це комплекс взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підприємств, що здійснюється з допомогою прийомів документального та фактичного контролю, спрямований на виявлення обґрунтованості, доцільності і економічної ефективності здійснення господарських операцій, стану збереження майна [9, с. 21]. Визначаючи ревізію виключно як метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, Н.М. Шостаківська поділяє таку думку Л. Є. Рогозяна, В. В. Вахлакова, Н.Я. Дондика [7, с. 41; 4], залишаючи поза увагою таку складову ревізії, як фактична перевірка. При цьому запропонувавши інший термін – «фактична ревізія», Н.М. Шостаківська поєднує цим терміном методи документального та фактичного контролю під час перевірки питань фінансово-господарської діяльності підприємств [9, с. 21], що на нашу думку є семантичною помилкою.

Окремо необхідно відзначити, що згідно приписів ст. ст. 2, 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення у тому числі інспектування, а інспектування при цьому здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії. Таким чином, ми вважаємо, що ревізія є формою державного фінансового контролю, що здійснюється в порядку передбаченому Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Крім цього, уточнюючи коло об'єктів, щодо яких може бути застосована форма державного фінансового контролю у вигляді планової, позапланової виїзної ревізії, на нашу думку, варто використовувати термін «об'єкт контролю», що визначений пунктом 3 Порядку інспектування: підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними

особами, щодо якого орган державного фінансового контролю має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства [6].

Питання ініціювання, призначення, проведення ревізії, а також оформлення і оскарження її результатів регулюються нормативно-правовими актами України, в першу чергу Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 №550, спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України №346/1025/685/53 від 19.10.2006 [5; 6; 10].

Використання результатів ревізії у кримінальному провадженні регулюється в першу чергу п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК України [11], згідно з яким висновки ревізії можуть належати до документів доказів в кримінальному провадженні.

Дослідивши роботи науковців у цій сфері та, здійснивши порівняльний аналіз із законодавчо визначеним поняттям і сутністю ревізії, ми пропонуємо наступне більш точне її визначення: ревізія є формою державного фінансового контролю, яка полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю, і повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Вона має чіткий правовий статус, що визначає порядок ініціювання, призначення, проведення ревізії, а також оформлення, використання і оскарження її результатів.

Л.Є. Рогозян, В.В. Вахлакова визначають наступні основні причини необхідності ревізій: - низька свідомість окремих працівників стосовно ощадливості й збереження суспільної власності; - не завжди ефективний попередній і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних галузей діяльності; - недоліки в доборі кадрів матеріально відповідальних осіб неякісна інвентаризація, недосконалість системи матеріальної відповідальності [7, с. 41]. Н.Я. Дондик додає, що у зв'язку з тим, що рух і стан майна організації знаходить відображення у різних облікових документах, злочинні дії, що здійснюються у сфері виробничої і фінансово-господарської діяльності,

завжди залишають сліди у цих документах у вигляді різних фальсифікацій, відхилень від нормального обігу цінностей. Такі фальсифікації, як правило, виявляються при проведенні документальних ревізій, результати яких можуть служити засобом збирання доказів по кримінальним справам. З допомогою акту ревізії, як джерела доказів, слідчий встановлює фактичні дані, що мають значення для справи, які використовуються при доведенні фактів злочинної діяльності [4].

Подібної думки дотримується і М.І. Камлик, зазначаючи, що матеріали ревізій підрозділами органів внутрішніх справ (поліції – авт.) використовуються для оцінки стану зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів на підприємствах, для визначення об'єктів першочергового оперативного обслуговування, на підставі цих матеріалів до ЄРДР вносяться відомості щодо кримінальних правопорушень про розкрадання майна підприємств. Розкрадання (таке формулювання надає М.І. Камлик – авт.) й інші корисливі злочини, що скоюються в галузях економіки, завжди знаходять своє відображення у документах та записах бухгалтерського обліку підприємств. Цей чинник визначає роль ревізії як одного з ефективних інших засобів розкриття таких злочинів [3, с. 221-222]. У розвиток цієї точки зору зазначимо, що саме завдяки поєднанню документальної перевірки із фактичною, під час проведення ревізії, можливим стає встановлення, зокрема, невідповідності між даними, що містяться у облікових, бухгалтерських документах і фактичною наявністю грошових, матеріальних, нематеріальних цінностей, тощо.

В.В. Топчій, у свою чергу, вказує, що для слідчих органів національної поліції під час розслідування правопорушень у фінансовій сфері важливе значення має кваліфікована підготовка, призначення та організація проведення документальної ревізії, оскільки жоден зі злочинів, пов'язаних із господарською діяльністю, не розкривають без призначення ревізії. До того ж, у процесі розслідування слідчому доводиться вдаватися до призначення ревізій у більшості проваджень про злочини, учинені у сфері виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій [12, с. 117].

За результатами опитування респондентів стосовно питання впливу висновків (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду – 60% слідчих і 83% працівників ДАСУ вважають, що такі висновки мають великий вплив, разом з тим лише 55% слідчих суддів вважають такий вплив опосередкованим або великим (додаток Б.1., №4). 44% опитаних слідчих і 67% опитаних працівників ДАСУ вважають ревізію найбільш ефективною формою використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні, у той час лише 22% опитаних суддів поділяють таку думку, надаючи перевагу висновку експерта (додаток Б.1., №5). 92% опитаних працівників ДАСУ відмічають, що майже завжди, або у більшості випадків висновки позапланових виїзних ревізій містять факти порушень законодавства або інші важливі для кримінального провадження обставини (додаток Б.3., №1). Разом з тим далеко не завжди такі висновки ревізорів призводять до розкриття кримінального провадження, оскільки достатньо велика кількість (40%) опитаних слідчих зазначають, що у більшості випадків або майже завжди після отримання результатів ревізій ними приймалися постанови про закриття (зупинення) таких кримінальних проваджень (додаток Б.2., №4). Зазначені практичні результати опитування відповідають зазначеним вище висновкам М.І. Камлика, В.В. Топчія, і, на нашу думку, свідчать про достатньо високий рівень доцільності призначенні і використання результатів ревізії у кримінальних провадженнях у відповідній сфері.

Відповідаючи на питання, що якщо за результатами позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди (збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування – майже одностайно слідчі (80% з числа опитаних), працівники ДАСУ (67%), судді (67%) вважають, що зазвичай у таких випадках подальші слідчі, процесуальні дії не призводять до отримання необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення (додаток Б.1., №7).

Ці результати лише підтверджують значення і визначальну роль результатів ревізії під час розслідування правопорушень у господарській, фінансовій сфері. Через це ми погоджуємось з такими оцінками Н.Я. Дондика, М.І. Камлика, В.В. Топчія стосовно значення ревізії у кримінальному провадженні, зазначаючи про більш важливе значення ревізії, що призначається за ініціативою органів досудового розслідування, прокуратури, оскільки вона є методом формування (створення) і збору доказів у кримінальному провадженні. За допомогою такої ревізії не тільки підтверджуються факти зловживань, викриті попередньою ревізією або оперативним шляхом, але й можуть виявлятися нові факти розкрадань товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, встановлюватися учасники злочинних дій. Зазначене обумовлюється насамперед тим, що слідчий, прокурор, за відповідними консультаціями (в разі необхідності) посадових осіб органу ДАСУ формує питання, які є предметом перевірки під час проведення ревізії, а також бере участь в погодженні програми такої ревізії.

У ході підготовки до ревізії посадовими особами органу ДАСУ складається програма ревізії, що містить назву об'єкта контролю, тему, період та питання, що підлягають ревізії. Програма затверджується керівником органу ДАСУ чи його заступником. Пунктом 31 Порядку інспектування визначено, що для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю на підставі питань, що містяться у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду, програма ревізії, яка письмово погоджується з правоохоронним органом. Нові факти вчинення злочинів можуть встановлюватися, зокрема і під час планової виїзної ревізії питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, оскільки відповідно до пункту 32 Порядку інспектування до програми крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань можуть включатися за ініціативою органу державного фінансового контролю інші питання відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю [6].

Фіксація виявлених ревізією фактів порушення законодавства, розміру завданої такими порушеннями збитків (шкоди), винних у їх допущенні осіб

міститься у висновках ревізії, які є частиною акту ревізії, який, у свою чергу, оформлюється за результатами проведеної органом ДАСУ ревізії. В свою чергу, зазначені дані, згідно приписів ст. 91 КПК України підлягають доказуванню у кримінальному провадженні [11].

Як вже було вище зазначено – висновки ревізії належать до документів у кримінальному провадженні. Частиною другою статті 84 КПК України визначається що документи, як і висновки експертів, показання, речові докази є процесуальними джерелами доказів [11]. Отже, ми вважаємо, що значення висновків (акту) ревізії у кримінальному провадженні має таку саму процесуальну доказову силу, як, зокрема, і висновок відповідної судово-економічної експертизи. Нами встановлено, що на практиці доказове значення висновків ревізії у кримінальному провадженні сторона обвинувачення, зазвичай, закріплює висновком судово-економічної експертизи (який у кримінальних провадженнях, що були внесені до ЄРДР після 15.12.2017 р. є обов'язковим, згідно зі змінами до ч. 2 ст. 242 КПК України), який має підтвердити об'єктивність і обґрунтованість результатів ревізії, показаннями свідків-ревізорів, які брали участь у проведенні такої ревізії.

Іншими, за виключенням ревізії, формами використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні є: податкова перевірка (документальна, фактична, камеральна), висновок судово-економічної експертизи, участь спеціаліста-економіста (бухгалтера) в процесуальних діях.

Як і висновки ревізії – акт перевірки, згідно пункту 4 ч. 2 ст. 99 КПК України, може належати до документів доказів в кримінальному провадженні. Разом з тим, порядок призначення, проведення, оформлення результатів перевірок економічної діяльності платників податків (фізичних, юридичних осіб) визначається статтями Глави 8 ПКУ [13], іншими нормативно-правовими актами. За приписами ст. 75 ПКУ – камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру

акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального. Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Фактичною вважається перевірка за місцем фактичного провадження платником податків діяльності щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Згідно приписів ст. 86 ПКУ – результати перевірок оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, якщо такі порушення відсутні – довідка. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника [13].

Враховуючи те, що на відміну від ревізій, які, як правило, направлені на викриття нестач, розтрат, привласнень чи крадіжок коштів і матеріальних цінностей – перевірки економічної діяльності платників податків, згідно вищезазначених диспозицій ПКУ, направлені, зазвичай, на виявлення можливих фактів заниження або завищення податкових зобов'язань платника податків – результати таких перевірок, що оформлені у вигляді актів, в більшості випадків використовуються у кримінальних провадженнях за підслідністю органів досудового розслідування, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, в той час як висновки (акти) ревізій, зазвичай, використовуються у кримінальних провадженнях за підслідністю слідчих органів НПУ.

Варто зазначити, що згідно пп. 11 п. 1 статті 78 ПКУ підставою для проведення документальної позапланової перевірки, як і для проведення позапланової виїзної ревізії, є судові рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену ними відповідно до закону [13]. Крім того, на нашу думку, має місце відсутність чітко визначеної КПК України процедури розгляду слідчим суддею клопотань прокурора, слідчого щодо призначення як позапланових виїзних ревізій так і документальних позапланових перевірок у кримінальному провадженні, що призводить до неоднозначної судової практики розгляду подібних клопотань.

Заслужовує уваги також і те, що за результатами опитування слідчі і слідчі судді, на відміну від ревізії і експертизи, не вважають податкову перевірку ефективною формою використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні (додаток Б.1., № 5).

Як вже було зазначено – висновки експертів є процесуальними джерелами доказів у кримінальному провадженні. На відміну від посадової особи органу ДАСУ - ревізора, який бере участь в проведенні ревізії і не має процесуального статусу - експерт є учасником кримінального провадження, що передбачено приписами ст. ст. 3, 69 КПК України. Експерт – особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право відповідно до Закону України "Про судову експертизу" на проведення експертизи і якій доручено провести дослідження об'єктів, явищ і процесів, що містять відомості про обставини вчинення кримінального правопорушення, та дати висновок з питань, які виникають під час кримінального провадження і стосуються сфери її знань. Експерт має відповідні процесуальні права і обов'язки, визначені ст. 69 КПК України, і на відміну від ревізора несе кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок експерта під час провадження досудового розслідування, що передбачено ст. 384 КК України [14]. Крім того експерт несе кримінальну відповідальність за відмову експерта без поважних причин від виконання покладених на них обов'язків у суді, що передбачено ст. 385 КК України. Натомість посадова особа органу ДАСУ - ревізор, який бере участь в проведенні як

планової, так і позапланової виїзної ревізії, висновки якої містяться в матеріалах кримінального провадження, не несе кримінальної відповідальності за завідомо неправдиві висновки ревізії.

Ми вважаємо, що цей факт є одним із суб'єктивних чинників, які на практиці призводять до того, що висновок експерта під час оцінки сукупності зібраних доказів має більш вагоме значення для суду, ніж висновки ревізії. На підтвердження цього 45% опитаних суддів і 68% опитаних слідчих вважають саме висновок експерта-бухгалтера, експерта-економіста найбільш ефективною формою використання спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному провадженні (додаток Б.1., №5). А залучати експерта з метою отримання висновку задля підтвердження результатів ревізії вважають за необхідним 67% опитаних суддів і 92% опитаних слідчих (додаток Б.1., №6).

Разом з тим, судам варто не забувати і про висновки пункту 3 Постанови Верховного Суду України від 30.05.1997 № 8, відповідно до якого, висновок експерта не має наперед встановленої сили та переваги над іншими джерелами доказів, підлягає перевірці й оцінці за внутрішнім переконанням суду, яке має ґрунтуватися на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи у сукупності [15]. При цьому, згідно з ч. 10 ст. 101 КПК України зазначається, що незгода суду (особи або органу, що здійснює провадження) з висновком експерта повинна бути вмотивована у відповідних постанові, ухвалі, вирoku [11].

На відміну від ревізії – процедура призначення експертизи (у т. ч. економічної) і порядок оформлення висновку експерта чітко визначена КПК України. Так, ч. 1 ст. 101 КПК України визначено, що висновок експерта - це докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи. Положеннями ст. 102 КПК України визначається зміст висновку експерту. Ст. ст. 242-244, 332 КПК України визначаються підстави, порядок і ухвалення рішення про залучення експерта (проведення експертизи), а ст. 356 КПК України – спеціальний порядок допиту експерта в суді [11].

При цьому, п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК України відносить до обов'язкової експертизу щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру заподіяної кримінальним правопорушенням. Ми вважаємо, що це призводить до обов'язковості призначення економічної експертизи з метою процесуальної фіксації встановлених за результатами перевірки, ревізії розмірів збитків, шкоди, несплачених податків, зборів тощо.

Пунктом 1.2.3 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз, яка затверджена Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 №53/5 до основних видів експертизи належить і економічна: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій [16]. Розділом «ІІІ. Економічна експертиза» науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, які було затверджено Наказом №53/5 від 08.10.1998 визначено основні завдання підвидів економічної експертизи, орієнтовний перелік вирішуваних економічною експертизою питань. Пунктом 1.1. розділу зазначено, що проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи [16]. Тому, ми вважаємо, що отримання результатів відповідної ревізії, перевірки до моменту призначення експерти документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності носить часто обов'язковий характер в кримінальному процесі.

Пунктом 3.3. розділу визначено, що разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості - вихідні дані для вирішення поставлених питань, такі, зокрема, як і акти ревізій. Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, непереконливо обґрунтовані фінансовими інспекторами тощо) [16].

С.С. Чернявський і М.С. Цуцкірідзе також відмічають, що іноді, після проведення ревізії призначають і судово-економічну експертизу, зокрема із метою перевірки висновків документальної ревізії. Фактичними підставами призначення судово-економічної експертизи, на їх думку, у такому випадку є недоброякісне (неповне, неправильне) проведення документальної ревізії, що підтверджується матеріалами кримінального провадження, висновками повторних ревізій. На їх думку найчастіше судово-бухгалтерську експертизу (зокрема після проведення документальної ревізії) призначають у таких випадках: у разі сумніву слідчого в правильності висновків в акті документальної ревізії (використання ревізором неналежних методів дослідження, відсутність у ревізора певного досвіду тощо); за наявності в матеріалах провадження двох або більше актів документальної ревізії (первинної та додаткової або повторної) із суперечливими даними перевірки або у випадках невідповідності висновків ревізії іншим матеріалам кримінального провадження; у разі обґрунтованого заперечення сторони захисту проти висновків документальної ревізії у відповідному клопотанні, якщо для перевірки заперечень потрібні спеціальні знання [17, с. 124-125].

Разом з цим, такі висновки науковців, на нашу думку, не в повній мірі відповідають судовій практиці, оскільки існують непоодинокі випадки використання стороною обвинуваченні в судах висновків судово-економічних експертиз, які, навпаки, тільки підтверджують правильність висновків відповідних ревізій, завдяки чому у справі формується підкріплена, зокрема, як матеріалами ревізії, так і висновком судово-економічної експертизи, беззаперечна доказова база на користь сторони обвинувачення. А враховуючи положення останніх змін до п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК України, проведення судово-економічної експертизи щодо підтвердження (у даному випадку) встановлених ревізією розмірів збитків, шкоди, несплачених податків, зборів стає для слідчого, прокурора (а не для сторони захисту) не правом, а обов'язком.

Крім того, як вище було зазначено залучати експерта-економіста (бухгалтера) з метою отримання висновку з метою підтвердження результатів ревізії (які свідчать про факти порушень законодавства), вважають за необхідним

67% опитаних суддів і 92% опитаних слідчих (додаток Б.1., №6). Отже, матеріали ревізії можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою спростування, або підтвердження, закріплення висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами кримінального провадження сприяють у вирішенні питань, що були поставлені експертові стороною кримінального провадження, судом.

Згідно зі ст. 71 КПК України – спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів. Спеціаліст може надавати консультації під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок, може бути залучений для надання безпосередньої технічної допомоги (фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо) сторонами кримінального провадження під час досудового розслідування і судом під час судового розгляду. Спеціаліст має певні права, зокрема звертати увагу сторони кримінального провадження, яка його залучила, або суду на характерні обставини чи особливості речей і документів [11].

Так, М.І. Камлик звертає увагу на те, що при вирішенні питання терміну, обсягу ревізії може бути корисною консультація спеціаліста з питань бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності [3, с. 228], а Н.Я. Дондик вказує на певний перелік допоміжних дій зі сторони спеціаліста-бухгалтера під час призначення первинної документальної ревізії [4]. Крім того, до участі в ревізії за письмовим зверненням керівника органу державного фінансового контролю можуть залучатися спеціалісти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що передбачено пунктом 10 Порядку інспектування [6].

Розділом 3 Порядку взаємодії визначений порядок, згідно якого, за зверненнями правоохоронних органів ревізори можуть брати участь у перевітках, що проводяться правоохоронними органами у підконтрольних установах, та на інших об'єктах контролю - як спеціалісти. Пунктом 3.1. порядку зазначено, що права та обов'язки посадової особи служби (органу ДАСУ - автор), яка залучається

в якості спеціаліста для участі у проведенні слідчої дії, визначаються КПК України [10].

Таким чином, ми вважаємо, що участь спеціаліста-економіста може мати місце у вигляді надання консультацій слідчому, прокурору під час до ревізійної підготовки, також і в якості спеціаліста, що бере участь разом із посадовими особами органу ДАСУ в проведенні і оформленні результатів ревізії. Крім того, і самі державні фінансові інспектори (ревізори) органу ДАСУ за наявності потреби, за порядком, що визначений спільним наказом №346/1025/685/53 можуть бути залучені слідчим, прокурором до інших процесуальних дій в якості спеціалістів у кримінальному провадженні. Однак, за даними опитування працівників ДАСУ з цього питання були отримані суперечливі результати: так, 34% опитаних працівників зазначають, що майже завжди або у більшості випадків співробітники органу ДАСУ залучаються в якості спеціалістів у кримінальних провадженнях в яких було отримано дозвіл на позапланову виїзну ревізію, натомість 42% опитаних вказали, що за їх даними майже ніколи в таких випадках співробітники органу ДАСУ не залучаються в якості спеціалістів (додаток Б.3., №4). Ми вважаємо, що такі результати опитування свідчать про те, що слідчі, прокурори не завжди на належному для забезпечення виконання завдань кримінального провадження рівні використовують консультації працівників ДАСУ в якості спеціалістів-економістів під час до ревізійної підготовки, з тим, щоби перелік питань ревізії, програма ревізії, строки проведення ревізії сприяли отриманню фактичних даних, що мають значення і підлягають доказуванню у кримінальному провадженні.

Таким чином, за результатами дослідження проблем, окреслених у підрозділі, приходимо до висновку, що результати ревізії під час розслідування правопорушень у господарській, фінансовій сфері мають визначальну роль у забезпеченні швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду. Матеріали ревізії можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою спростування, або підтвердження, закріплення висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами кримінального провадження сприяють у вирішенні питань, що були поставлені

експертів стороною кримінального провадження, судом. Участь спеціаліста-економіста може мати місце у вигляді надання консультацій слідчому, прокурору під час до ревізійної підготовки, а також разом із посадовими особами органу ДАСУ під час проведення і оформлення результатів ревізії.

2.2. Підготовка та призначення ревізії у кримінальному провадженні.

Висновки ревізій, як документи у кримінальному провадженні є процесуальним джерелом доказів. Разом з тим, висновок ревізії про наявність або відсутність порушень законодавства є невід'ємною частиною акту ревізії, який, у свою чергу, фіксує факт і результати проведення ревізії. Отже, отримання такого висновку, який є доказом у кримінальному провадженні, може бути здійснено лише після призначення і проведення самої ревізії.

Разом з тим слід констатувати, що під час дослідження проблемних питань, які виникають перед компетентними суб'єктами під час підготовки та призначення ревізії у кримінальному провадженні, у роботах і публікаціях інших вчених досі не піднімалась низка таких важливих питань як, зокрема: комплексні законодавчі пропозиції по внесенню змін до КПК України, інших Законів, які б мали врегулювати (з моменту, коли слідчого і прокурора законодавець позбавив відповідних повноважень) порядок призначення, проведення ревізії, перевірки у кримінальному провадженні; погодження періоду перевірки і переліку ревізійних питань з органом ДАСУ; неоднакового (суперечливого) застосування одним й самим суддею (а не різними суддями) законодавчих норм щодо призначення ревізії; забезпечення слідчими суддями ухвалення відповідних судових рішень у строки, які б надавали можливість вчасного виходу ревізорів на дату початку ревізії; дотримання ревізорами строків виходу на початок ревізії; повернення від органу ДАСУ для уточнення звернення з відповідною ухвалою суду, незаконне повідомлення органом ДАСУ про неможливість проведення ревізії за ухвалою суду. У зв'язку з чим, дисертантом у співавторстві з окремими народними

депутатами України було розроблено та зареєстровано проект Закону №6482 (додаток Г) [19], положення якого викладені нами у цьому розділі, про що зазначається і у листі від 23.01.2018 Комітету Верховної Ради України з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності (додаток Е).

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення у тому числі шляхом інспектування, що передбачено статтею 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Статтею 4 Закону передбачено, що інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Ч.ч. 5, 7, 13 статті 11 Закону передбачено, що позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться у тому числі на підставі рішення суду, ухваленим у кримінальному провадженні, разом з тим обмеження у підставах проведення ревізій не поширюються на ревізії, що проводяться після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, про підозру у вчиненні ними кримінального правопорушення відповідно до КПК України. Крім того, позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал. Відповідно до частини 14 статті 11 Закону посадові особи органу державного фінансового контролю вправі приступити до проведення ревізії за наявності підстав для їх проведення та за умови надання посадовим особам об'єкту контролю під розписку: 1) направлення на ревізію, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державного фінансового контролю, мета, вид, підстави, дата її початку та дата закінчення ревізії, посади, звання та прізвища посадових осіб органу державного фінансового контролю, які проводитимуть ревізію; 2) копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, в якому зазначаються підстави проведення такої ревізії, дата її початку та

дата закінчення, а у разі проведення ревізії щодо суб'єктів господарської діяльності, не віднесених цим Законом до підконтрольних установ, - також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення. Ненадання цих документів посадовим особам об'єкту контролю є підставою для недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії [5].

Пунктом 16 Порядку інспектування визначено, що ревізія проводиться шляхом: 1) документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності; 2) фактичної перевірки, що 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 і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю або інших органів, підприємств, установ та організацій [6]. Таке нормативно-правове визначення ревізійної діяльності відповідає науковій думці багатьох вітчизняних вчених, зокрема В.М. Глібка, О.П. Бушан, М.І. Камлика, які також виділяють такі складові ревізії, як документальна і фактична перевірка [8; 3, с. 215]. Ми, у свою чергу, також вважаємо поєднання цих двох складових у ревізії однієї з головних її рис.

Пунктом 7 Порядку інспектування визначено, що у ході підготовки до ревізії посадовими особами органу державного фінансового контролю складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта

контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю, а за п. 31 Порядку інспектування – до проведення ревізії така програма ревізії має бути письмово погоджена з правоохоронним органом [6].

Оскільки підготовка та призначення ревізії у кримінальному провадженні передбачають здійснення, зокрема і взаємодії таких суб'єктів як слідчий, прокурор, слідчий суддя, представники органу ДАСУ, важливим стає дослідження повноважень її суб'єктів, проблемних питань такої взаємодії. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 "Про утворення Державної аудиторської служби України" [20] утворено ДАСУ як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів, реорганізувавши ДФІ шляхом перетворення. Постановою КМУ від 03.02.2016 р. № 43 [21] затверджено Положення про Державну аудиторську службу України. Відповідно до п. 6 Порядку здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою КМУ від 20.10.2011 р. № 1074 [22], права та обов'язки органів виконавчої влади у разі перетворення органу виконавчої влади переходять до утвореного органу виконавчої влади.

Як зазначає О.Г. Кикоть, взаємодія органів державного фінансового контролю та правоохоронних органів здійснюється відповідно до їх основних функцій у двох напрямках:

по-перше, за ініціативи правоохоронного органу щодо організації ревізій (перевірок) із питань, що належать до компетенції служби, надання ревізійних матеріалів та іншої інформації за матеріалами ревізій (перевірок) у порядку, визначеному Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;

по-друге, за ініціативи органів ДАСУ стосовно передачі матеріалів планових ревізій (перевірок) у порядку, визначеному чинним законодавством, у разі виявлення істотних порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і

матеріальних цінностей, інших зловживань, за які передбачено кримінальну відповідальність та/або коли в діях посадових осіб об'єктів контролю вбачаються ознаки корупційних діянь [23, с. 47].

30.06.2016 р. у Національній академії внутрішніх справ за нашою участю відбувся міжвідомчий науково-практичний семінар з питань взаємодії слідчих підрозділів НПУ з органами ДАСУ у кримінальному судочинстві, у ході проведення якого були обговорені актуальні питання, з якими стикаються співробітники правоохоронних органів і суду під час взаємодії з органами ДАСУ та обговорені можливі подальші дії щодо удосконалення положень КПК України, Порядку взаємодії, Порядку інспектування, інших нормативно-правових актів, які регулюють питання призначення та проведення позапланових ревізій у кримінальному процесі. Результати цього дослідження спрямовані на удосконалення наукового підґрунтя такої взаємодії.

Пунктом 2.2. Порядку взаємодії визначено, що при проведенні позапланової виїзної ревізії на підставі постанови слідчого, прокурора або особи, що проводить дізнання, винесеної для забезпечення розслідування кримінальної справи, або з інших установлених законом підстав, у суб'єкта господарювання, який не віднесено Законом до підконтрольних установ, посадові особи служби перевіряють питання використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, стан і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При цьому органи ДКРС не проводять ревізій з інших питань, якщо це непередбачено законами, та з питань дотримання вимог законодавства, перевірку яких віднесено до компетенції інших органів державної влади. Згідно п. 2.3. Порядку взаємодії звернення правоохоронного органу щодо проведення ревізії повинно містити у тому числі конкретні питання, які підлягають перевірці органом ДКРС в межах його компетенції, період, за який слід перевірити діяльність об'єкта контролю з визначених питань [10]. Відповідно до п. 28 Порядку інспектування звернення правоохоронного органу підписується керівником правоохоронного органу чи його заступником [6].

І хоча Законом не визначено, що орган, який ініціює питання проведення позапланової виїзної ревізії має подавати до суду перелік питань для перевірки під час такої ревізії, але п. 28 Порядку інспектування це передбачено. Більш того не надання правоохоронним органом такого переліку ревізійних питань є підставою за п. 30 Порядку інспектування для повернення звернення правоохоронного органу для уточнення [6]. А.С. Сизоненко і О.М. Брисковська також серед найпоширеніших проблем призначення позапланової виїзної ревізії виділяють неналежно сформульовані для ревізора завдання (питання - автор) [24, с. 136]. Натомість нормативно-правові шляхи вирішення проблематики щодо ревізійних питань перевірки у кримінальному провадженні досі не висвітлювалися у наукових працях і публікаціях інших вчених. У запропонованій нами редакції в проекті Закону №6482 ст. 213-2 КПК України, ми визначаємо, що у клопотанні (слідчого, прокурора) до слідчого судді про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки зазначається, серед іншого, зокрема: питання, які підлягають перевірці, період, за який слід перевірити діяльність з визначених питань (додаток Г) [19].

За даними опитування слідчих ГСУ Національної поліції України було встановлено, що 16% з числа опитаних у своїй практиці мали випадки відмови органу ДАСУ у проведенні позапланової виїзної ревізії через те, що питання, зазначені в рішенні суду, були досліджені в ході планової ревізії (додаток Б.2., №2). Дійсно, п. 2.12. Порядку взаємодії містить відповідне положення про те, що повторна ревізія з тих самих питань, що були вже перевірені раніше проведеною ревізією, не проводиться [10]. Проте, на нашу думку, оскільки у Законі така підстава для відмови у проведенні ревізії не передбачена — подібні обмеження, встановлені у міжвідомчому Наказі № 346/1025/685/53 від 19.10.2006 р. можуть бути предметом судового оскарження.

В жовтні 2016 року ДАСУ до ГПУ, Мінфіну, МВС України, СБУ, НАБУ було направлено проект нового Порядку взаємодії (додаток Е, №26) (далі - проект Порядку взаємодії), зокрема, у п. 2.9. передбачалось, що орган ДАСУ письмово погоджує для правоохоронного органу дату початку ревізії, період і перелік

питань, які підлягають перевірці, та програму ревізії. Нами, у свою чергу, сформовано пропозиції прибрати з проекту Порядку взаємодії необхідність погодження періоду і переліку питань, які підлягають перевірці, та програму ревізії, оскільки це не передбачено Законом (додаток Д).

Ще одним нормативно-правовим актом у цій сфері до якого пропонується внести зміни став проект постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. №550», який у 2016 році був підготовлений ДАСУ та направлений до Мінфіну на погодження (додаток Е, № 34). В частині організації і проведення ревізій ДАСУ пропонується, що програма ревізії і направлення (у т. ч. для проведення зустрічної звірки) може підписуватися замість керівника органу ДАСУ чи його заступника – уповноваженою керівником особою. У такому випадку, на нашу думку, уповноважена особа може протягом періоду часу змінюватися керівником і посадовий рівень її представництва може бути будь яким, що не відповідає високому рівню відповідальності під час здійснення таких службових функцій.

Пунктом 31 проекту змін до Порядку інспектування пропонується, щоб програма ревізії письмово погоджувалася з правоохоронним органом до внесення слідчим, прокурором клопотання про призначення ревізії до суду (додаток Е, №34). Така пропозиція ДАСУ, на нашу думку, обмежує законні повноваження слідчого звертатися до суду з метою отримання дозволу на проведення ревізії, оскільки програма ревізії, а отже і питання мають бути попередньо узгодженні з органом ДАСУ, що не відповідає, на наш погляд, приписам ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Отже, вважаємо, що призначеною за рішенням суду про надання дозволу або за постановою слідчого, прокурора (виключно у разі повідомлення посадовим особам установ, що ревізуються, про підозру у вчиненні ними кримінального правопорушення) у кримінальному провадженні може бути виключно позапланова виїзна ревізія фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю, яка проводиться органом ДАСУ шляхом документальної і фактичної перевірки. Така ревізія, на нашу думку, має на меті перевірку внесених до програми ревізії

конкретних завчасно визначених слідчим (прокурором) питань щодо використання, збереження фінансових ресурсів, необоротних, інших активів, стану, достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності за певний період часу. За її результатами органом ДАСУ можуть бути виявлені факти порушення законодавства і встановлені вини у їх допущенні посадові і матеріально відповідальні особи об'єкту контролю, що ревізується.

У запропонованій нами редакції в проекті Закону №6482 ч. 1 ст. 213-1 КПК України, ми визначаємо, що призначення позапланової виїзної ревізії, перевірки має на меті дослідження, виявлення обставин кримінального провадження, які можуть свідчити про порядок додержання фінансового, бухгалтерського, податкового та іншого законодавства. За ч. 2 цієї статті ми визначаємо, зокрема, що призначення такої ревізії, перевірки здійснюється на підставі рішення слідчого судді під час досудового розслідування відповідно до вимог КПК України та інших законів України (додаток Г) [19].

Вважаємо, що направляючи до органу державного фінансового контролю звернення, яке містить постанову про призначення позапланової виїзної ревізії, ухвалу слідчого судді про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії та інші визначені законодавством відомості, працівники правоохоронних органів, які здійснюють досудове розслідування, повинні мати чітке уявлення про вимоги Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Також вони мають дотримуватися вимог зазначених вище нормативно-правових актів з метою прийняття органом державного фінансового контролю до виконання звернення правоохоронного органу, організації та проведення позапланової виїзної ревізії, відповідно до п. 2.5 Порядку взаємодії.

Аналіз нормативно-правових актів дає підстави стверджувати, що в іншому випадку – голова, заступник голови відповідного органу державного фінансового контролю має право повідомити про неможливість проведення ревізії або включити відповідний захід до плану роботи органу ДАСУ на будь який наступний календарний квартал або повідомити правоохоронний орган про необхідність уточнення звернення, що не буде сприяти виконанню завдань кримінального

провадження в частині розумних строків досудового розслідування. На практиці ті ж самі вимоги застосовуються і до клопотання слідчого, прокурора до слідчого судді щодо надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності у кримінальному провадженні. На додаток існують обставини невизначеності в національному кримінальному процесуальному законодавстві порядку розгляду судом такого клопотання слідчого, прокурора.

За даними опитування суб'єктів, які беруть участь у підготовці, призначенні і проведенні ревізії у кримінальному провадженні, 67% слідчих суддів зазначили, що в їх практиці траплялись випадки відмови ними у задоволенні клопотань слідчого, прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності (додаток А; додаток Б.4., №4).

Для вивчення і аналізу судової практики щодо відмов слідчих суддів за клопотаннями слідчих/прокурорів про надання дозволу на проведення позапланових ревізій і перевірок через процесуальну неврегульованість КПК України [11] порядку подання та розгляду таких клопотань, нами досліджено судові рішення суддів Солом'янського районного суду м. Києва (в якому у більшості випадків розглядалися відповідні клопотання у кримінальних провадженнях за підслідністю НАБУ).

Так, у відкритому доступі нами було відшукано 77 ухвал, прийнятих в період 2015-2016 р.р. суддею Д., які було оприлюднені у Єдиному державному реєстрі судових рішень (далі - ЄДРСР), з'ясовано, що за 74 ухвалами прийняти рішення про відмову у наданні дозволу на проведення позапланової ревізії (перевірки), і лише у 3 ухвалях прийняті рішення про надання такого дозволу.

Симптоматичним є те, що майже в усіх ухвалях, за якими суддею Д. було відмовлено слідчому/прокурору у наданні дозволу на проведення позапланових ревізій клопотання, в основі обґрунтування було таке: «Положення КПК України не відносять до компетенції слідчого судді вирішення питання щодо надання дозволу на проведення перевірки, ст. 132 КПК України не передбачає такого заходу кримінального провадження, не регламентує порядок розгляду таких клопотань, обсяг доказування при розгляді такого клопотання, критерії, за якими

слідчий суддя повинен визначати достатність підстав для надання дозволу на проведення перевірки. Положеннями КПК України не передбачено повноважень слідчого судді призначати перевірку» (з ухвали від 14.09.2016 у справі №760/13039/16-к) [25].

Так, дійсно, станом на 2016 рік положеннями КПК України питання щодо надання дозволу на проведення ревізії/перевірки не віднесено до компетенції слідчого судді. Разом з тим, відповідно до ч. 2 ст. 1 КПК України, кримінальне процесуальне законодавство України складається у тому числі і з інших законів України, до яких відноситься і Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5]. Відповідно до ч. 8 ст. 11 вказаного Закону орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, документи, які відповідно до ч. ч. 5, 7 ст. 11 свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду - інші відомості [5]. Таким чином, на наш погляд, у слідчого судді існують законні підстави і повноваження щодо вирішення клопотань слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланових ревізій у кримінальному процесі. Проте відсутність в КПК України прямого визначення порядку розгляду слідчим суддею відповідних клопотань слідчого, прокурора, на думку деяких українських суддів, дозволяє казати про недостатність положень лише Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» задля вирішення зазначених питань. Отже доходимо висновку, що наразі немає єдиного правозастосовного підходу з цього питання.

За результатами опитування слідчих суддів, лише 11% респондентів вважають, що і так в повній мірі наразі достатньо повноважень слідчого і прокурора для ініціювання питання призначення позапланової ревізії, перевірки у кримінальному провадженні. При цьому, серед опитаних слідчих не знайшлося жодного, хто б вважав, що повноваження слідчого з цих питань є достатніми (додаток Б.1., №1). Позбавлення Законом України 1697-VII від 14.10.2014 [26] прокурора і слідчого права своєю постановою призначати ревізії і перевірки, на

думку Р.М. Дударця, призвело до ускладнення процедури призначення позапланових ревізій внаслідок необхідності звернення до суду та затягування часу для визначення питань із перевірки господарської діяльності підприємств, установ, організацій, які перевіряють [27, с. 39]. Так само і О.В. Шаповал зазначає, що зі скасуванням повноваження слідчого призначати проведення перевірки чи ревізії в кримінальному провадженні ускладнилася робота слідчого [28, с. 100]. Ми погоджуємося із думкою А.А. Вознюка, О.М. Брисковської та А.П. Запотоцького, які зазначають, що у зв'язку із виключенням з КПК України повноважень слідчого призначати ревізії та перевірки, в порядку визначеному законом – слідчого було позбавлено дієвого та швидкого механізму збирання доказів [29, с. 5-6].

Натомість, О.В. Тихонова на підставі аналізу узагальнення судової практики приходить до висновку, що раніше (до внесення змін до КПК України, які позбавили слідчого повноважень призначати ревізію) передумовою для звернення слідчого до суду з клопотанням про надання дозволу на проведення ревізії була винесена слідчим постановою про призначення такої ревізії. Тому сьогодні, як зазначає О.В. Тихонова, коли слідчий позбавлений права призначати ревізію, слідчі судді досить часто відмовляють у наданні дозволу на проведення позапланових виїзних ревізій, посиляючись на те, що відповідно до вимог кримінального процесуального закону слідчий суддя в межах його компетенції на етапі досудового розслідування розглядає клопотання слідчого щодо застосування заходів забезпечення кримінального провадження, повний перелік видів яких визначено в ст. 131 КПК України, про проведення ревізій в якому не йдеться [30, с. 114-115].

Аналогічною є позиція й О.Ю. Хахуцяк, яка зазначає, що процесуальна дія слідчого, прокурора щодо призначення ревізії не розкривається в чинному КПК в аспекті якого саме виду, можливо отримати акт ревізії як джерела доказів, хоча всі дії, які має вчинити слідчий для можливості отримати даний акт, містять ознаки та відповідають вимогам, що передбачені ст. 132 КПК України [31, с. 159]. Р.М. Дударець також вважає, що існує нагальна потреба в розробці нового порядку призначення ревізій та взаємодії між правоохоронними органами під час її

проведення і пропонує внести зміни до розділу II «Заходи забезпечення кримінального провадження» КПК України, який би чітко регламентував дії учасників кримінального провадження щодо призначення, проведення та продовження строків проведення ревізій фінансово-господарської діяльності установ, підприємств та організацій [27, с. 40-41]. Таким чином, положення розробленого нами проекту Закону №6482 співвідносяться із зазначеними вище поглядами інших науковців.

За результатами опитування слідчих, ревізорів – 56% слідчих вважають, що для ініціювання питання призначення позапланової ревізії, перевірки у кримінальному провадженні необхідно до частини другої ст. 131 КПК України в якості заходів забезпечення кримінального провадження внести п. 10 надання дозволу на проведення або призначення ревізії, перевірки та передбачити порядок розгляду такого клопотання. При цьому, серед числа опитаних ревізорів, навпаки, 67% вважають, що повноваження слідчого з цих питань наразі є достатніми. 78% слідчих суддів висловились за необхідність повернення положень ст. 36, 40 КПК України в цій частині до попередньої редакції КПК України (додаток Б.1., №1). Однак відзначимо, що на нашу думку, така думка опитаних слідчих суддів окрім того, що не вирішує питання визначення КПК України порядку розгляду слідчим суддею клопотання про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, ще й суперечить напряму руху еволюції національного законодавства в частині призначення ревізій, перевірок в кримінальному провадженні, про який зазначається в підрозділі 1.2. цього дослідження.

Разом з тим Б.В. Романюк, Л.Г. Шапиро, С.В. Шапутько вважають, що проведення ревізії у кримінальному процесі має бути слідчою (розшуковою) дією. Так, Б.В. Романюк, зазначає, що до спеціалістів (у кримінальному процесі – авт.) належить і ревізор, тому що проведення за рішенням слідчого ревізії у кримінальній справі є процесуальною дією [32, с. 10]. Л.Г. Шапиро, провівши детальний порівняльний аналіз ревізії, проведеної в адміністративному порядку, і ревізії, проведеної на вимогу правоохоронних органів при виявленні і розслідуванні кримінальних справ, робить висновок про її правовий

(процесуальний) характер. Науковець підкреслює актуальність надання перевірки (ревізії) статусу слідчої дії (за КПК РФ) обґрунтовуючи схожістю зазначених дій з експертизою, слідчий характер призначення якої, на її думку, не викликає сумнівів [18, с. 35]. С.В. Шапутько також вважає, що методика проведення позапланової ревізії чи перевірки близька до методик проведення економічної експертизи, яка відноситься до слідчих (розшукових) дій. Водночас, С.В. Шапутько зазначає, що у більшості вивчених ухвал, винесених за результатами розгляду відповідних клопотань, слідчі судді вказують, що позапланова ревізія чи перевірка є заходом забезпечення кримінального провадження [33, с. 156-158]. Таку наукову позицію вважаємо контраверсійною. Власну точку зору щодо неї висловимо нижче.

Науковці Інституту законодавства Верховної Ради України також вважають, що виключення із кримінального процесуального закону права прокурора і слідчого призначати перевірки та ревізії (п. 6 ч. 2 ст. 36 і п. 4 ч. 2 ст. 40) свідчить про відсутність можливості (компетенції) в межах кримінального провадження вчиняти такі дії. При цьому, як зазначають науковці, розуміння приписів п. 10 ч. 2 ст. 36 і п. 5 ч. 2 ст. 40 КПК України як права звернення до слідчого судді із клопотанням про призначення позапланової ревізії (перевірки), видається хибним, оскільки прокурор уповноважений: погоджувати або відмовляти у погодженні клопотань слідчого до слідчого судді про проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій, інших процесуальних дій у випадках, передбачених КПК, чи самостійно подавати слідчому судді такі клопотання. У свою чергу слідчий уповноважений звертатися за погодженням із прокурором до слідчого судді з клопотаннями (виключно) про застосування заходів забезпечення кримінального провадження, проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій.

Отже, законодавець не використовує розширений підхід до процесуальних дій, які можуть проводитись за рішенням слідчого судді на клопотання слідчого. При цьому призначення ревізії, перевірки суб'єкта господарювання не належить ні до слідчої (розшукової) дії, ні до заходу забезпечення кримінального провадження. Таким чином, слідчий за КПК не вправі клопотати про призначення ревізії

(перевірки) і прокурору, відповідно, нічого погоджувати. Прямої вказівки на вирішення клопотання слідчого про призначення ревізії (перевірки) слідчим суддею КПК не містить (додаток Е, №1).

Разом з тим, на нашу думку, можна не погодитися з трактуванням науковцями Інституту законодавства Верховної Ради України ч. 1 ст. 1 КПК без врахування положень другої частини тієї ж статті, оскільки кримінальне процесуальне законодавство України складається окрім як з власне КПК, у тому числі і з інших законів України до яких відноситься і Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5], який надає суду право отримувати від ініціатора (слідчого) письмове обґрунтування підстав такої ревізії, за результатом розгляду якого судом, за наявності підстав ухвалюється рішення про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії.

Формуючи власну правову позицію з питань місця у кримінальному провадженні процедури призначення (надання дозволу у проведенні) позапланової виїзної ревізії, ми погоджуємось з тим, що це має бути процесуальна дія і не погоджуємось із висновками Л.Г. Шапиро, С.В. Шапутько щодо можливого віднесення її до слідчої (розшукової) дії в контексті КПК України. Оскільки зі всіх слідчих (розшукових) дій, які визначені у главі 20 КПК України, найбільш близькою до ревізії по суті і формі є експертиза, виникає необхідність у здійсненні порівняльного аналізу можливої слідчої (розшукової) дії «призначення ревізії» з «проведенням експертизи». Л.Г. Шапиро у своїй роботі зазначає про схожість процедури призначення ревізії, перевірки із процедурою проведення експертизи в кримінальному процесі РФ [18, с. 35].

Аналогічну думку висловлює і С.В. Шапутько, додаючи що, вагомим аргументом на користь віднесення позапланової ревізії та перевірки до слідчої (розшукової) дії є те, що їх проведення є підставою утворення нового доказу по кримінальному провадженню [33, с. 156]. Останній аргумент С.В. Шапутько, на нашу думку, не є обґрунтованим, оскільки заходи забезпечення також можуть сприяти отриманню нових доказів. Наприклад отримання тимчасового доступу до речей і документів, що згідно переліку ч. 2 ст. 131 КПК України відноситься до

заходів забезпечення кримінального провадження [11], також дозволяє стороні кримінального провадження вилучити, зробити копії певних речей і документів, відомості з яких можуть бути використані як докази у кримінальному провадженні. Разом з тим варто зазначити, що за кримінальним процесуальним законодавством України, звертаючись із клопотанням до слідчого судді – слідчий, прокурор просить лише отримання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії, саме рішення про призначення такої ревізії приймає особисто керівник органу державного фінансового контролю, який не має процесуального статусу у кримінальному провадженні. Державний фінансовий інспектор (ревізор), на відміну від експерта не має процесуального статусу у кримінальному провадженні і не несе, зокрема, кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок ревізії. Натомість експерт несе кримінальну відповідальність, яка передбачена статтею 384 КК України (завідомо неправдивий висновок експерта складений для надання або наданий органу, що здійснює досудове розслідування, суду).

Розділом «ІІІ. Економічна експертиза» науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, які було затверджено Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. №53/5 [16] встановлюється, що на відміну від ревізії, проведення ревізійних дій не належить до завдань економічної експертизи, а разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту надаються документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, - вихідні дані для вирішення поставлених питань, про що більш детально буде зазначено у підрозділі 3.1. дослідження. Натомість виїзний характер позапланової ревізії, згідно зі ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачає, зокрема, право органу державного фінансового контролю при проведенні ревізій вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення; безпосередньо одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю; проводити на підприємствах, в

установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється [5]; тощо.

Таким чином, на нашу думку, під час реалізації державним фінансовим інспектором зазначених вище прав, які не властиві судовому експерту, можливе втручання у права і свободи осіб, які, зокрема, працюють, або володіють об'єктом контролю відносно якого органом державного фінансового контролю проводиться позапланова виїзна ревізія. Оскільки, згідно ч. 1 ст. 131 КПК України, з метою досягнення дієвості кримінального провадження застосовуються заходи забезпечення кримінального провадження, а згідно п.п. 2, 3 ч. 3 ст. 132 КПК України для застосування заходів забезпечення кримінального провадження слідчий, прокурор має довести, що потреби досудового розслідування виправдовують такий ступінь втручання у права і свободи особи, про який йдеться в клопотанні слідчого, прокурора і при цьому може бути виконане завдання такого клопотання [11], на нашу думку, питання призначення (отримання дозволу у проведенні) позапланової виїзної ревізії могло б бути віднесено законодавцем до заходів забезпечення кримінального провадження, а не до слідчих (розшукових) дій. Через це, у запропонованій нами першій редакції проекту Закону №6482, ми запропонували, до переліку заходів забезпечення у ч. 2 ст. 131 КПК України додати пунктом 10 «призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки» (додаток Г) [19].

Також вважаємо послідовним, висунути пропозицію щодо віднесення до видів витрат процесуальних витрат (ст. 118 КПК України): витрат, пов'язаних із проведенням позапланової виїзної ревізії. Передбачити, що такі витрати здійснюються за рахунок коштів Державного бюджету України.

Маємо відзначити, що питання неоднакового (суперечливого) застосування одним й самим суддею (а не різними суддями) законодавчих норм щодо призначення ревізії у кримінальному провадженні досі не висвітлювалися у наукових працях і публікаціях інших вчених. Так, прикладом суперечності

правозастосовних підходів з цих питань є ухвала [34] від 06.09.2016 у справі №760/8385/16-к, в якій слідчий суддя Д., яка 74 із 77 разів у 2015-2016 рр. відмовляла у задоволенні відповідних клопотань, розглянувши клопотання детектива НАБУ про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії у справі щодо закупівель за завищеними цінами для потреб МВС України 6000 рюкзаків, ухвалила задовольнити клопотання. В мотивувальній частині ухвали суддя дійшла висновку про те, що згідно ч. 6, ч. 8 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду, орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, інші відомості. У результаті слідчий суддя дійшов висновку про наявність підстав для задоволення клопотання. Досліджено, що загалом з 3 ухвал, якими в період 2015-2016 років суддя Д. надавала дозвіл на проведення позапланових ревізій – 2 ухвали (від 10.05.2016 та 06.09.2016) стосувалися зазначеної вище справи.

Вказаний приклад свідчить про наявність фактів, з можливими політичними ознаками, неоднакового (суперечливого) застосування одним й самим суддею норм КПК України, Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» в частині наявності або відсутності повноважень слідчого судді у вирішенні подібних клопотань слідчого/прокурора у кримінальному процесі.

Протилежним є приклад судової практики з цих питань слідчого судді Б. того ж самого суду. Так, з відшуканих 8 оприлюднених у ЄДРСР ухвал, прийнятих в період 2015-2016 р. суддею Б., з'ясовано, що за 6 з них прийняти рішення про надання дозволу на проведення позапланової ревізії (перевірки), і лише у 2 випадках прийнято рішення про відмову у задоволенні відповідних клопотань.

Враховуючи встановлені взаємовиключні практики застосування слідчими суддями законодавства під час розгляду клопотань слідчого, прокурора про надання дозволу на проведення позапланових ревізій/перевірок на прикладі

Солом'янського районного суду м. Києва, нами було встановлено ряд випадків, коли слідчий, прокурор в межах одного кримінального провадження послідовно декілька разів вимушені були звертатися з однаковими клопотаннями до різних слідчих суддів з метою отримання відповідного дозволу на проведення позапланової ревізії. Так, у випадках, коли один слідчий суддя відмовляв у наданні такого дозволу з формулюванням щодо відсутності повноважень слідчого судді призначати перевірку, через деякий час за таким самим клопотанням у тому ж самому кримінальному провадженні інший слідчий суддя надавав необхідний дозвіл.

Як приклад, ухвалою від 28.10.2016 у справі №760/18316/16-к слідчий суддя К. відмовив у задоволенні відповідного клопотання детектива про продовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії ВАТ «Запоріжжяобленерго». В мотивувальній частині ухвали суддя дійшов висновку про те, що положення КПК України не відносять до компетенції слідчого судді вирішення питання щодо надання дозволу на проведення та продовження термінів проведення перевірки, ст. 132 КПК України не передбачає такого заходу кримінального провадження, не регламентує порядок розгляду таких клопотань [35]. Однак через декілька днів, ухвалою від 03.11.2016 у справі № 760/13575/16-к слідчий суддя К. задовольнила те ж саме клопотання детектива. В мотивувальній частині ухвали суддя послалась на те, що відповідно до ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду. Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії [36].

Питання подовження термінів проведення ревізії у кримінальному провадженні не врегульовано КПК України, у зв'язку з чим Н.М. Ахтирська при вирішенні цього питання в суді рекомендує посилатися на постанову КМУ від 20.04.2006 р. № 550, якою затверджено Порядок інспектування [37]. Нами у Проекті Закону № 6482, серед іншого, запропоновано ст. 213-5 КПК України

надати прокурору, слідчому право звертатися з клопотанням про подовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії (додаток Г).

За результатами опитування слідчих було встановлено, що загалом 32% з них у своїй практиці у більшості випадків або майже завжди використовують тактику подання повторного (більш обґрунтованого) клопотання до слідчого судді з цих питань, при чому 42% слідчих у своїй практиці ніколи не отримували від суду відмову у задоволенні таких клопотань (додаток Б.2., №3).

В іншому випадку ухвалою від 14.09.2016 у справі №760/13039/16-к слідчий суддя Д. відмовила у задоволенні клопотання старшого детектива НАБУ про надання дозволу на проведення позапланової ревізії ПАТ «Черкасиобленерго» у справі щодо переведення боргу, надання поворотної фінансової допомоги, заволодіння чужим майном ПрАТ «ХК «Енергомережа» [25]. Проте ухвалою від 12.10.2016 р. у справі №760/14794/16-к слідчий суддя Б. задовольнив аналогічне клопотання детектива, обґрунтувавши це положеннями ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [38]. Відповідно до ухвали від 27.10.2016 р. про продовження терміну проведення зазначеної позапланової ревізії з 01.11.2016 р. до 07.11.2016 р. – нами встановлений факт, що інспектори органу ДАСУ фактично виходили на проведення зазначеної позапланової ревізії як мінімум через 2 дні, після дати початку самої ревізії, яка вказана в ухвалі суду [39].

Разом з тим, відповідно до п. 2.4. Порядку взаємодії - дозвіл суду на проведення позапланової виїзної ревізії за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, надається відповідному органу ДКРС [10]. Крім того ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», визначено, що у разі проведення ревізії щодо суб'єктів господарської діяльності, не віднесених цим Законом до підконтрольних установ (якою є ПАТ «Черкасиобленерго») посадові особи органу державного фінансового контролю вправі приступити до проведення ревізії за наявності - також дати та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення. Проте враховуючи відсутність в ухвалі суду від 12.10.2016 р. інформації щодо

повідомлення про підозру у відповідному кримінальному провадженні, а також факту визначення дати початку проведення позапланової виїзної ревізії 10.10.2016 р. – зазначене мало би унеможливити вихід фінансових інспекторів на об'єкт контролю. Отже сам факт виходу державних фінансових інспекторів до об'єкту контролю у даному випадку був здійснений з грубими порушеннями законодавства, навіть враховуючи наявний дозвіл слідчого судді. Крім того, виносячи ухвалу про надання такого дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії, слідчий суддя не міг не знати про неможливість фактичного проведення такої ревізії фінансовими інспекторами у визначеному законодавством порядку, через порушення п. 2.4. Порядку взаємодії.

Маємо констатувати, що проблематика і шляхи її вирішення щодо забезпечення слідчими суддями ухвалення судових рішень про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії у кримінальному провадженні у строки, які б надавали можливість вчасного виходу ревізорів на дату початку ревізії, а також дотримання строків виходу на початок ревізії у кримінальному провадженні самими ревізорами, досі не висвітлювалася у наукових працях і публікаціях інших вчених. За даними опитування слідчих суддів – 22% респондентів майже завжди у своїй практиці розглядали по суті такі клопотання слідчого/прокурора за умов, якщо така ревізія повинна розпочатися в термін до 4 днів з моменту звернення до суду (додаток Б.4., №3), що свідчить про достатню поширеність судової практики у наданні дозволів на проведення позапланової виїзної ревізії в строки, які не дозволяють органам ДАСУ в законний спосіб розпочати таку ревізію. При цьому, за даними анкетування, ті самі судді доволі оперативно з моменту надходження до суду розглядають відповідні клопотання слідчого, прокурора: 56% опитаних суддів зазвичай вирішують такі клопотання протягом 24 годин, 44% - протягом 72 годин (додаток Б.4., №2), що опосередковано може свідчити про те, що порушення строків завчасного подання ухвали суду про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії органу ДАСУ здебільшого покладається на слідчого, прокурора, який невчасно звертається до суду із таким клопотанням.

Щодо даного випадку до ДАСУ було направлено лист (додаток Е, № 3) стосовно отримання роз'яснень причин порушення зазначеного Порядку взаємодії посадовими особами ДФІ в Черкаській області. Від ДАСУ було отримано відповідь (додаток Е, №4) від 26.04.2017 №15-11/397 відповідно до якої зазначалося, що працівники Держфінінспекції спільно з працівниками НАБУ у робочому порядку до початку проведення контрольного заходу відпрацювали усі питання, погодили терміни та покрокова узгодили свої дії. Було з'ясовано, що 99,6585 % акцій ПрАТ «УкрЕСКо», яке є мажоритарним акціонером ПАТ «Черкасиобленерго» належить державі, тобто станом на 01.10.2016 71% акцій ПАТ «Черкасиобленерго» через ПрАТ «УкрЕСКо» належало державі, отже ПАТ «Черкасиобленерго» був підконтрольною установою. Разом з тим ДАСУ не змогла у зазначеному листі належним чином пояснити обставини порушення п. 2.4. Порядку взаємодії щодо строку подання ухвали суду, який має складати не менше 5 днів, зазначивши лише те, що «потреби у наданні ухвали суду за 5 робочих днів не було» - що не є, на нашу думку, правовим обґрунтуванням законності прийняття рішення про проведення позапланової ревізії відповідним органом ДФІ.

Як зазначено у листі відповіді, позапланова виїзна ревізія ПАТ «Черкасиобленерго» не відбулася, про що складено Акт про неможливість проведення ревізії від 21.10.2016 через ненадання необхідних документів об'єктом контролю до перевірки, про що також було повідомлено НАБУ. При цьому не зрозумілим була потреба детективів НАБУ в отриманні ухвали слідчого судді про продовження терміну проведення зазначеної позапланової ревізії з 01.11.2016 до 07.11.2016, якщо, як зазначає у листі ДАСУ, 21.10.2016 було складено акт про неможливість проведення ревізії (додаток Е, №4).

У запропонованій нами редакції в проекті Закону № 6482 ст. 213-3 КПК України, ми визначаємо порядок розгляду клопотання про призначення позапланової ревізії, перевірки. За нашою редакцією ст. 213-3 КПК України, таке клопотання розглядається слідчим суддею не пізніше трьох днів з дня його надходження до суду за участю слідчого, прокурора; встановлюється необхідність додержання матеріалами клопотання вимог ст. 213-2; право слідчого судді під час

розгляду клопотання заслухати будь-якого свідка чи дослідити будь-які матеріали, що мають значення для вирішення питання про призначення позапланової ревізії, перевірки (додаток Г) [19].

Варто зауважити, що за даними Звіту про стан взаємодії органів ДАСУ з правоохоронними органами за 2016 рік (додаток Е, № 5) з 1231 звернень щодо проведення контрольних заходів (ревізій) з них фактично було виконано 613 – що становить 49,8 % від кількості таких звернень, при чому найбільша відносна кількість виконаних ревізій здійснена за зверненнями ДФС – 71% і НАБУ – 55%. У зв'язку з цим, доволі несподіваними, і такими що суперечать вищезазначеній статистиці ДАСУ, на нашу думку, виглядають результати опитування з цих питань працівників ДАСУ, згідно яких 75 % опитаних кажуть про те, що за зверненням правоохоронного органу лише у поодиноких випадках орган фінансового контролю відмовляє у проведенні позапланової ревізії (додаток Б.3., №3). Вважаємо, що така невідповідність реальних статистичних відомостей ДАСУ даним анонімного опитування її працівників може свідчити про зазначення респондентами під час опитування неправдивих відомостей, хоча, враховуючи анонімний характер опитування, залишається не до кінця зрозумілим сенс таких дій.

Найбільшу кількість контрольних заходів (ревізій) у 2016 році правоохоронними органами ініціювалось у Львівській (145), Тернопільській (115), Вінницькій (79), Дніпропетровській (71), Миколаївській (71), Херсонській (70) областях. У м. Києві у 2016 р. ініціювалось лише 38 ревізій, враховуючи те, що за даними аналітичного збірника статистичної інформації органів досудового розслідування ГПУ (додаток Е, №8) у 2016 році в підрозділах поліції м. Києва знаходилося 229310 кримінальних проваджень, поліції Львівській області – 104917, Тернопільській – 17627, Вінницькій – 50186, Дніпропетровській – 171949, Миколаївській – 64509, Херсонській – 62277. На нашу думку, це може свідчити про штучність і зловживання правом правоохоронних органів в певних областях при значно нижчому загальному навантаженні кримінальними провадженнями звертатися до органів ДАСУ з питань проведення ревізій. Такі наші висновки

додатково підтверджуються тим, що в Львівській області з 145 таких звернень органами ДАСУ фактично було задоволено лише 31 (21 %), в Тернопільській області з 115 – лише 27 (23 %), в Дніпропетровській з 71 – лише 24 (33 %), тощо.

При цьому, за даними Звіту про стан взаємодії органів ДАСУ з правоохоронними органами за 2015 рік (додаток Е, № 9), з 1498 звернень щодо проведення контрольних заходів (ревізій) з них фактично було виконано 1001 – що становить 66,8 % від кількості таких звернень і значно вище відносного показника 2016 р., який складає 49,8 %. Зменшення кількісного навантаження контрольних заходів (ревізій) на органи державного фінансового нагляду у 2016 р. у порівнянні з 2015 (з 1498 до 1231) і при цьому суттєвого скорочення (на 17 %) відносного показника у 2016 р. прийнятих до виконання звернень правоохоронних органів про проведення контрольних заходів (ревізій) з одного боку дозволяє обґрунтовано вважати про існування державної політики у цій сфері, яка направлена на суттєве скорочення загальної кількості проведених за звітний період органами ДАСУ ревізій, а з іншого – про погіршення фахового рівня обізнаності слідчих і керівників органів досудового розслідування під час підготовки необхідних документальних матеріалів для ініціювання призначення таких ревізій. Все це має наслідком зменшення ефективності досудового розслідування у кримінальних провадженнях, за якими має бути проведена позапланова виїзна ревізія.

Такі наші висновки підтверджуються листом ДФІ від 22.03.2016 №25-11/237, в якому зазначається про те, що за результатами засідання колегії Мінфіну від 27.07.2015 Прем'єр-міністр України (А. Яценюк) надав доручення від 28.07.2015 №31796/0/1-15 щодо вжиття заходів стосовно оптимізації чисельності працівників та функцій органів ДФІ, забезпечення кадрового оновлення, що призвело до скорочення чисельності працівників ДФІ близька на 38 відсотків. Скорочення кількості проведених за зверненнями правоохоронних органів ревізій з 1001 ревізії у 2015 до 613 ревізій у 2016 р. складає 38,8 відсотків і майже відповідає кількості звільнених у 2016 році працівників ДФІ. У листі зазначається, що при розгляді звернень правоохоронних органів щодо проведення позапланових виїзних ревізій органи державного фінансового контролю виходять також із наявності працівників

та їх завантаженості. У цьому листі Держфінінспекція також зазначає, що у багатьох випадках рішення суду про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії надходить до Держфінінспекції від правоохоронних органів вже після дати початку ревізії та/або у день початку ревізії, визначеної у рішенні суду, що унеможливорює процедурні дії в частині складання програми ревізії, її погодження з правоохоронним органом, тощо як це вимагає п. 31 Порядку інспектування та подальше її проведення (додаток Е, № 10).

Разом з цим, такі обґрунтування ДФІ не відповідають результатам опитування слідчих, адже лише 4 % з числа опитаних у своїй практиці мали випадки відмови органу ДАСУ в проведенні позапланової виїзної ревізії через недотримання ними 5-денного терміну направлення ухвали суду до дати початку ревізії (додаток Б.2., № 2).

Крім цього Держфінінспекція зазначає про необхідність зазначенні у рішенні суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії щодо непідконтрольних установ відомостей про дату та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, а також акцентує увагу на тому, що в розумінні Закону рішення суду є лише дозволом на проведення позапланової виїзної ревізії, з чим ми цілком погоджуємось. За результатами опитування слідчих було встановлено, що 8 % з них мали випадки відмови у проведенні ревізії ДАСУ через відсутність таких відомостей в рішенні суду (додаток Б.2., № 2). При цьому, серед опитаних слідчих суддів – 45 % вказували на те, що у своїй практиці відмовляли в задоволенні відповідних клопотань слідчого, прокурора через відсутність повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення в кримінальному провадженні щодо непідконтрольної (для органу ДАСУ) установи (додаток Б.4., № 5).

В.В. Топчій, у свою чергу, також приділяє увагу цій проблематиці, зазначаючи, що виникає «замкнуте коло», яке призводить до процесуальних проблем об'єктивного розслідування кримінальних правопорушень у фінансовій сфері, оскільки без повідомлення про підозру органи ДАСУ не можуть проводити ревізії на непідконтрольних підприємствах, проте підозру можна повідомити, коли

в провадженні зібрано достатню кількість доказів (яка має забезпечуватися результатами проведеної ревізії) [11, с. 117].

Відмічаємо, що проблемні питання оперативної взаємодії органів досудового розслідування і ДАСУ щодо узгодження орієнтовної дати початку ревізії, а також шляхи їх нормативно-правового розв'язання досі не висвітлювалися у наукових працях і публікаціях інших вчених. Треба зазначити, що підставами повернення для уточнення звернення правоохоронного органу п. 30 Порядку інспектування визначено не відповідність такого звернення вимогам визначеним у п.п. 28, 29 цього Порядку, та/або не належить до компетенції органу державного фінансового контролю. Пункт 28 Порядку інспектування визначає вимоги до форми і змісту такого звернення, а п. 29 Порядку – перелік документів, які надаються разом із зверненням [6]. Разом з тим зміст положення останнього абзацу пункту 2.4. Порядку взаємодії: «Правоохоронний орган у робочому порядку (усно) узгоджує орієнтовну дату початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу ДКРС, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії. У разі отримання правоохоронним органом дозволу суду на проведення позапланової виїзної ревізії, цей дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду, надається відповідному органу ДКРС» [10] не міститься у п.п. 28, 29 Порядку інспектування.

Отже, ми вважаємо, що недотримання таких вимог збоку правоохоронного органу хоча і є порушенням Порядку взаємодії, але разом з тим не є законною підставою у поверненні для уточнення звернення або тим більше для повідомлення про неможливість проведення ревізії. На наше переконання, що запропоноване ДАСУ у проекті Порядку взаємодії повернення протягом 3 робочих днів правоохоронному органу звернення для уточнення, буде сприяти випадкам поверненню звернення менш ніж за 5 днів до дати початку ревізії, і навіть після уточнення за рішенням суду буде неможливо у такому випадку провести ревізію. Саме тому нами були сформовані і направлені пропозиції з цього приводу щодо скорочення строків повідомлення про недоліки і уточнень збоку ініціатора ревізії (додаток Д).

Разом з тим, кількість відмов у проведенні позапланових виїзних ревізій саме з цих підстав органами ДАСУ має масовий характер, що підтверджується, зокрема і результатами опитування слідчих, відповідно до яких 24% респондентів мали випадки відмови у проведенні ревізії ДАСУ через відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом орієнтовної дати початку позапланової ревізії (додаток Б.2., № 2).

За інформацією від ДАСУ про позапланові контрольні заходи за якими відмовлено органам Національної поліції у 2016 р., встановлено ряд випадків, за якими органи ДАСУ (ДФІ) відмовляли в проведенні позапланових виїзних ревізій через «завантаженість працівників ДФІ, відсутності відкритих асигнувань на оплату відряджень, скорочення чисельності працівників ДФІ, задіяність працівників у проведенні планових контрольних заходів, централізованих доручень ДАСУ» (додаток Е, № 6). Варто відзначити, що такі підстави, на наш погляд, не є допустимими з огляду на приписи пункту 30 Порядку інспектування, де визначається виключний перелік вимог, порушення яких надає право органу державного фінансового контролю повертати звернення правоохоронного органу, і до цих вимог не відносяться зазначені вище обставини завантаженості і скорочення чисельності працівників ДФІ (ДАСУ).

Аналіз судової статистики свідчить про чисельні випадки, коли з таких причин було відмовлено у проведенні позапланових виїзних ревізій [40; 41; 42; 43; 44; 45; 46; 47; 48; 49; 50; 51; 52]. За довідковими даними ГСУ НПУ у вищезазначених випадках, в яких за підставами «завантаженість, відсутність відкритих асигнувань» органами ДАСУ незаконно в 2016 р. було відмовлено у проведенні позапланових виїзних ревізій, станом на 20.10.2017: у 50% випадків досудове розслідування не закінчено; у 42% випадків кримінальне провадження закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України; лише у 8% випадків обвинувальний акт щодо певних осіб направлено до суду (додаток В).

З одного боку, зазначений статистичний аналіз свідчить про наявність у посадових осіб органів ДАСУ ефективних в негативному значенні інструментів позапроцесуального впливу на хід і результати досудового розслідування

кримінальних проваджень, в яких слідчими суддями надається дозвіл на проведення позапланових виїзних ревізій. З іншої сторони – відмова органу ДАСУ у проведенні позапланової виїзної ревізії за наявності відповідної ухвали слідчого судді, як правило, призводить або до закриття кримінального провадження, або до ще більш тривалого часу досудового розслідування. Останнє, у свою чергу, призводить до порушення розумних строків здійснення процесуальних дій у кримінальному провадженні.

З метою упередження можливих неправомірних відмов органів ДАСУ у проведенні ревізії у кримінальному провадженні, вважаємо, що слідчий суддя за результатами розгляду відповідного клопотання приймає ухвалу про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки, а не про надання дозволу. Таким чином, відповідна ухвала для органу ДАСУ стає імперативним, а не диспозитивним актом. Статтею 213-4 КПК України слід передбачити, що слідчий суддя відмовляє у задоволенні клопотання, якщо слідчий, прокурор не доведе необхідність у проведенні такої ревізії, перевірки для дослідження, виявлення обставин кримінального провадження. Також слідчий суддя зобов'язаний врахувати підстави для проведення позапланової ревізії, перевірки, і за наслідками розгляду клопотання винести ухвалу у якій зазначити: мотиви задоволення або відмови у задоволенні клопотання; підстави проведення, дати її початку і закінчення, а також інші відомості, які визначені законодавством; порядок виконання ухвали (додаток Г).

Наведені вище статистичні дані ДАСУ свідчать про те, що загалом у 2016 р. за кожним другим зверненням правоохоронного органу з наданням копії ухвали суду про надання дозволу у проведенні позапланової виїзної ревізії – органом ДАСУ фактично не проводилася відповідна ревізія. Інколи у таких ситуаціях мали місце поєднання обставин неодноразового звернення слідчого із клопотанням до суду щодо отримання дозволу на проведення позапланової ревізії, а у випадку коли судом таки ухвалювалося рішення про надання відповідного дозволу – органом державного фінансового контролю з тих чи інших підстав фактично не здійснювалася позапланова ревізія. Варто також зазначити, що в контексті

статистичних даних, проблематика відмови органів ДАСУ проводити ревізії у кримінальному провадженні за наявності дозволу суду досі не досліджувалась у наукових працях і публікаціях інших вчених.

Аналізуючи обставини, за якими приймалися відповідні рішення, наведемо ряд прикладів. Так, ухвалою від 27.05.2015 р. у справі 725/2866/15-к слідчим суддею Першотравневого районного суду м. Чернівці, було відмовлено у задоволенні відповідного клопотання, в обґрунтування чого суд зазначив: «орган досудового розслідування, звертаючись до суду з даним клопотанням не зазначив дати початку та закінчення позапланової виїзної ревізії, у зв'язку з чим клопотання не відповідає вимогам ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [53].

Після отримання зазначеної ухвали слідчий вдруге звернувся до суду з аналогічним клопотанням та ухвалою від 04.06.2015 р. у справі 725/3133/15-к іншим слідчим суддею Першотравневого районного суду м. Чернівці також було відмовлено у задоволенні такого клопотання. Цього разу слідчим К. вже було зазначена дата початку та закінчення позапланової виїзної ревізії, проте обґрунтовуючи відмову у задоволенні клопотання слідчого суд зазначив: «слідчий не зазначив ні одну із обставин за наявності яких має проводитись позапланова виїзна ревізія, не вказав обґрунтування підстав необхідності такої ревізії... слідчий в судове засіданні не з'явився, хоча своєчасно та належним чином був повідомлений судом про час та місце розгляду справи, про причини неявки суд не повідомив...» [54]. Звернувшись до суду з відповідним клопотанням у зазначеному кримінальному провадженні втретє, слідчий ухвалою від 28.07.2015 р. у справі 725/4053/15-к таки отримав від суду дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії тривалістю 15 робочих днів, починаючи з 03 по 21 серпня 2015 [55]. Проте за інформацією від ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через відсутність в ухвалі суду інформації щодо дати та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення з вказівкою на те, що суб'єкт господарської діяльності (ПП «Житлосервіс») не відноситься до підконтрольної установи

(додаток Е, № 6). Станом на 20.10.2017 р. досудове розслідування у кримінальному провадженні не було закінчено (додаток В).

За іншим випадком, ухвалою від 28.08.2015 у справі №642/4420/15-к слідчим суддею Ленінського районного суду м. Харкова було відмовлено у задоволенні відповідного клопотання щодо проведення позапланової виїзної ревізії ДФІ в Харківській області. Обґрунтовуючи таку відмову, суд зазначив: «слідчим в обґрунтування клопотання суду не наведено доказів наявності, що вищестоящий орган ДФІ в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящего органу ДФІ здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчестоящим органом ДФІ, та виявив їх невідповідність вимогам законів» [56]. Особливістю цього кримінального провадження було те, що воно не стосувалося економічних або службових злочинів, внаслідок яких будь кому спричинено збитків, а відповідно до кваліфікації – організації масових заворушень, що супроводжувалися насильством. Питання, які мали б бути встановлені під час зазначеної ревізії стосувалися обставин нарахування заробітної платні працівникам цеху № 60 ПАТ «Турбоатом» за період з 01.01.2014 р. по 01.05.2014 р., в період проведення масових заворушень у м. Харкові. Відповіді на питання ревізії, на думку слідчого, імовірно мали б підтвердити або спростувати обставини щодо участі, організації певних осіб у масових заворушеннях. Разом з тим, звернувшись повторно з аналогічним клопотанням до суду слідчий ухвалою від 23.09.2015 р. у справі 642/4420/15-к отримав від суду дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії [57]. Проте за інформацією від ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через відсутність в ухвалі суду дати початку ревізії, а також узгодження з органом державного фінансового контролю дати початку ревізії, обставини того, що попередня позапланова ревізія ПАТ «Турбоатом» проводилася з 12.05.2015 по 12.06.2015.

За даними опитування слідчих ГСУ Національної поліції України – 33% респондентів зазначали про випадки надходження від органів ДАСУ саме таких причин відмови у проведенні ревізій (додаток Б.2., №2).

Вивчаючи текст зазначеної ухвали про надання дозволу на позапланову виїзну ревізію, ми погоджуємось з обґрунтуванням ДФІ в частині відсутності дати

початку ревізії в ухвалі суду. Проте приписами ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначено, що позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал. Враховуючи те, що попередня позапланова ревізія здійснювалася у другому кварталі 2015 р., а судові рішення про надання дозволу у проведенні ревізії було прийнято у третьому кварталі – зазначені обставини у цій частині обґрунтування відмови у проведенні ревізії збоку ДФІ в Харківській області, на нашу думку, є неправомірними. Крім того варто зауважити, що у відповідній ухвалі суду було зазначено про те, що ухвала може бути оскаржена до Апеляційного суду Харківської області протягом п'яти днів з моменту її проголошення. Але ст. 309 КПК України зазначена ухвала не відноситься до переліку ухвал слідчого судді, які можуть бути оскаржені в апеляційному порядку. Отже, слідчий суддя О. прийняв ухвалу, у якій в супереч положенням ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не зазначив дату початку та дату закінчення ревізії, а також порушив вимоги ст. 309 КПК України в частині можливості апеляційного оскарження. Станом на 20.10.2017 р. досудове розслідування у кримінальному провадженні не було закінчено (додаток В).

В ході дослідження виявлено також випадки відмови органів ДАСУ у проведенні позапланових ревізій за ухвалою суду через надання ухвали про дозвіл менш ніж за 5 робочих днів до початку ревізії, що як було зазначено вище не є законною підставою у відмові в проведенні ревізії. При цьому самі слідчі судді, які виносять такі ухвали з зазначенням дати ревізії менш ніж за 5 робочих днів з дня проголошення самої ухвали, мають розуміти, що пунктом 2.4. Порядку взаємодії до правоохоронного органу визначена відповідна вимога. Отже недодержання цих строків є порушенням відповідного нормативно-правового акту, яке хоча і не є законною підставою для невиконання ухвали слідчого судді, але на практиці застосовується органами ДАСУ як привід не проводити ревізію. Крім того нами вперше досліджено, що мають місце випадки визначення слідчими суддями датою початку позапланової ревізії дату, яка не є робочим днем, і хоча Порядком

інспектування зазначена обставина не є підставою повернення для уточнення відповідного звернення правоохоронного органу, яке містить таку ухвалу, але на практиці органи ДАСУ відмовляють у проведенні ревізії за такою ухвалою суду.

Так, ухвалою від 27.05.2015 у справі 537/2420/15-к слідчого судді Крюківського районного суду м. Кременчука було надано дозвіл на проведення ревізії в період з 27.05.2015 р. (день прийняття самої ухвали) по 17.06.2015 р. щодо нанесення можливих збитків ДП «Південна залізниця» [58]. Але за інформацією ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через відсутність конкретних питань в ухвалі суду, які підлягають перевірці контролюючим органом та направлення ініціатором ревізії ухвали суду після призначеної судом дати початку ревізії. Іншою ухвалою від 23.12.2015 р. у справі 126/3984/15-к слідчого судді Бершадського районного суду Вінницької області було надано дозвіл на проведення ревізії в період з 10.01.2016 р. (неділя) по 25.01.2016 р. щодо не проведення лабораторних досліджень продукції і не надходження бюджетних платежів [59]. Але за інформацією ДАСУ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через те, що датою початку ревізії в ухвалі суду зазначено не робочий день, що унеможлиблює вжиття заходів по організації контрольного заходу та належне виконання ухвали суду.

Ухвалою від 27.12.2016 р. у справі 401/3939/16-к слідчого судді Світловодського міськрайонного суду Кіровоградської області було надано дозвіл на проведення ревізії в період з 01.01.2017 (святковий день), упродовж 15 робочих днів щодо порушень бухгалтером школи-інтернат під час нарахування заробітної плати [60]. За інформацією від ДАСУ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через те, що датою початку ревізії в ухвалі суду зазначено вихідний день, крім того не узгоджено орієнтовну дату початку ревізії, не надано дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду. Іншою ухвалою від 14.12.2015 у справі 444/2843/15-к слідчого судді Жовківського районного суду Львівської області було надано дозвіл на проведення ревізії з 29.01.2016 року щодо фактів фіктивних закупівель лісопродукції сторонніми фізичними особами на користь службової особи ДП «Жовківське лісове господарство» [61]. Але за інформацією

ДАСУ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через те, що слідчим суддею в ухвалі не була зазначена дата закінчення ревізії.

Цей приклад судової практики, на нашу думку, є безсумнівним порушенням слідчим суддею п. 2 ч. 14 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» щодо відомостей, які мають міститись в тексті відповідної ухвали суду, а також приписів п. 29 Порядку інспектування, що є законною підставою повернення звернення правоохоронному органу для уточнення. Разом з тим, додатковою підставою органом ДАСУ зазначено, що дата початку позапланової ревізії не була попередньо погоджена з представником ДФІ, що, на наш погляд, за диспозицією п. 30 Порядку інспектування не є достатньою підставою для відмови у проведенні ревізії.

Ухвалою від 27.01.2015 р. у справі 639/336/15-к слідчого судді Жовтневого районного суду м. Харкова було надано дозвіл на проведення ревізії в період з 27.01.2015 р. (день прийняття самої ухвали) впродовж 15 робочих днів щодо закупівлі, за даними веб-сайту «Наші гроші», КП «Харківський метрополітен» рейок Р-50 за завищеними цінами [62]. Однак за інформацією ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через відсутність постанови слідчого про призначення ревізії, відсутність узгодження дати початку проведення ревізії та направлення ініціатором ревізії ухвали суду не за 5 робочих днів до дати початку проведення ревізії. Разом з тим, Законом України 1697-VII від 14.10.2014 р. [26] було виключено право прокурора, слідчого призначати ревізії і перевірки в порядку, передбаченому законом. Отже, на нашу думку, причини відмови у проведенні ревізії у цій частині збоку ДФІ не були обґрунтовані.

Зазначимо, що питанням відмови органів ДАСУ проводити ревізії у кримінальному провадженні лише з причин неузгодження орієнтовної дати початку ревізії досі не приділялася увага іншими вченими. Незважаючи на те, що питання узгодження орієнтовної дати початку ревізії визначено Порядком взаємодії, який затверджено відповідним спільним наказом зацікавлених міністерств і відомств, саме положеннями Закону визначено право слідчого судді встановлювати дату початку і закінчення ревізії за поданням таких дат збоку

органу або особи, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії. Крім того, навіть Порядком інспектування і Порядком взаємодії не встановлено в якості підстави відмови у проведенні ревізії за рішенням суду – відсутність узгодження орієнтовної дати початку ревізії. Незважаючи на це, за даними опитування 68% слідчих, майже завжди, або у більшості випадків на практиці узгоджували орієнтовну дату початку позапланової ревізії з органом ДАСУ (додаток Б.2., № 1), що, на наш погляд, не може бути обов'язковою умовою з боку ДАСУ у проведенні ревізії.

На наш погляд, не є правомірною відмова у проведенні позапланової виїзної ревізії органом державного фінансового контролю виключно з підстав неузгодження з ним дати початку ревізії. Таки дії можуть свідчити про ознаки зловживання службовими повноваженнями з боку відповідальних осіб ДАСУ.

Так ухвалою від 21.01.2015 р. у справі 444/114/15-к слідчого судді Жовківського районного суду Львівської області було надано дозвіл на проведення ревізії з 30.01.2015 р. щодо розтрати коштів службовими особами ДП Рава-Руське лісове господарство [63]. За інформацією ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через «неузгодженні терміни проведення контрольного заходу». Ухвалою від 16.06.2015 р. у справі 461/6744/15-к слідчого судді Галицького районного суду м. Львова було надано дозвіл на проведення ревізії протягом 15 робочих днів, починаючи із 01.07.2015 року щодо укладення 102 типових договорів на придбання спец майна ПОГ «Брендооборонмаркет» [64]. За інформацією ДФІ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через те, що терміни проведення контрольного заходу не погоджено з представником ДФІ у Львівській області. Ухвалою від 13.01.2016 у справі 462/156/16-к слідчого судді Залізничного районного суду міста Львова було надано дозвіл на проведення ревізії ДП «Міжнародний аеропорт «Львів» ім. Д. Галицького» щодо фактів підробки подорожніх листів, списання паливо-мастильних матеріалів [65]. За інформацією ДАСУ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через те, що «проведення вказаного контрольного заходу не погоджувалося із відділом контролю у галузі промисловості, енергетики, транспорту та фінансових послуг», що за диспозицією

п. 30 Порядком інспектування не є підставою для відмови у проведенні позапланової ревізії. Так само ухвалами від 24.06.2016 р. у справі 562/1363/16-к, від 08.07.2016 р. у справі 562/1497/16-к слідчого судді Здолбунівського районного суду Рівненської області було надано дозвіл на проведення ревізії бухгалтерії відділу освіти Здолбунівської РДА щодо внесення до табелів обліку робочого часу працівників завідомо неправдивих відомостей про відпрацювання [67; 68]. За інформацією ДАСУ у проведенні цієї ревізії двічі було відмовлено через непогодження попередньо дати проведення позапланової ревізії в ухвалі суду.

Ухвалою [66] від 21.03.2016 р. у справі 461/9729/15-к слідчого судді Галицького районного суду м. Львова було надано дозвіл на проведення ревізії відділення ФДМУ у Львівській області щодо недопоступлення коштів за використання майна ДП «Львівський іподром». За інформацією від ДАСУ у проведенні цієї ревізії було відмовлено через відсутність в ухвалі суду номеру кримінального провадження (насправді міститься в ухвалі), дати та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, а також не узгоджена дата проведення ревізії, не надано рішення суду за 5 днів до початку проведення ревізії. Разом з тим, на наш погляд, відділення ФДМУ є державним фондом і отримує кошти з державного бюджету України, отже відповідно до п. 1 Порядку інспектування є підконтрольною ДАСУ установою, а тому зазначення дати та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення у відповідній ухвалі суду не є обов'язковим. Таким чином, вважаємо, що законні підстави у відмові в проведенні цієї позапланової ревізії у органу ДАСУ були відсутні.

За довідковими даними ГСУ Національної поліції України у вищезазначених кримінальних провадженнях, в яких за підставами «не надано дозвіл за 5 робочих днів до дати початку ревізії, не погоджено попередньо дати ревізії» органами ДАСУ в 2016 р. було відмовлено у проведенні позапланових виїзних ревізій, станом на 20.10.2017 р.: у 22% випадків досудове розслідування не закінчено; у 67% випадків кримінальне провадження закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК

України; лише у 11% випадків обвинувальний акт щодо певних осіб направлено до суду (додаток В).

Констатуємо, що дослідженню і вирішенню питань надтривалих затримок проведення ревізій збоку органів ДАСУ (ДФІ) у кримінальному процесі не достатньо уваги приділялося у наукових працях і публікаціях інших вчених. Досліджуючи окремі випадки, в яких правоохоронні органи зверталися до органів державного фінансового контролю з питань письмового попереднього погодження дати проведення позапланової виїзної ревізії, нами встановлено, що на практиці під час досудового розслідування орієнтовна дата проведення позапланової ревізії може визначатися органом ДАСУ (ДФІ) в терміни, які можуть перевищувати 6 місяців з моменту відповідного звернення правоохоронного органу.

Так, за листом (додаток Е, № 11) Шевченківського УП ГУНП в м. Києві від 18.04.2016 р. №7721/125/56-2016 до ДАСУ було направлено прохання погодити дату проведення позапланової виїзної ревізії у кримінальному провадженні за ч. 2 ст. 210 КК України на предмет цільового використання 22 628 050 грн з надходжень благоустрою цільового фонду спеціального фонду бюджету м. Києва за кодом доходів бюджетної класифікації 50110004, які використані зазначеними підприємствами транспорту і дорожнього господарства у 2014-2015 роках у м. Києві. Разом з тим ДФІ у м. Києві листом від 04.05.2016 №26-09-17-17/4077 (додаток Е, №12) надала відповідь згідно якої позаплановий контрольний захід Департаменту транспортної інфраструктури КМДА може бути проведено з 23.05.2016 р., КП ШЕУ «Магістраль» з 11.07.2016 р. (через 3 місяця з дати звернення), КП ШЕУ Подільського району з 19.09.2016 р.(через 5 місяців з дати звернення), КП «Київблагоустрій», КП ШЕУ Оболонського, Печерського, Солом'янського, Дніпровського, Шевченківського, Голосіївського, Дарницького, Деснянського, Святошинського районів, а також КП ШЕУ «Київавтошляхміст» у 1 кварталі 2017 р., тобто через 9 місяців з дати відповідного звернення правоохоронного органу. У листі ДФІ у м. Києві від 20.01.2016 №28-16-17-17/585 (додаток Е, №13) до слідчого управління ГУНП в м. Києві за результатами розгляду звернень слідчого управління від 25.12.2015 р., щодо 3 кримінальних

проваджень за ч. 2 ст. 210 КК України, повідомила про можливість проведення позапланових виїзних ревізій: Департаменту фінансів КМДА з 07.11.2016 р. (через 11 місяців з дати звернення), Оболонської РДА з 05.09.2016 р. (через 9 місяців з дати звернення), Солом'янської РДА з 05.09.2016 р. (через 9 місяців з дати звернення), Шевченківської РДА з 05.09.2016 р. (через 9 місяців з дати звернення), КП УЗН Оболонського району м. Києва з 04.11.2016 (через 11 місяців з дати звернення), КП УЗН Шевченківського району м. Києва з 05.09.2016 р. (через 9 місяців з дати звернення). У листі ДФІ у м. Києві від 27.01.2016 р. №28-16-17-17/842 (додаток Е, №14) до слідчого управління ГУНП в м. Києві за результатами розгляду звернень слідчого управління від 11.01.2016, щодо кримінального провадження за ч. 2 ст. 210 КК України, повідомила про можливість проведення позапланових виїзних ревізій: КП УЗН Деснянського району м. Києва з 01.08.2016 р., Деснянської РДА з 08.08.2016 р., тобто через 7 місяців з дати відповідного звернення правоохоронного органу.

Ознаки системності і розповсюдженості існування подібної практики тривалого погодження дати проведення позапланової виїзної ревізії органами Держаудитслужби підтверджуються даними С.С. Чернявського, М.С. Цуцкірідзе. Так у більшості проваджень, які вони дослідили, проведення документальних ревізій тривало строком понад шість місяців [69, с. 126].

На нашу думку, з метою вирішення цієї проблеми, до п. 2.7. Порядку взаємодії слід внести зміни, відповідно до яких дата початку ревізії письмово погоджується з органом ДАСУ та не може становить дату пізніше 30 днів з моменту направлення такого письмового погодження від ініціатора проведення ревізії (див. п. 2.7. проекту Порядку взаємодії; додаток Д). Крім того, у ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», слід зазначити, що орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, перед цим письмово узгоджує з органом державного фінансового контролю дату початку ревізії, яка не може бути пізнішою за 30-й день з моменту направлення письмового узгодження від ініціатора (див. проект Закону №6482; додаток Г) [19].

За даними опитування слідчих, ревізорів і слідчих суддів з питання доцільності і сприятливості реалізації завдань кримінального провадження процедури імперативного узгодження слідчим дати початку ревізії із структурним підрозділом ДАСУ, думки різних категорій респондентів, на наш погляд, очікувано розділились. Проте, якщо є логічними отримані результати опитування від працівників ДАСУ, згідно з якими 75% респондентів вважають таке безумовне узгодження з органом ДАСУ доцільним, натомість на переконання 20% опитаних слідчих, таке безумовне узгодження дати початку ревізії з органом ДАСУ відповідає приписам ст. 28 КПК України; лише 11% опитаних слідчих суддів поділяють цю думку, і вважають таке безумовне узгодження з органом ДАСУ дати початку ревізії доцільним. 60% опитаних слідчих вважають, що таке узгодження є доцільним за умови обмеження дати початку ревізії певним максимальним строком (додаток Б.1., №3).

Врахування в той чи інший спосіб наших пропозицій до проекту Порядку взаємодії дозволить підвищити ступінь нормативної визначеності алгоритму проведення позапланової ревізії у кримінальному провадженні, залучення в якості спеціалістів у кримінальному провадженні працівників ДАСУ, поліпшить міжвідомчий баланс прав та обов'язків між органами досудового розслідування та органами ДАСУ та забезпечить виконання вимог КПК України до прокурорів та слідчих суддів щодо забезпечення розумних строків досудового розслідування під час здійснення досудового слідства. Відповідні розроблені нами пропозиції були направлені за сприянням народного депутата України до МВС України, НАБУ, СБУ, НПУ з метою можливого їх врахування під час погодження порядку взаємодії всіма зацікавленими сторонами.

Так, у листі СБУ від 08.12.2016 р. зазначається, що зазначені пропозиції СБУ було вивчено та буде враховано у подальшій роботі з підготовки зазначеного проекту (додаток Е, №27).

У листі НАБУ від 05.12.2016 р. зазначається, що Національне бюро поділяє занепокоєння щодо необхідності приведення вимог Порядку у відповідність до приписів діючого законодавства, зокрема Закону України «Про Національне

антикорупційне бюро України», КПК України, та створення дієвого механізму взаємодії між органами, які зазначені у Порядку. За наявним у НАБУ листуванням з цього питання, розробку Порядку взаємодії здійснювала ДАСУ, та попередня версія Порядку взаємодії вже опрацьовувалася Національним бюро. Листом до автору Порядку від 12.10.2016 №01-220/36315 Національним бюро було повідомлено, що запропонований Порядок взаємодії містить норми, які прямо суперечать законодавчим актам вищої юридичної сили, та має бути доопрацьований в обов'язковому порядку. Також було запропоновано врахувати викладені вище пропозиції при підготовці остаточної редакції Порядку взаємодії та направити її для погодження із НАБУ. Поінформовано, що викладена нами інформація буде використана НАБУ під час опрацювання Порядку взаємодії у разі його розробки та направлення ДАСУ до НАБУ (додаток Е, №28).

У листі ГПУ від 07.12.2016 р. зазначається, що ДАСУ у вересні 2016 р. надіслала лист до ГПУ з проханням висловити позицію щодо проекту, а також надати зауваження і пропозиції до його змісту. У відповідь ГПУ повідомила розробнику про необхідність суттєвого доопрацювання проекту наказу (лист від 17.10.2016 р. №12/2-247вих-16).

За результатами проведеного нами порівняльного аналізу, встановлено, що більшість наших пропозицій до проекту Порядку взаємодії (додаток Д) співпадають із зауваженнями ГПУ (додаток Е, № 29). Зокрема щодо:

- визначення терміна «звернення правоохоронного органу», який за пропозицією розробників є «клопотанням слідчого або прокурора до органу державного фінансового контролю», що не узгоджується із ч. 6 ст. 11 Закону (п. п. 1.3, 2.3);

- поняття «керівник правоохоронного органу», яке не враховує організацію діяльності прокуратури, визначеному Законом України «Про прокуратуру»;

- відмови органом державного фінансового контролю у проведенні ініційованої правоохоронним органом ревізії (п. п. 2.4, 2.6), що є необґрунтованою за наявності відповідної ухвали суду;

- обов'язковості письмового погодження з органом державного фінансового контролю дати початку, періоду, програми ревізії, переліку питань для перевірки (п. п. 2.7, 2.9, 3.3); надмірної деталізації процедури звернення правоохоронного органу до органу державного фінансового контролю;

- покладення на всі правоохоронні органи обов'язку усунення перешкод при проведенні ревізії, а також порядку застосування заходів безпеки щодо працівника органу державного фінансового контролю при проведенні ревізії (п. 6.7), які не враховують вимог Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» [70].

У листі Міністра внутрішніх справ України А.Б. Авакова від 22.12.2016 зазначається, що наші пропозиції до проекту спільного наказу підтримуються МВС України, але окремі з них потребують додаткового опрацювання головним розробником проекту нормативно-правового акта із заінтересованими сторонами (додаток Е, №30).

У наступній редакції проекту Порядку взаємодії, яка була представлена ДАСУ зацікавленим сторонам у лютому 2017 р. частково було враховано наші пропозиції. Зокрема пункт 1.3. проекту Порядку взаємодії був приведений у відповідність з положеннями КПК України, у п. 2.3. було додано (за наявності) щодо даних суб'єкта зустрічної звірки (додаток Е, №31).

ДАСУ враховані наші пропозиції до пункту 4.12. щодо неможливості встановлювати нормами Порядку взаємодії будь яких вимог для слідчих/прокурорів, щодо порядку та способів ведення досудового розслідування шляхом прийняття певних процесуальних рішень, визначених положеннями п. 4.12. Разом з тим, пункт 2.4. так і не був приведений у відповідність з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». До п. 2.5. не було внесено змін щодо забезпечення не пропущення 5 денного строку ініціювання ревізії до дати початку ревізії. У п. 2.7. (п. 2.6. першої редакції проекту) залишилася можливість відмови у проведенні ревізії в разі, якщо порушено питання, які були перевірені органом державного фінансового контролю під час раніше проведеної ревізії. Це, на нашу думку, може створити практику

безпідставних відмов у проведенні ревізії, коли деякі питання повторюються а деякі ні, проте буде відмова. Не враховані пропозиції до п. 2.8. (п. 2.7. першої редакції проекту) щодо механізму погодження дати початку проведення ревізії відповідно до якого дата не може становить дату пізніше 30 днів з моменту направлення такого письмового погодження від ініціатора проведення ревізії. Оскільки така наша думка відповідає результатам опитування працівників ДАСУ, за яким лише 25% респондентів вважають доцільним обмежити певним максимальним строком з дня такого звернення узгоджену дату початку ревізії (додаток Б.1., №3).

Проте, нажаль, ДАСУ у проекті Порядку взаємодії не враховані наші пропозиції до пункту 2.10.(пункт 2.9. першої редакції проекту). Не враховані пропозиції до пункту 3.1. щодо вилучення підстави для не проведення ревізії, яка не передбачена Законом. Не враховані пропозиції до пункту 3.2. стосовно аспектів втручання працівників правоохоронних органів в проведення ревізії. Не враховані пропозиції до п. 6.3. і 6.4. щодо вимоги ДАСУ про обов'язковість узгодження дати залучення спеціаліста, яке не передбачено КПК України. Більш того, ч. 5 ст. 71 КПК України передбачений обов'язок спеціаліста без будь яких погоджень дати – прибути за викликом до слідчого, прокурора, суду і мати при собі необхідні технічне обладнання, пристрої та прилади.

Крім того, ми критично ставимося до того, що у новій редакції проекту Порядку взаємодії додається п. 2.6. відповідно до якого звернення правоохоронного органу, що стосується проведення ревізій у непідконтрольних установах залишається без виконання (додаток Е, №31). Зазначена норма, на нашу думку, суперечить положенням ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», відповідно до якого 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 [5].

З метою забезпечення врахування інтересів органів досудового розслідування під час затвердження нового Порядку взаємодії, які було з'ясовано нами у зазначених вище від цих органів офіційних листах, а також врахування визначених вище наших пропозицій до Порядку взаємодії – було підготовлено і направлено за участю члена парламенту листа від 13.03.2017 р. (додаток Е, №32) до прем'єр міністра України В.Б. Гройсмана. В результаті отримано листа-відповідь від 04.04.2017 р. від ДАСУ в якому зазначено, що проект нормативно-правового акту затверджується спільним розпорядчим документом і наразі перебуває на стадії опрацювання суб'єктами нормотворення. Після узгодження положень проекту акта із суб'єктами нормотворення його буде надіслано до Національної поліції та ДФС. Більшість наших пропозицій до проекту акта, тотожна пропозиціям, що надсилалися правоохоронними органами і були частково враховані під час опрацювання останніх, зокрема пропозиції до пунктів 1.3, 2.3, 2.4, 3.2, 3.10, 4.6, 4.12 (суть яких нами вже розкривалась у підрозділі) проекту акта, проте деякі пропозиції, на думку ДАСУ, не узгоджуються з нормами Закону та актів уряду (додаток Е, №33). Разом з тим ДАСУ у відповіді так і не зазначила яким чином наші пропозиції до пунктів 2.3, 2.5, 2.6, 3.1, 3.3 (суть яких нами вже розкривалась у підрозділі) не узгоджуються із чинним законодавством, при цьому у листі від 07.12.2016 р. №12/2-308вих-16 ГПУ підтримала актуальність зазначених нами пропозицій у цій частині.

Повертаючись до проекту змін до Порядку інспектування, ДАСУ пропонує визначити у ньому термін правоохоронні органи – органи прокуратури, НПУ, СБУ, підрозділи податкової міліції ДФС, НАБУ, інші органи, утворені відповідно до законодавства, які здійснюють правоохоронні функції (додаток Е, №34). Разом з тим статтею 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» визначено, що до правоохоронних органів входять також і органи охорони державного кордону, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції [70]. Враховуючи те, що п. 28 Порядку інспектування визначена процедура надання правоохоронним органом рішенням суду про надання дозволу на проведення ревізії,

а за практикою відповідне клопотання до суду подається слідчим, прокурором під час досудового розслідування кримінального провадження – правоохоронні органи, у складі яких відсутні слідчі підрозділи, на наш погляд, не можуть отримувати відповідні ухвали суду про надання дозволу на проведення ревізії і не мають практичної потреби звертатися до ДАСУ про проведення позапланової виїзної ревізії. Таким чином, на нашу думку, відсутня доцільність штучно розширювати коло правоохоронних органів, які є правозастосовними суб'єктами Постанови КМУ №550.

Виходячи з цього до Мінфіну, за нашою участю, було підготовлено і направлено листа від 11.07.2017 р. (додаток Е, №40) з зазначеними вище нашими пропозиціями стосовно ініційованих ДАСУ змін до Постанови КМУ №550. В результаті отримано листа-відповідь від 24.07.2017 р., в якому зазначено, що проект нормативно-правового акту направлений Держаудитслужбою було Мінфіном 11.04.2017 р. погоджено із зауваженнями (додаток Е, №41). Так Мінфіном було сформовано перелік із 15 зауважень, які у більшості співпадають із нашими пропозиціями, що висвітлювалися у цьому підрозділі. Як приклад, п. 3 зауважень Мінфіну визначено, що положення проекту Змін щодо доповнення осіб, які затверджують програму ревізії чи внесення змін до неї, уповноваженою керівником особою, потребують конкретизації щодо переліку таких осіб з метою уникнення надання вказаних повноважень посадовим особам різних рівнів управління (додаток Е, №41).

Недостатньо дослідженими іншими вченими залишаються також і випадки, коли після отримання письмового узгодження дати проведення позапланової виїзної ревізії від органу ДАСУ (ДФІ) – органи досудового слідства в подальшому не звертаються із клопотанням до слідчого судді за питань надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії в кримінальному провадженні, а отже і самі позапланові ревізії в кримінальному провадженні не відбуваються, що не дозволяє забезпечити виконання завдання кримінального провадження. Так, нами було досліджено, що за даними інформації про стан проведення контрольних заходів у кримінальних провадженнях стосовно підконтрольних установ Київської

міської державної адміністрації (додаток Е, №15), зокрема у 4 досліджених нами кримінальних провадженнях після узгодження дат початку проведення позапланових виїзних ревізій до органу ДАСУ взагалі не надходило відповідних звернень слідчого управління ГУНП у м. Києві з ухвалами слідчих суддів, які б надавали дозвіл на проведення контрольних заходів в зазначених кримінальних провадженнях. Станом на 20.10.2017 р. досудове розслідування у зазначених кримінальних провадженнях не було закінчено (додаток В).

Такі дії з боку як органів державного фінансового контролю, так і органів досудового розслідування, на нашу думку, не сприяють забезпеченню виконання завдань кримінального провадження, а також вимог процесуального кодексу в частині забезпечення розумних строків процесуальних дій. У зв'язку із цим, вважаємо, що запропоновані нами зміни до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» в частині встановлення дати початку ревізії, яка не може бути пізнішою за 30-й день з моменту направлення письмового узгодження від ініціатора (додаток Г) мають сприяти вирішенню проблеми.

Водночас, варто зазначити, що за перевіреними нами відомостями про позапланові контрольні заходи по яким відмовлено органам НПУ у 2015 і 2016 р. р. (додаток Е) у більшості таких випадків – в діях органів ДАСУ були наявні законні підстави (деякі з них вже було вище наведено). Найчастіше мали місце такі підстави:

- не надавалася ухвала суду про надання дозволу у проведенні позапланової виїзної ревізії;
- відсутність дати початку, дати закінчення ревізії в ухвалі суду;
- ухвала суду надійшла до органів ДАСУ після визначеної судом дати початку ревізії;
- строки проведення ревізії не відповідають строкам, визначеним ст. 11 Закону;
- окремі питання ревізії не належать до компетенції органу державного фінансового контролю;

- для ревізії не підконтрольної установи в ухвалі суду відсутня дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;
- у поточному кварталі вже проводилася позапланова ревізія підконтрольної установи.

Слід окремо відзначити виявлену нами значну кількість відмов органів ДАСУ у проведенні позапланових виїзних ревізій через відсутність в ухвалі суду щодо ревізії не підконтрольної установи відомостей про дату та підставу повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

У деяких досліджених випадках, звертаючись із клопотанням до слідчого судді, слідчі ініціюють проведення ревізії одразу декількох установ, як підконтрольних, так і не підконтрольних, з метою з'ясування обставин дотримання законодавства під час договірних відносин поміж такими установами. Так, ухвалою від 24.11.2016 р. у справі 642/7489/16-к слідчим суддею Холодногірського районного суду м. Харкова було надано дозвіл на проведення ревізії ДП «Харківська лісова наукова дослідна станція» і СПД-ФОП Баранов Р.В. у період з 15.12.2016 р. по 31.01.2017 р. щодо фактів незаконної порубки дерев і чагарників, що заподіює істотну шкоду державі [71]. Але за інформацією ДАСУ: «термін проведення ревізії визначений більше ніж 15 робочих днів, в ухвалі не зазначено дата та підстава повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення СПД-ФОП Баранов Р.В.». В результаті, 30.01.2017 р. кримінальне провадження було закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України (додаток В).

Пунктом 12 частини першої статті 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» органу державного фінансового контролю надається право проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється. Частиною 17 ст. 11 Закону визначено, що зустрічні звірки, які проводяться органами державного фінансового контролю, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби у їх проведенні на підставі

направлення, виписаного керівником органу державного фінансового контролю [5]. Згідно з п. 2.3. Порядку взаємодії – звернення правоохоронного органу повинно містити дані (за наявності), у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання - зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних звірок) [10].

На наш погляд, те, що не було зроблено органом досудового розслідування під час складання відповідного клопотання до слідчого судді і направлення матеріалів звернення до органу ДАСУ, і те, що зазвичай має робитися у подібних випадках: у зверненні правоохоронного органу до органу ДАСУ зазначається про проведення ревізії підконтрольної установи та про ініціювання в її межах зустрічних звірок, без обмежень щодо підконтрольності, на підприємствах, в установах, які мали спільні з інспектованим об'єктом контролю операції, розрахунки – дозволяє уникнути законної відмови від органу ДАСУ в проведенні такої ревізії.

Досліджуючи можливості апеляційного перегляду відповідних ухвал слідчого судді про надання дозволу на проведення ревізії, про призначення документальної (податкової) перевірки, ми дійшли висновку, що ст. 309 КПК України визначений перелік ухвал, які можуть бути оскаржені під час досудового розслідування, та до яких не відносяться зазначені ухвали. Зокрема, відповідно до ч. 3 цієї статті, скарги на інші ухвали слідчого судді оскарженню не підлягають і заперечення проти них можуть бути подані під час підготовчого провадження в суді. З цього приводу І.В. Білоус зазначає, що оскарження ухвал слідчих суддів про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії в апеляційному порядку, КПК України та Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не передбачено [72, с. 16].

Разом з тим, за судовою практикою Європейського суду з прав людини у ст. 6 Конвенції [73], за якою передбачено право на справедливий суд, не встановлено вимоги до держав засновувати апеляційні або касаційні суди. Там, де такі суди існують, гарантії що містяться у вказаній статті повинні відповідати

також і забезпеченню ефективного доступу до цих судів (п. 25 Рішення ЄСПЛ у справі «Делкур проти Бельгії» від 17.10.1997 р. та п. 65 Рішення ЄСПЛ у справі «Гофман проти Німеччини» від 11.10.2001 р.). Враховуючи зазначені обставини, ухвалою від 11.04.2017 р. у справі 757/11320/17-к Апеляційним судом м. Києва у кримінальному провадженні за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України було задоволено апеляційну скаргу громадянина, який є народним депутатом України, А.В. Журжія, і скасовано ухвалу Печерського районного суду м. Києва від 28.02.2017 р. про призначення позапланової документальної перевірки громадянина з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період 2013-2016 р.р. [74].

В ухвалі Апеляційного суду м. Києва в якості обґрунтування такого рішення було зазначено, що в обґрунтування прийнятого рішення слідчий суддя послався на ст. 78 ПКУ, відповідно до якої документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин: п. п. 78.1.11 отримано судові рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону. Тобто, вказана норма відсилає до Закону в порядку якого має бути отримано зазначене судові рішення, а процесуальний порядок визначений саме КПК України. Проте, вирішення слідчим суддею вказаних клопотань не охоплюється його повноваженнями, які мають реалізовуватися в спосіб, передбачений процесуальним законом, адже не відносяться ані до заходів забезпечення кримінального провадження, а ні до слідчих дій, а ні до негласних слідчих дій. Отже, КПК України не передбачає права слідчого, прокурора на звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення (проведення) податкової перевірки, більше того, в КПК відсутня процесуальна процедура розгляду такого виду клопотань [74]. Адвокат М. Глотов з цього приводу також зазначає, що чинний КПК ні в переліку заходів забезпечення кримінального провадження (ч. 2 ст. 131), ні серед слідчих (розшукових) дій, в тому числі й негласних (глави 20 і 21) не згадує таких заходів/дій, як перевірки [75]. Інший адвокат О. Корнага вказує на взаємовиключні рішення апеляційних

судів щодо оскарження ухвал слідчих суддів з питань призначення перевірок. На його думку саме Великою палатою Верховного Суду має вирішуватися питання законності апеляційного оскарження ухвал слідчих суддів з питань призначення перевірки (ревізії) [76].

Враховуємо, що висновки ревізій, акти перевірок у кримінальному процесуальному законодавстві разом визначені в якості документальних джерел доказів, а право щодо їх призначення як ПКУ [13] у випадку з перевірками, так і Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» у випадку з ревізіями під час досудового розслідування віднесено до компетенції суду (слідчого судді). У мотивувальній частині ухвали суд посиляється і на випадки отримання висновків ревізій. Саме тому, прецедент у вигляді ухвали Апеляційного суду м. Києва щодо скасування ухвали про проведення позапланової перевірки, на наш погляд, може застосовуватися і у судовій практиці слідчих суддів під час прийняття ухвал за клопотаннями слідчих про надання дозволу у проведенні позапланової виїзної ревізії, перевірки.

Таким чином, приходимо до висновку про існування випадків відсутності належного рівня професійної підготовки та знань законодавства у працівників органу досудового розслідування, прокурорів, які погоджують відповідні клопотання слідчого про надання дозволів на проведення позапланових виїзних ревізій. У випадках, коли судами і ухвалюються рішення про задоволення таких клопотань, проте органами державного контролю не здійснюються відповідні ревізії через підстави недотримання законодавства в частині наданих слідчим документів. В деяких випадках, про які нами було зазначено, працівники органів державного фінансового контролю неправомірно відмовляють у проведенні ревізії за рішенням суду з підстав, які не можуть вважатися достатніми для не проведення ревізії, або до підстав не проведення ревізії, які є обґрунтовані додають такі, які не можуть бути допустимими причинами відмови у проведенні ревізії.

Інші зазначені у цьому підрозділі дослідження приклади показують, що під час досудового розслідування кримінального провадження слідчий може отримувати протилежні ухвали суддів (щодо відмови у дозволі, щодо надання

дозволу), а самі ревізії можуть здійснюватися з порушенням відповідної нормативно-правової бази. Це надає можливість стороні захисту під час судового розгляду відповідних висновків позапланових ревізій, показань свідків експертів, спеціалістів, які брали участь у таких позапланових ревізіях/перевірках, довести недопустимість таких висновків-доказів, показань свідків в якості доказів винуватості обвинуваченої особи, що в свою чергу може мати наслідком підсилення позиції захисту та винесення судом виправдувального вироку.

Отже, за результатами можемо виокремити такі головні проблемні питання взаємодії органів досудового розслідування та суду з підрозділами ДАСУ під час підготовки та призначення ревізії у кримінальному провадженні:

- відсутність в КПК України процедури розгляду слідчим суддею клопотання слідчого, прокурора про надання дозволу на проведення ревізії (перевірки) або продовження термінів такої ревізії;

- наявність рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії з зазначенням в ньому обов'язкового обсягу відомостей, визначених законодавством;

- проведення ревізії з питань, перевірку яких не віднесено до компетенції органів державного фінансового контролю;

- надання дозволу суду на проведення позапланової виїзної ревізії за 5 робочих днів до дати початку ревізії, визначеної в рішенні суду органу державного фінансового контролю;

- необхідність зазначення у рішенні суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії щодо непідконтрольних установ відомостей про дату та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

- узгодження орієнтовної дати початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу державного фінансового контролю (в терміни, які можуть перевищувати 6 місяців з моменту звернення правоохоронного органу);

- можливість проведення позапланової виїзної ревізії підконтрольної установи не частіше одного разу на квартал;

- завантаженість працівників ДАСУ, відсутності відкритих асигнувань на оплату відряджень, скорочення чисельності працівників ДАСУ.

Зазначений нами перелік головних проблемних питань взаємодії відповідних суб'єктів майже збігається і з головними причинами відмов органів ДАСУ в 2015 р. у проведенні ревізій за зверненнями правоохоронних органів, про які зазначає О.Г. Кикоть [23, с. 50-51].

Разом з тим, деякі вчені виділяють і інші, на їх думку, проблемні питання, які, як видається, інколи мають суб'єктивне підґрунтя. Зокрема Р.М. Дударець вважає, що слідчий позбавлений можливості перевірити шляхом ініціювання повторної позапланової ревізії ті відомості, які не були досліджені в межах раніше проведеної ревізії. На його думку, в п. 2.12. Порядку взаємодії йдеться про те, що в разі звернення правоохоронного органу до державної контрольно-ревізійної служби з приводу призначення повторної ревізії з інших питань за аналогічний період, ініціаторові звернення, як правило, повідомляють про неможливість її проведення [27, с. 39-40]. Проте, п. 2.12. Порядку взаємодії визначено, що якщо зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період були перевірені раніше проведеною органом ДКРС ревізією - повторна ревізія з тих самих питань не проводиться. Таким чином, на наш погляд, положення п. 2.12. Порядку взаємодії не можуть розповсюджуватися на випадок, коли правоохоронним органом ініціюється проведення повторної позапланової виїзної ревізії за аналогічний період за питаннями (новими), які не були досліджені минулою ревізією. Ми вважаємо, що обставиною, яка дійсно може ускладнювати своєчасне проведення повторної позапланової виїзної ревізії щодо підконтрольної установи є норма ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», згідно якої у такому випадку позапланова ревізія не може проводитися частіше одного разу на квартал.

Після реєстрації першої редакції проекту Закону №6482, положеннями якого нами було запропоновано вирішення актуальних проблем підготовки і призначення ревізій, перевірок у кримінальному провадженні, які викладені у цьому підрозділі, від зацікавлених правоохоронних органів, які є суб'єктами правозастосування було

отримано листи із зауваженнями і пропозиціями. Так листом від 29.06.2017 МВС України зазначило про відсутність будь яких пропозицій і зауважень до поданого законопроекту (додаток Е, №36). Листом від 12.06.2017 ДФС України зазначило: «на сьогодні у КПК України відсутні прямі норми щодо повноважень прокурорів та слідчих самостійно або через судові органи призначати проведення документальних позапланових перевірок або ревізій суб'єктів господарювання, а також обов'язку та порядку розгляду слідчими суддями відповідних клопотань. У зв'язку з цим питання, які мають врегульовуватися положеннями законопроекту, є актуальними і об'єктивно потребують вирішення» (додаток Е, №37). Крім того, ДФС України надано пропозицію по всьому тексту законопроекту перед словами «позапланової перевірки» доповнити словом «документальної».

Листом від 08.06.2017 р. НАБУ було зазначено про те, що Національне бюро поділяє занепокоєння щодо актуальності законодавчого врегулювання механізму проведення позапланових ревізій у кримінальному судочинстві, в частині визначення порядку призначення позапланових ревізій, перевірок за ухвалою суду. Крім того у листі директор НАБУ зазначив, що проведення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки має на меті дослідження, виявлення обставин кримінального провадження, які можуть свідчити про порядок додержання фінансового, бухгалтерського, податкового та іншого законодавства, отже внаслідок таких дій сторона обвинувачення отримує висновок ревізії, акт перевірки, тобто здійснює доказування у кримінальному провадженні, як це визначено у § 2 глави 4 КПК України. Таким чином, на думку НАБУ, віднесення таких заходів до заходів забезпечення кримінального провадження є помилковим, оскільки основним призначенням ревізії та перевірки є отримання доказів, а не створення сприятливих умов для дієвості кримінального провадження, отже доповнення в цій частині мають вноситися до § 2 глави 4 КПК України. Принципового значення, на думку НАБУ, це питання набуває в аспекті визначення критеріїв обґрунтованості застосування таких заходів перед судом, адже для заходів забезпечення кримінального провадження та процесуальних дій, спрямованих на отримання доказів, ці критерії суттєво відрізняються. Крім того,

НАБУ також було запропоновано встановлення строків початку проведення позапланових ревізій не пізніше 30 днів з моменту винесення ухвали судом (додаток Е, №38).

Листом від 22.06.2017 р. ГПУ було зазначено про те, що прокуратура підтримує нагальність вирішення питання щодо проведення в межах кримінального провадження ревізій та перевірок, проте вважає неприйнятним обраний правовий механізм реалізації вказаної ініціативи. Обґрунтовуючи свій погляд щодо правового забезпечення механізму призначення ревізій та перевірок в кримінальному процесі, ГПУ не погоджується «як з правової так і наукової точки зору» з пропозицією віднесення ревізій та перевірок до заходів забезпечення кримінального провадження, оскільки відповідно до п. 2 ч. 3 ст. 132 КПК України у разі застосування заходів забезпечення кримінального провадження передбачається втручання у права і свободи особи. Прокуратура приходить до висновку, що проведення ревізій не має ознаки втручання в права особи (державно-правового примусу), у зв'язку з чим, на думку ГПУ, їх за змістом не можна віднести до заходів забезпечення кримінального провадження (додаток Е, №39).

Разом з тим, ми не погоджуємось з такими висновками ГПУ, вважаючи їх належним чином не обґрунтованими, через вже описаний нами характер втручання ревізорів в інтереси (права) службових осіб, власників об'єкта контролю під час позапланової виїзної ревізії. Через це у першій редакції проекту Закону №6482 нами передбачалося, що призначення ревізії, перевірки має бути заходом забезпечення кримінального провадження (додаток Г.1.). Іншими пропозиціями ГПУ пропонує в пункті 4 ч. 2 ст. 213-2 редакції нашого законопроекту уточнити терміни «випадки, передбачені законодавством», «інші відомості» мотивуючи можливістю різного їх трактування сторонами під час судового розгляду, з чим ми можемо погодитись. Також ГПУ запропонувало передбачити можливість апеляційного оскарження прокурором рішення слідчого судді про відмову в задоволенні клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки, проте дана пропозиція, на нашу думку, є дискусійною виходячи з того, що ч. 2 ст. 22 КПК України передбачено, що сторони кримінального провадження

мають рівні права на збирання та подання до суду речей, документів, інших доказів, клопотань, скарг, а також на реалізацію інших процесуальних прав [11]. Наділення виключно сторони обвинувачення правом апеляційного оскарження відповідних ухвал слідчого судді, на наш погляд, є порушенням процесуального принципу змагальності сторін. Разом з тим ми вважаємо, що надання права апеляційного оскарження такої ухвали всім зацікавленим сторонам (включаючи уповноважених осіб ревізованого, перевіреного об'єкту) з дотриманням принципу змагальності сторін може мати негативні наслідки для забезпечення завдань кримінального провадження, оскільки у об'єкту контролю з'явиться можливість *post factum* після завершення ревізії, перевірки і отримання копії судового рішення оскаржити ухвалу про призначення такої ревізії, перевірки, що може мати наслідки визнання висновків, актів як недопустимими доказами.

Як зазначають М.Б. Аверін, П.В. Нікітін, А.А. Федорченко, сутність права полягає в тому, що воно за своєю природою є владний засіб (інструмент, форма) соціального компромісу в масштабі суспільства, встановлення балансу соціальних інтересів, справедливого розподілу благ. На думку цих науковців – закономірним чином юридична наука в своєму пізнанні права прагне відобразити в науковій свідомості суттєві характеристики правових явищ і процесів, однією з яких є адекватність одержуваних в процесі інтелектуально-вольової діяльності реальних властивостей і якостей досліджуваних об'єктів, що і є істинністю. Зазначені науковці вважають, що найважливішим критерієм істинності знань виступає юридична практика або сама правова реальність. Саме кінцеві результати правової діяльності відображають правильність, тобто істинність юридичних знань, які використовували в процесі правової практики [77].

Застосовуючи гегелівський діалектичний принцип «загальної розумності» (все дійсне розумно, все розумне дійсно), разом із зазначеним методом пізнання права до проблеми досягнення під час доопрацювання нами проекту Закону №6482 нормотворчого компромісу між зацікавленими правоохоронними органами, нашою юридичною думкою і описаній в дослідженні юридичної практики (як процесуальної, так і позапроцесуальної), яка є правовою реальністю, призначення

позапланових ревізій і перевірок в національному кримінальному процесі, ми доходимо висновку, що для забезпечення максимально сприятливих умов втілення у законодавчому полі набутих шляхом дослідження юридичної практики істинних знань, науковець має виробляти компромісні за формою рішення, які з одного боку дозволяють формувати «правильні» норми права, себто адекватні, доцільні, об'єктивні, а з іншого – такі рішення, за умови несуттєвого викривлення істинності набутих знань, мають задовольняти широке коло зацікавлених сторін, без згоди яких малоімовірним буде їх імплементація в національне правове поле.

Виходячи з цих міркувань, нами було розроблено, а суб'єктами законодавчої ініціативи внесено 17.07.2017 на розгляд Верховної Ради України доопрацьований з урахуванням більшості зазначених вище пропозицій НАБУ і ГПУ проект Закону №6482 у новій редакції. Зокрема була врахована пропозиція щодо віднесення процедури призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки до інших процесуальних дій, передбачених § 2 глави 4 КПК України, які не пов'язані із заходами забезпечення кримінального провадження. Також враховані пропозиції ГПУ і НАБУ щодо уточнення редакції ст. 213-2 КПК України і ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (додаток Г.2.).

2.3. Перевірка та оцінка висновків ревізії у кримінальному провадженні

Статтею 94 КПК України визначено, що слідчий, прокурор, слідчий суддя, суд за своїм внутрішнім переконанням, яке ґрунтується на всебічному, повному й неупередженому дослідженні всіх обставин кримінального провадження, керуючись законом, оцінюють кожний доказ з точки зору належності, допустимості, достовірності [11]. Перевірка доказів здійснюється, як правило, шляхом дослідження змісту з позицій його повноти, несуперечності, логічної послідовності, у зіставленні з іншими доказами, а також шляхом проведення нових чи додаткових слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій [78]. Таким чином, висновки ревізії, які є документальними доказами у кримінальному

провадженні, мають бути оцінені слідчим, прокурором з точки зору належності, допустимості, достовірності. Крім того, оцінюючи результати ревізії окрім цих питань слідчий, прокурор вирішує також питання значення по суті для справи висновків ревізії.

За результатами проведеної позапланової виїзної ревізії у кримінальному провадженні посадовими особами органу державного фінансового контролю, що проводили ревізію складається акт ревізії, який фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності збоку уповноважених осіб об'єкта контролю) та висновки на них є невід'ємною частиною акта ревізії. Відповідно до пункту 35 Порядку інспектування акт ревізії містить:

- вступну частину, в 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 у період, що підлягав ревізії;

- констатуючу частину, в 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'єкту контролю внаслідок таких порушень. Виявлені допущені об'єктом контролю порушення законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції органу державного фінансового контролю, фіксуються в 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. Крім того, згідно пункту 43 Порядку інспектування орган державного фінансового контролю аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях уповноважених осіб об'єкта контролю), і

в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу державного фінансового контролю або його заступником [6].

Як зазначає Н.Я. Дондик, перевіряючи акт ревізії, основну увагу слідчий має звернути на такі обставини: чи всі обліково-бухгалтерські документи та інші матеріали досліджував ревізор; чи притягувалися до ревізії зацікавлені посадові особи; чи є підписи цих осіб в акті і чи додаються їх письмові пояснення по суті виявлених ревізором порушень; чи підписаний акт ревізії іншими посадовими особами підприємства; чи є висновок ревізора по поясненням винних осіб (запереченням); чи затверджений акт документальної ревізії керівником ревізуємої організації. В акті ревізії не повинні включатися висновки, факти, які не підтверджуються документами або результатами перевірки, дані із матеріалів правоохоронних органів та посилань на показання, які надані слідчим. В акті ревізії не повинна даватися правова та морально-етична оцінка дій посадових і матеріально відповідальних осіб, кваліфікація їх вчинків. З метою закріплення висновків ревізії, уточнення обставин кримінального провадження, які досліджувалися під час позапланової виїзної ревізії слідчий має право допитати ревізора в якості свідка, що фіксується в протоколі відповідної слідчої дії. Також такий допит можна проводити, коли є заперечення до акту документальної ревізії, які не можуть бути перевірені по документах, але про які знає ревізор [79].

Натомість О.Г. Кикоть вважає небажаним для органів ДАСУ у взаємодії з правоохоронними органами здійснення викликів інспекторів на допит в якості свідків у кримінальному провадженні, зазначаючи, що у 2015 р. лише стосовно центрального апарату зафіксовано близько 50 викликів до правоохоронних органів фахівців органів ДАСУ в якості свідків з метою здебільшого роз'яснення та підтвердження ними результатів ревізії (перевірки) та фактів, викладених в актах. Він зауважує, що така «взаємодія» відволікає працівників ДАСУ від виконання основних функцій і не сприяє захисту економічних інтересів держави [23, с. 54-55]. Разом з тим за даними опитування – 52% слідчих і 56% слідчих суддів вважають доцільним і ефективним для кримінального провадження після проведення ревізії,

за результатами якої встановлені порушення законодавства, проводити допит інспекторів (ревізорів), які брали участь у проведенні такої ревізії (додаток Б.1., №6). Отже, ми вважаємо, що питання викликів інспекторів (ревізорів) на допит в якості свідків з точки зору забезпечення завдань кримінального провадження і з метою забезпечення перевірки висновків ревізії, не може бути визнано проблемним. У такому випадку, отримання показань від ревізорів є доцільним і ефективним засобом збирання доказів.

С.С. Чернявський і М.С. Цуцкїрїдзе відмічають, що вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо злочинів у сфері господарської діяльності свідчить про те, що матеріали ревізій часто містять суттєві недоліки, які неможливо усунути лише шляхом допиту ревізора. У таких випадках слідчі зазвичай призначають додаткову або повторну ревізію (перевірку). Іноді після її проведення призначають і судово-економічну експертизу з метою перевірки висновків документальної ревізії. В такому випадку у постанові (ухвалі) про призначення експертизи слід зазначити, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим зібраним у кримінальному провадженні доказам, оспорується учасниками провадження, непереконливо обґрунтовані ревізорами тощо) [69, с. 123-124].

В.В. Фещук і Н.А. Буличева зазначають, що працівники органів досудового розслідування повинні забезпечити необхідний обсяг робіт для проведення документальної ревізії, тобто надати ревізору всі необхідні документи та вжити заходів щодо забезпечення їх збереження, особливо неофіційних записів, а також різних варіантів одного й того самого документа, оскільки злочинці передусім прагнуть знищити подібні джерела доказів. У зв'язку з цим слідчий має пам'ятати, що всі документи, які використовують під час проведення документальної ревізії, ретельно зберігаються до закінчення судового розгляду [80, с. 122].

Підіймаючи питання оцінки висновків ревізій органами досудового розслідування, О.Г. Кикоть зазначає, що передані ДАСУ матеріали ревізій (планових) у вигляді повідомлення про злочин мають бути згідно зі ст. 214 КПК України внесені до ЄРДР, а отже відповідно до ст. 60 КПК України органи ДАСУ є заявником і вони мають право отримувати інформацію про всі прийняті

процесуальні рішення за такими матеріалами. Але на практиці інформування правоохоронними органами органів ДАСУ про результати розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок) має необов'язковий, епізодичний характер, особливо на місцевому рівні. Неповідомлення правоохоронними органами про закриття кримінальних проваджень призводить до того, що через закінчення встановлених процесуальних термінів органи ДАСУ не застосовують цілком заходи щодо оскарження таких рішень, як це передбачено чинним законодавством [23, с. 54]. С.С. Чернявським і М.С. Цуцкірідзе підтверджуються вищенаведені факти відсутності належного процесуального реагування збоку правоохоронних органів на надіслані органами ДАСУ ревізійними матеріалами. За їх даними, матеріали ревізійної перевірки, які містять ознаки кримінальних правопорушень, передають правоохоронним органам без належної реєстрації. Там їх нерідко місяцями розробляють і лише згодом направляють до слідчих для ухвалення рішення про внесення відомостей до ЄРДР [69, с. 126]. Разом з тим думка опитаних працівників ДАСУ з цього питання розділилася навпіл. Так 50% опитаних вважають, що факти порушення законодавства або інші важливі для кримінального провадження обставини, виявлені за результатами проведення ревізій, які направлялися органами ДАСУ до правоохоронних органів вносилися в ЄРДР лише у поодиноких випадках. Інші 50% опитаних вважають, що такі факти вносилися в ЄРДР лише у більшості випадків, або майже завжди (додаток Б.3., №2).

З цього приводу ми пропонуємо звернути увагу на європейський досвід, зокрема, як зазначалося в підрозділі 1.3. дослідження статтею 63 Закону Республіки Польщі «Про Найвищу палату контролю» [81] визначено, що орган, уповноважений розслідувати злочини і/або правопорушення (про які його було повідомлено Найвищою палатою Контролю), повинен повідомити Найвищій палаті Контролю про результати розслідування. Таким чином, на наш погляд, зазначені зауваження науковців щодо необхідності повідомлення правоохоронними органами органам ДАСУ про результати досудового розслідування або про результати розгляду відповідних повідомлень про кримінальні правопорушення, є слушними і такими, що відповідають національному процесуальному

законодавству, а також і європейському досвіду і мають враховуватися у діяльності правоохоронних органів України.

Оцінюючи висновок ревізії в частині наявності визначеного в установленому законодавством порядку розміру збитків слідчий, на нашу думку, має застосовувати критерії допустимості і достовірності, отже і розмір встановлених ревізією збитків, які сталися внаслідок завданих державі чи об'єкту контролю порушень законодавства, має встановлюватися згідно порядку, визначеному національним законодавством.

Разом з тим встановлення за результатами ревізії точного розміру шкоди, заподіяної відповідальними особами є складовою кваліфікації кримінальних правопорушень проти власності, отже є обов'язковим при доказуванні у судовому процесі вини обвинуваченої особи. Так, відповідно до пункту 3 Положення про Державну аудиторську службу України, яке затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 [21], одним з основних завдань ДАСУ є: «у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір в установленому законодавством порядку». Відповідна норма визначена ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5], згідно якого органу державного фінансового контролю надається право при виявленні збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку.

Чинним Порядком взаємодії визначена дефініція терміну «матеріальна шкода (збитки)» як: «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) осіб» [10]. Розмір матеріальної шкоди (збитків) визначається як: «вартість втрачених активів або недоотриманих доходів, яка визначається за даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами» [10]. Тобто умовою настання збитків на підприємстві, господарсько-фінансова діяльність якого підлягає ревізії, стають

фактично встановлені ревізором обставини порушення законодавства, які призвели до втрати активів або недоотримання доходів. У зазначеному Порядку взаємодії передбачено, що в акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки) [10].

Натомість ДАСУ із п. 3.10, 4.6 проекту нового Порядку взаємодії пропонувало виключити з акту ревізії відображення розмірів матеріальної шкоди (збитків), що на нашу думку є неприпустимим, враховуючи важливість висновків ревізії, як процесуального джерела доказів у кримінальному провадженні. З цими нашими пропозиціями, а також із пропозиціями про залучення спеціаліста до проведення ревізії погоджується і ГПУ (додаток Е, № 29). Так само у проекті змін до Порядку інспектування, в абз. 4 п. 35 ДАСУ пропонує з акту ревізії виключити у разі наявності зазначення розміру збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок встановлених ревізією порушень (додаток Е, № 34). Незрозуміла нам і доцільність запровадження додаткового розділу «Особливості проведення планової виїзної ревізії об'єктів контролю, до складу яких входять відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами».

З цього приводу, п. 11 зауважень Мінфіну до проекту змін до Порядку інспектування визначено, що положення проекту щодо виключення із констатуючої частини акту ревізії висновку про наявність визначеного в установленому законодавством порядку розміру збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок порушень законодавства, не узгоджуються із підпунктом 13 ст. 10 Закону, яким визначено право органів державного фінансового контролю при виявленні таких збитків визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку. Також пунктом 14 зауважень Мінфіну визначено, що положення проекту змін щодо визначення особливостей проведення ревізії об'єктів контролю, до складу яких входять відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи потребують перегляду, або вилученню, оскільки

це питання вже врегульовано Порядком проведення інспектування, а певні особливості проведення ревізій таких об'єктів контролю можуть бути унормовані шляхом доповнень окремих положень цього Порядку (додаток Е, №41).

Враховуючи те, що в незалежний від позиції Мінфіну спосіб, наші пропозиції до запропонованих ДАСУ змін до Порядку інспектування були враховані і фактично співпали з юридичною позицією самого Мінфіну щодо проекту змін – зазначене підтверджує вірність і актуальність наших висновків щодо неможливості прийняття змін до Порядку інспектування, які в 2017 році були запропоновані ДАСУ. Станом на січень 2018 р. КМУ так і не було прийнято запропоновані ДАСУ зміни до Порядку інспектування.

У наступній редакції проекту Порядку взаємодії, яка була представлена ДАСУ зацікавленим сторонам у лютому 2017 частково було враховано наші пропозиції, які зазначені у порівняльній таблиці (додаток Д). Зокрема, відповідно до пункту 3.10. і 4.6. другої редакції проекту Порядку взаємодії до обов'язків державних фінансових інспекторів під час складання акту ревізії повернуто визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) завданих внаслідок порушення законодавства, про що ми разом із представниками зацікавлених правоохоронних органів наполягали (додаток Е, №31).

Необхідність і актуальність визначення ревізорами за результатами ревізії розміру матеріальної шкоди (збитків) завданих внаслідок порушення законодавства підтверджується і результатами опитування слідчих, ревізорів і слідчих суддів з цього питання. Так серед опитаних – 96% слідчих ГСУ Нацполіції України і 89% слідчих суддів вважають за необхідним залишення відображення ревізорами в акті ревізії таких відомостей. Таку саму думку поділяють і 58% опитаних працівників ДАСУ (додаток Б.1., №2).

Окрім загальновизнаних випадків розтрата майна (коштів), подібні наслідки можуть мати такі факти, як здійснення нецільових закупівель товарів/послуг, закупівель товарів/послуг, які не входили до річного плану закупівель, інших порушень законодавства та нормативних актів щодо державних закупівель та

бухгалтерського обліку, відповідно до яких державними фінансовими інспекторами також встановлюються розміри матеріальної шкоди.

Для прикладу, в акті від 03.06.2016 ревізії фінансово-господарської діяльності Інституту фізіології ім. О.О. Богомольця НАН України на стор. 74-75 зазначається: «Отже, в порушення п. 5 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. №228, у період з 01.01.2014 р. по 31.12.2014 р. Інститутом, внаслідок не включення до розрахунку до кошторису, що є його невід'ємною частиною, видатків на оплату палива, взято зобов'язання та проведено видатки без відповідних бюджетних асигнувань ... за напрямом предмети, матеріали, обладнання та інвентар, що призвело до нецільового використання бюджетних коштів на загальну суму 28903 гривень... В ході ревізії відповідно до довідки від 19.05.2016 №5 порушення усунуто шляхом зменшення бюджетних асигнувань на 2016 рік ... на вищевказану суму» (додаток Е, №16).

Незважаючи на те, що державними фінансовими інспекторами була встановлена сума порушень (матеріальної шкоди) використання бюджетних асигнувань під час видатків на оплату палива – методика встановлення порушень у тому числі і бюджетного законодавства державними фінансовими інспекторами досі не прийнята, а отже, і в разі судового оскарження підконтрольною установою вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства, які складаються за підсумками проведеної ревізії, у сторони, яка оскаржує у суді встановлені державними фінансовими інспекторами розміри матеріальної шкоди, є обґрунтування щодо відсутності методики (а отже і необґрунтованості встановлених висновків) встановлення матеріальної шкоди (збитків) у подібних випадках встановлених державними фінансовими інспекторами порушень законодавства. Аналогічні висновки можуть бути оскаржені й під час дослідження доказів (висновку ревізії, акту перевірки) у кримінальному процесі під час судових засідань.

За іншим прикладом в акті від 22.04.2016 планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності Державного підприємства «Укртранснафтопродукт» та його виробничого структурного підрозділу «Кременчуцька нафтобаза» на стор. 27-37 зазначається:

«Відповідно до п.1.2. Договору, Банк відкриває рахунок №26106300102113 у національній валюті України. Відповідно до п.п.1.3.1.,1.4.,1.4.1.,1.4.2.,1.5. Договору, сума вкладу складає 46 000 000 грн, строк розміщення вкладу становить 8 календарних днів, розмір процентів за вкладом складає 1% річних.

Слід зазначити, що станом на 26.05.2015 облікова ставка НБУ (яка є основною процентною ставкою та орієнтиром щодо вартості залучених та розміщених грошових коштів) становила – 30%. З приводу зазначеного колишній генеральний директор Підприємства Гаврилов В.М. пояснив наступне...

... Ревізією встановлено, що до Договору було укладено 14 додаткових угод: - додатковими угодами(оригінали документів) ... продовжено строк розміщення вкладу з 03.06.2015 р. по 22.12.2015 р.; - Додаткова угода від 02.09.2015 р. №12 (незавірена копія документу)... Відповідно до зазначеної додаткової угоди сторонами продовжено строк розміщення вкладу строком на 213 календарних днів(з 23.12.2015 р. по 22.07.2016 р.)... Також, ревізією встановлено, що між ДП «Укртранснафтопродукт», в особі в.о. генерального директора Горбунова О.В. та ПАТ «Фортуна-Банк», в особі Директора департаменту корпоративного та індивідуального бізнесу Тонковича А.А. укладено Договір банківського вкладу від 30.10.2015 р... Відповідно до п.п.1.3.1.,1.4.,1.4.1.,1.4.2.,1.5. Договору, сума вкладу складає 68 000 000 грн, строк розміщення вкладу становить 5 календарних днів, розмір процентів за вкладом складає 1 % річних... Слід зазначити, що станом на 30.10.2015 р. облікова ставка НБУ (яка є основною процентною ставкою та орієнтиром щодо вартості залучених та розміщених грошових коштів) становила – 22%. З приводу зазначеного колишній генеральний директор Підприємства Горбунов О.В. пояснив наступне... У разі, якщо ініціатором дострокового повернення вкладу та/або дострокове припинення Договору виступає Підприємство, останній виплачує Банку комісію за дострокове повернення вкладу

та/або дострокове припинення дії Договору в розмірі 50% від суми вкладу, яка повертається достроково...

...Висновок: ревізією повноти надходження, достовірності та правильності визнання доходів встановлено, що на порушення п.2.8.4 та 3.1. Договору, ст. 629 ЦК України Підприємством без укладення відповідних додаткових угод до Договору здійснювалось зняття грошових коштів з особового рахунку Підприємства №26103300202113 з їх подальшим перерахуванням іншим суб'єктам господарювання та повернення грошових коштів на особовий рахунок Підприємства №26103300202113» (додаток Е, №17).

Із зазначеного висновку, незважаючи на встановлення періоду нахождения відповідних вкладів на депозитних рахунках у Банку, та різниці між реальними ставками за укладеними депозитними договорами та обліковими ставками НБУ на момент укладення договорів державними фінансовими інспекторами не встановлювалися розміри недоотриманих державним підприємством прибутків (а отже і збитків) в наслідок укладання зазначених депозитних договорів. Обставини не встановлення розміру збитків у зазначеному Акті стали можливі через невизначеність відповідної методики встановлення збитків за банківськими операціями під час проведення ревізій органами ДАСУ.

Як було зазначено вище, ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачено, що розмір збитків під час їх виявлення органом державного фінансового контролю повинен визначатися у встановленому законодавством порядку. Проте, законодавством та нормативно-правовими актами не до кінця врегульована методика розрахунку розміру встановленої матеріальної шкоди (збитків) під час здійснення ревізії. Відсутній відповідний нормативно-правовий акт, який мав затвердити Методичні рекомендації щодо встановлення розміру матеріальної шкоди (збитків) при здійсненні інспектування органами ДАСУ.

На практиці ревізори керуються Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, який затверджений постановою [82] Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р.

№116 (далі — Порядок визначення розміру збитків). Згідно цього порядку – розмір збитків визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України. Так у вищезазначеному акті ревізії від 03.06.2016 р. зазначається: «В ході ревізії Держфінінспекцією в м. Києві директору Інституту Кришталю О.О. виставлено вимогу від 26.05.2016 для залучення експерта для проведення незалежної оцінки для визначення розміру збитків, що передбачено Порядок визначення розміру збитків» (додаток Е, №16).

Відповідна Методика оцінки майна, яка затверджена постановою [83] КМУ від 10.12.2003 р. № 1891 застосовується для проведення оцінки 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 до цієї методики не включаються випадки оцінки об'єктів права приватної власності, а також у разі встановлення розміру майнової шкоди за фактами, наприклад, порушень законодавства під час проведення державних закупівель, придбання товарів/послуг не за ринковими цінами, банківських операцій тощо. Зазначимо, що проблемні питання методики визначення розміру збитків (шкоди), які виявляються під час ревізії у кримінальному провадженні, майже не висвітлювалися у наукових працях і публікаціях інших вчених.

В листі №18-11/45 від 31.03.2017 ДАСУ зазначає, що для визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, в разі потреби обґрунтування наявності або встановлення

факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) майна здійснюється незалежна оцінка з урахуванням вимог окремого розділу Методика оцінки майна, яка затверджена постановою КМУ від 10.12.2003 р. № 1891 (додаток Е, №21).

Незалежно оцінка здійснюється відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [84], суб'єктами оціночної діяльності є: 1) суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності відповідно до цього Закону; 2) органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі. Таким чином, як зазначає ДАСУ, вона та її міжрегіональні територіальні органи не належать до суб'єктів оціночної діяльності та не вправі самостійно визначати розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Відповідно до підпункту 23 пункту 6 Положення про Державну аудиторську службу України, у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, ДАСУ має право визначити їх розмір в установленому законодавстві порядку (додаток Е, №21).

Отже, як зазначає у листі від 31.03.2017 р. ДАСУ, у разі виявлення під час проведення ревізій інших, ніж зазначено, порушень законодавства, органи ДАСУ при визначенні розміру збитків керуються положеннями ЦПК і ГПК України, з урахуванням визначення поняття «збитків», наведеного у Порядку взаємодії. При цьому, за даними ДАСУ, серед порушень законодавства, які мали наслідком заподіяння збитків та були виявлені органами державного фінансового контролю під час проведення ревізій, можна виокремити, зокрема, такі: невиконання чи неналежне виконання умов договорів; невиконання чи неналежне виконання працівниками підконтрольної установи своїх обов'язків, що призвело до заподіяння збитків (шкоди) (додаток Е, №21).

Посилаючись на те, що відповідно до приписів ст. ст. 91, 92 КПК України, обов'язок доказування у кримінальному провадженні, зокрема, винуватості обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення, форма вини, мотив і мета вчинення кримінального правопорушення, виду і розміру шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, покладається на слідчого – ДАСУ зазначає, що у разі відсутності можливості її органів визначити розмір збитків згідно із положеннями Цивільного та Господарського законодавства, саме слідчий вправі призначити проведення відповідних заходів (незалежна оцінка, експертиза) (додаток Е, №21). І хоча станом на березень 2017 року таке юридичне бачення ДАСУ, на нашу думку, носило дискусійний характер, проте після внесення законодавцем до ч. 2 ст. 242 КПК України змін щодо обов'язковості проведення експертизи щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди заподіяної кримінальним правопорушенням, ми погоджуємося з такою позицією ДАСУ в частині проведення судово-економічної експертизи, яка має встановити, або підтвердити розмір збитків за матеріалами проведеної ревізії.

Актуальність проблематики відсутності нормативно-правового акта, який би встановлював загальну процедуру визначення (розрахунку) збитків, завданих державі та/або об'єктові контролю внаслідок порушення посадовими (службовими) особами об'єкта контролю вимог нормативно-правових актів у сфері господарювання та/або встановленого порядку управління, відзначає А.В. Шевчишен, який вважає, що така ситуація часто призводить до неможливості встановлення наявності й розміру збитків, що сприяє уникненню винними особами відповідальності. За його даними здебільшого у висновках ревізій збитки не конкретизують, а зазначають лише суму фінансових порушень [85, с. 132].

Відповідний проект постанови КМУ «Про затвердження Методики визначення розміру збитків», якою мала бути затверджена Методика визначення розміру збитків, що завдані внаслідок порушення вимог законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, або використовують державне чи комунальне майно, надсилався на погодження до Мінфіну листом

Держаудитслужби від 20.04.2016 №25-18/8. Проте листом від 27.05.2016 № 31-06220-16-10/14457 він був повернутий ДАСУ на доопрацювання. Запропонованим ДАСУ проектом Методики встановлювалися математичні формули для обрахунку збитків завданих:

- у разі перерахування, виплати коштів всупереч встановленому законодавством порядку, а також втрати боржника у зобов'язанні внаслідок безпідставного списання дебіторської заборгованості, не пред'явлення вимог до боржника, що призвело до втрати активів;

- внаслідок незаконного відчуження майна;

- внаслідок реалізації товарів, робіт і послуг всупереч встановленому законодавством порядку безоплатно або за ціною, що є нижчою за визначену відповідно до законодавства;

- внаслідок закупівлі товарів, робіт і послуг всупереч встановленому законодавством порядку за ціною, що перевищує визначену відповідно до законодавства;

- внаслідок надання в найм (оренду) майна за плату, нижчу від установлені нормативно-правовими актами, або безоплатно;

- у разі допущення понаднормових витрат на виготовлення товарів, надання робіт, виконання послуг (додаток Е, №23).

Аргументуючи відмову у погодження проекту акту, Мінфін України зазначив, що з огляду на необхідність адаптації національного законодавства до міжнародних стандартів необхідно врахувати міжнародний досвід визначення розміру збитків, що завдаються внаслідок порушення вимог нормативно-правових актів під час провадження фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, або використовують державне чи комунальне майно, а також наявності в інших країнах нормативно-правових актів (методик), відповідно до яких визначається розмір збитків і підходів, які застосовуються при відшкодуванні збитків державі внаслідок виявлених порушень у цій сфері (додаток Е, №24).

В листі від 06.06.2016 № 52-07/16987-03 Мінекономрозвитку України на доручення Секретаріату КМУ надало свої зауваження до розробленого ДАСУ проекту Методики визначення розміру збитків. Зокрема, проект не вирішує питання визначення розміру збитків у випадках: - реалізації товарів, робіт, послуг, ціни на які не встановлюються (регулюються) законодавством, за заниженими цінами; - закупівлі товарів, робіт, послуг, ціни на які не встановлюються (регулюються) законодавством, за завищеними цінами. Мінекономрозвитку України також зазначив, що доцільно не обмежувати сферу застосування Методики визначення розміру збитків тільки на органи державного фінансового контролю, а передбачити можливість використання її підрозділами внутрішніх аудитів підприємства, установи, організації. Проект постанови також повинен бути розроблений на виконання закону, яким буде передбачено затвердження Методики визначення розміру збитків КМУ (додаток Е, №25). На наш погляд, пропозиції і зауваження саме Мінекономрозвитку у цій частині є слушними і відповідають фактичним обставинам. Станом на січень 2018 року актом КМУ так і не затверджено запропоновану ДАСУ Методику визначення розміру збитків.

Також варто відзначити, що у проекті Порядку взаємодії, ДАСУ було виключене визначення та обов'язковість встановлення матеріальної шкоди (збитків) та її розміру за результатами розгляду матеріалів ревізії. На нашу думку, прийняття запропонованої ДАСУ нової редакції Порядку взаємодії призведе до збільшення обсягу і складності слідчих (розшукових) дій, які необхідно буде провести слідчому для встановлення розміру заподіяної шкоди у кримінальному провадженні. Встановлення точного розміру шкоди, заподіяної відповідальною особою внаслідок вчинення кримінально правопорушення є складовою кваліфікації кримінального правопорушення у Розділі VI Злочини проти власності Кримінального Кодексу України [14], отже є обов'язковим при доказуванні у судовому процесі вини обвинуваченої особи.

Ще одним актуальним аспектом, який має бути оцінений і перевірений слідчим, прокурором за результатами проведеної органами ДАСУ ревізії об'єкта контролю, є спосіб здійснення перевірки питань програми ревізії.

Відповідно до Наказу [86] ДФІ від 14 березня 2014 року №80 затверджено Примірні програми ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та суб'єкта господарювання державного сектору економіки, у яких визначаються основні питання планових виїзних ревізій відповідних суб'єктів.

Відповідно до положень п. 35 Порядку інспектування – результати ревізії оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою і повинен мати наскрізну нумерацію сторінок. Акт ревізії містить у тому числі констатуючу частину, в 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'єкту контролю внаслідок таких порушень [6].

З метою забезпечення єдиних підходів при підготовці до ревізії, її проведенні, оформленні результатів та реалізації матеріалів Наказом ДФІ від 14.12.2011 №90 було затверджено Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України [87].

Пунктом 3 розділу 1 Методичних рекомендацій визначено, що основні вимоги до оформлення результатів ревізії, порядку підписання акта ревізії та реалізації матеріалів визначені в Порядку інспектування (Постанова КМУ №550), методичні рекомендації деталізують загальні вимоги та особливості підготовки до проведення ревізії, проведення та оформлення її результатів і реалізації матеріалів ревізії в межах вимог, визначених порядком проведення інспектування.

Так, пунктом п'ятим розділу 3 Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України визначається, що при проведенні ревізії пріоритетним є застосування суцільного способу перевірки питань програми ревізії. Суцільним способом обов'язково перевіряються такі операції установи: операції на рахунках в органах Державної казначейської служби; відчуження та надання в оренду державного та комунального майна; використання кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; видатки

на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, інші капітальні видатки; операції в межах здійснення спільної діяльності; операції з провадження інвестиційної діяльності; операції з цінними паперами; оплата консалтингових та аудиторських послуг, страхування, представницьких заходів та реклами; операції за договорами, укладеними з нерезидентами [87].

Також, відповідно до абз. 17 п. 5 розд. 3 Методичних рекомендацій визначається, що у разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом необхідно забезпечити перевірку цього питання суцільним способом. Нами встановлено, що існує поширена практика, коли державними фінансовими інспекторами під час перевірки вибіркоким способом деяких питань програм ревізії виявлялися порушення законодавства, проте у подальшому не було забезпечено перевірку суцільним способом відповідних питань програми ревізії.

Так, за даними вищезазначеного акта ревізії від 03.06.2016 р. у питанні «Штатна дисципліна. Оплата праці працівникам» на стор. 17 визначається, що ревізію питання проведено вибіркоким способом. Разом з тим, стор. 26 акта за тим самим питанням зазначається, що за наслідками порушень ст.97 КЗпП України, ст. 15 Закону України «Про оплату праці» за рахунок загального фонду бюджету у період з 01.10.2012 р. по 01.07.2015 р. без погодження головою секції НАН України здійснювалося преміювання директора Інституту Кришталя О.О., чим завдано Інституту збитків на суму 60180,54 грн. На стор. 42 акта за тим самим питанням зазначається, що в порушенні п.1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2013-2016 рр. Інститутом оплачувалась робота за договорами цивільно-правового характеру, пов'язана з обслуговуванням Базы персональних даних «контрагенти», яка(база) фактично відсутня, що призвело до безпідставних виплат(збитків) на суму 182000 грн. Питання «Оренда» на стор. 83 визначається, що ревізію питання проведено вибіркоким способом. На стор. 93 акта зазначається, що за наслідком вибіркової перевірки операції з надання оренди майна Інституту виявлено порушень, які призвели до недоотримання загальним фондом державного бюджету коштів у сумі 284354,70 грн. (додаток Е, №16).

Таким чином, ми вважаємо, що всупереч положенням абзацу 17 пункту п'ятого розділу 3 Методичних рекомендацій під час виявлення порушень законодавства питання «Штатна дисципліна. Оплата праці працівникам» та питання «Оренда» не було досліджено суцільним способом. Зазначені порушення вимог Методичних рекомендацій у зазначеному акті здійснені, на жаль, і щодо інших питань ревізії, за якими інспекторами були виявленні порушення законодавства, проте у подальшому не було змінено вибіркового способу перевірки на суцільний.

За аналогічним випадком у акті №05-21/56 від 22.04.2016 р. планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності ДП «Укртранснафтопродукт» на стор. 9 акта зазначено, про те що ревізію питання «повнота надходження, достовірність і правильність відображення в обліку доходів» проведено вибіркоким способом. Проте за даними Акту виявленні порушення законодавства за цим питанням, про що зазначено на стор. 37 Акту щодо порушення вимог Договору та ст. 629 ЦК України. Також на стор. 68 Акту зазначено, про те що ревізію питання «Стан розрахунково-платіжної дисципліни та виконання господарських договорів. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Стан претензійно-позовної роботи» проведено вибіркоким способом. Проте за даними Акту виявленні порушення законодавства за цим питанням питання, про що зазначено на стор. 82 Акту (додаток Е, №17).

Таким чином, у супереч положенням абз. 17 п. 5 розд. 3 Методичних рекомендацій під час виявлення порушень законодавства питання «повнота надходження, достовірність і правильність відображення в обліку доходів» та питання «Стан розрахунково-платіжної дисципліни та виконання господарських договорів. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Стан претензійно-позовної роботи» не було досліджено суцільним способом. Нами встановлено, що порушення вимог абзацу 17 пункту п'ятого розділу 3 Методичних рекомендацій у зазначеному акті здійснені й щодо інших питань ревізії, за якими інспекторами були виявленні порушення законодавства,

проте у подальшому не було змінено вибіркового способу перевірки питань ревізії на суцільний.

За результатами опитування працівників ДАСУ щодо їхньої поінформованості з питань недотримання ревізорами через певні причини приписів Методичних рекомендацій встановлено, що лише 17% опитаних відомо про існування таких випадків, при чому 8% опитаних (або 50% з тих, кому було відомо про такі випадки) вказують на випадки порушення пункту 5 розділу 3 Методичних рекомендацій (додаток Б.3., №5-6).

З метою отримання офіційних пояснень від ДАСУ стосовно встановлених фактичних обставин недотримання вимог Методичних рекомендацій, за нашою участю було направлено листа №1010/762 від 13.03.2017 р. (додаток Е, №18), на який отримано відповідь №18-11/45 від 03.04.2017 р. за підписом заступника голови ДАСУ Ю.Солянік. У листі-відповіді ДАСУ зазначає наступне: «Пунктом 35 Порядку №550 визначено, що акт ревізії містить у тому числі констатуючу частину, в якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, а який період, яким способом (вибірково, суцільно) 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'єкту контролю внаслідок таких порушень. При цьому сутність суцільного та вибіркового способів жодним нормативно-правовим та нормативним актом не визначена. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування..., що не є нормативно-правовим актом та розроблені лише з метою забезпечення єдиних підходів до проведення ревізії та оформлення її результатів, лише рекомендують застосування суцільного чи вибіркового способів перевірки» (додаток Е, №19). У подальшому в листі ДАСУ також зазначається про Концепцію ризикоорієнтовного відбору об'єктів контролю при плануванні, схвалену протоколом Методологічної ради ДФІ від 17.06.2014 р. №3 – проте зазначена концепція, на наш погляд, стосується процедури відбору підконтрольних установ про включення у план ревізійних заходів органів ДАСУ на певний період і не має відношення до способів

перевірки. Крім того, ми доходимо висновку, що у листі відсутнє нормативно-правове обґрунтування причин недотримання приписів абз. 17 п. 5 розд. 3 Методичних рекомендацій під час проведення зазначених вище ревізій фінансово-господарської діяльності Інституту фізіології ім. О.О. Богомольця Національної академії наук України, а також Державного підприємства «Укртранснафтопродукт» та його виробничого структурного підрозділу «Кременчуцька нафтобаза».

З метою вирішення питання зміни вибіркового способу перевірки на суцільний, у разі встановлення під час перевірки порушень законодавства, нами пропонується в абз. 17 п. 5 розд. III Методичних рекомендацій слово «необхідно» замінити на «зобов'язано».

Разом з тим ми відзначаємо, що накази ДАСУ (ДФІ), згідно пункту 9 Положення про Державну аудиторську службу України є регуляторними актами в розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [88]. А отже, згідно статті 1 Закону – накази ДАСУ (ДФІ) мають статус нормативно-правових актів. Таким чином, ми вважаємо, що доводи ДАСУ, які зазначені у листі №18-11/45 від 03.04.2017 р. щодо необов'язковості виконання державними фінансовими інспекторами приписів Методичних рекомендацій, затверджених Наказом ДФІ України №90 у цій частині є необґрунтованими і невмотивованими.

Зазначені приклади недотримання державними фінансовими інспекторами вимог Методичних рекомендацій, на нашу думку, не дозволяють під час перевірки відповідного питання програми ревізії встановити актуальні і фактичні обсяги збитків, завданих унаслідок порушення законодавства відповідальними особами підконтрольного об'єкту та створюють корупційні ризики приховування реальних обсягів збитків під час ревізії фінансово-господарської діяльності відповідного об'єкту нагляд. Факти невиконання державними фінансовими інспекторами приписів відомчих наказів, які мають статус регулятивних актів під час проведення ревізій і схвальна щодо таких дій офіційна позиція ДАСУ викликає у нас

обґрунтовані сумніви щодо здатності цього органу виконавчої влади забезпечувати ефективне виконання завдань, покладених на нього національним законодавством.

У разі, коли слідчий, прокурор під час вивчення акту і висновків ревізії виявляє відповідні порушення Методичних рекомендацій – він має допитати державних фінансових інспекторів, які здійснювали ревізію і в разі наявності показань, які підтверджують обставини недотримання Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування – підготувати клопотання про проведення додаткової або повторної позапланової виїзної ревізії, в якому уточнити перелік питань ревізії, згідно отриманих від ревізорів показань. При цьому слідчий, прокурор має враховувати вимоги законодавства щодо неможливості проведення позапланової ревізії підконтрольної установи частіше одного разу на квартал. Під час погодження програми додаткової або повторної позапланової виїзної ревізії з органом ДАСУ, слідчий, прокурор мають звертати увагу на те, щоб положення цієї програми забезпечили усунення встановлених недоліків попередньої ревізії.

Н.Я. Дондик, зазначаючи про те, що повторні документальні ревізії частіше за все призначаються, коли встановлений низький методичний рівень первинної ревізії або несумлінність ревізора (інспектора) – підтверджує наші висновки з питань важливості дотримання ревізором методики ревізії. Серед переліку фактичних підстав для проведення повторної або додаткової ревізії він визначає, зокрема: - незастосування ревізором тих прийомів і методів дослідження даних бухгалтерського обліку, які, на думку співробітників правоохоронних органів, можуть сприяти виявленню слідів злочинної діяльності; - повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок без попереднього проведення повторної або додаткової ревізії, проведення первинної ревізії вибіркоvim, а не суцільним методом [79].

Продовжуючи дослідження методики, яка застосовується державними фінансовими інспекторами під час проведення ревізій, відмічаємо, що Наказом ДФІ № 212 було внесено зміни до зазначених Методичних рекомендацій, відповідно до яких, було дозволено в деяких випадках не застосовувати суцільний спосіб перевірки видатків на капітальне будівництво, було вилучене обов'язкове

застосування суцільного способу перевірки щодо операції на рахунках в установах банків [89].

Також Наказом № 212 була вилучена вимога щодо того, що суцільним способом має здійснюватися інвентаризація державного та комунального майна [89]. Так, відповідно до чинної редакції Методичних рекомендацій у додатку 1 за пунктом 11 визначено, що в ході документування результатів перевірки стану збереження майна, використання оборотних та необоротних активів зазначаються результати інвентаризації необоротних активів та запасів, проведеної в ході ревізії, із зазначенням підстави на проведення інвентаризації, способу проведення інвентаризації (суцільний, вибірковий) [87].

Зазначимо, що проблемні питання щодо корупційних ризиків, які виникають щодо повноважень посадових осіб ДАСУ застосовувати під час ревізії вибірковий спосіб перевірки видатків на капітальне будівництво, не висвітлювалися у наукових працях і публікаціях інших вчених. Так, після внесення змін до Методичних рекомендацій Наказом ДФІ № 212 у поточній редакції визначено, що під час ревізії видатків на капітальне будівництво (реконструкцію, ремонт, інші капітальні видатки) у виключних випадках (значний обсяг таких видатків, великий перелік об'єктів будівництва або реконструкції, ревізійний період більш як два роки тощо) може бути застосований вибірковий спосіб перевірки. Визначення вибірки здійснюється керівником ревізійної групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу ДФІ. За потреби під час проведення ревізії можуть бути внесені зміни до вибірки за процедурою, аналогічною до порядку прийняття рішення про застосування вибіркового способу перевірки відповідного питання [87].

Зазначені зміни до Методичних рекомендацій, які були введені в дію Наказом ДФІ № 212, на наше переконання, наділяють керівника ревізійної групи та керівника відповідного структурного підрозділу органу ДАСУ диспозитивним правом застосування вибіркового способу перевірки видатків на капітальне будівництво у випадках, перелік яких чітко не детермінований, та може бути встановлений на власний розсуд відповідальних посадових осіб. Внесені зміни

щодо застосування вибіркового (а не суцільного як то було раніше) способу перевірки операції на банківських рахунках, під час інвентаризації державного та комунального майна та визначення вибірки таких перевірок та внесення змін до відповідних вибірок, на нашу думку, створюють корупційні ризики застосування владних повноважень відповідальними посадовими особами ДАСУ з метою заниження (укриття) розміру матеріальної шкоди (збитків), що у свою чергу може впливати на встановлення факту або кваліфікацію кримінального правопорушення. З метою запобігання відповідних корупційних ризиків, нами пропонується абз. 14 п. 5 розділу III Методичних рекомендацій виключити.

Крім того, доходимо висновку, що під суцільний спосіб перевірки не підпадають операції за договорами, укладеними з резидентами, не зважаючи на суми таких операцій. Так, наприклад, під час перевірки відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів, відповідності умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції, аналізу закупівельних цін на товари, роботи і послуги, якщо такі договори були укладені з резидентами, може застосовуватися вибіркового способу перевірки, відповідно до якого до вибірки можуть не потрапити операції за договорами і на значні суми. Таким чином підсумковий розмір матеріальної шкоди (збитків), встановлений за результатом перевірки може бути значно заниженим.

Враховуючи те, що для забезпечення ефективного планування роботи ДАСУ за умов обмеженої кількості персоналу, значного навантаження на спеціалістів ревізорів не є можливим забезпечення суцільного способу перевірки за всіма операціями за договорами, укладеними з резидентами, проте, разом з тим, є необхідність забезпечення ефективного виконання функцій інспектування та аудиту з метою виявлення фактів завдання великих матеріальних збитків (вчинення тяжкого злочину), нами, з урахуванням диспозиції положень КК України, пропонується наступне.

Відповідно до положень ч. ч. 3, 4 ст. 12 КК України тяжким злочином є злочин, за який передбачене основне покарання у тому числі у виді позбавлення волі на строк не більше десяти років, але й не менше п'яти років [14]. Під час

аналізу кваліфікацій статей у Розділі VI Злочини проти власності КК України у частині класифікації злочинів нами встановлено, що під час здійснення злочину за ч.ч. 3,4 ст. 190, ч.ч. 4,5 ст. 191 КК України судом може бути застосовано основне покарання у виді позбавлення волі на строк не менше 5 років, крім того кваліфікуючою складовою таких злочинів є завдання збитків у великих або особливо великих розмірах, що відповідно до Примітки до ст. 185 складає суму, яка в двісті п'ятдесят і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян на момент вчинення злочину. Згідно п. 5 Розділу XX Перехідних положень ПКУ, підпункту 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього ПКУ - в частині кваліфікації злочинів сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, яка в свою чергу, відповідно до підпункту 169.1.1 ПКУ дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року [13].

Отже, з урахуванням вищезазначеного, а також з метою неухильного забезпечення дотримання обов'язковості застосування суцільного методу у разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання, пропонуємо внести до пункту 5 розділу III Методичних рекомендацій наступні зміни:

в абзаці п'ятому після слів «Державної казначейської служби» додати " та в установах банків";

абзац тринадцятий замінити абзацом такого змісту: «операції за договорами, укладеними з нерезидентами та операції за договорами, укладеними з резидентами, якщо вартість предмету договору складає суму, яка в 125 і більше разів перевищує розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року».

Зазначені пропозиції до Методичних рекомендацій, було викладено у листі №1010/762 від 13.03.2017 р. (додаток Е, №18) до ДАСУ. У листі-відповіді отримана інформація про те, що зважаючи на необхідність внесення значної кількості змін до Методичних рекомендацій, ДАСУ доопрацьовує їх з урахуванням наших пропозицій. Доопрацьовані Методичні рекомендації планується розглянути

на засіданні Методологічної ради Держаудитслужби у травні-червні 2017 року (додаток Е, №20).

На наше переконання, запропоновані зміни до Методичних рекомендацій дозволили б збільшити ефективність роботи ДАСУ щодо здійснення державного фінансового контролю, виявлення та документування фактів вчинення тяжких та особливо тяжких злочинів проти власності під час проведення як планових, так і позапланових виїзних ревізій, зменшити корупційні ризики шляхом зменшення повноважень керівників ревізійних груп та керівників структурних підрозділів органів ДАСУ, які здійснюють ревізії, не завдаючи при цьому проблемних наслідків для організації планування їх роботи.

Натомість листом від 22.08.2017 р. голови ДАСУ Л.В. Гаврилової отримано схвалені Протоколом засідання Методологічної ради ДАСУ від 17.08.2017 р. №5 Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами ДАСУ. Пунктом 2 Розділу II «Загальні рекомендації щодо проведення ревізії» нової редакції Методичних рекомендацій визначається, що при проведенні ревізії може застосовуватися суцільний або вибіркового спосіб перевірки питань програми ревізії. Визначає спосіб (суцільний або вибіркового) перевірки керівник групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу ДАСУ (додаток Е, №22).

За новою редакцією Методичних рекомендацій саме керівник групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу ДАСУ визначає вибірку (які саме операції, напрями перевірки, періоди діяльності треба перевірити). При цьому у новій редакції взагалі виключений перелік операцій, який має перевірятися виключно суцільним способом, як це було передбачено пунктом 5 розділу III попередньої редакції Методичних рекомендацій. Таким чином, ДАСУ не лише не були усунуті раніше нами виявлені корупційні ризики застосування владних повноважень відповідальними посадовими особами, а навпаки – повноваження керівника групи ревізорів і керівника відповідного структурного підрозділу органу ДАСУ, коли вони на свій власний розсуд визначають спосіб

перевірки і меж вибірки під час перевірки питань програми ревізії були значно розширені до майже усіх можливих видів операцій, що перевіряються.

Випадком, коли є обов'язковим застосування суцільного способу перевірки питань програми в новій редакції Методичних рекомендацій залишилася лише норма про те, що у разі виявлення порушень законодавства під час перевірки окремого напрямку питання програми ревізії вибіркоким способом, необхідно забезпечити перевірку цього напрямку суцільним способом.

Таким чином, доходимо висновку, що у новій редакції Методичних рекомендацій не було враховано наші пропозиції і зауваження, які попередньо надсилалися до ДАСУ, а затверджені Методичними рекомендаціями новели не сприяють у повній мірі встановленню точної формули кваліфікації можливого кримінального правопорушення, яке може бути виявлено за наслідками проведення відповідної планової виїзної ревізії.

Висновки до розділу 2

1. На сьогодні серед вітчизняних науковців відсутнє єдине узгоджене визначення поняття «ревізія». За результатами дослідження, автором сформульовано власне визначення ревізії, як форми державного фінансового контролю, яка полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю, і повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Вона має чіткий правовий статус, що визначає порядок ініціювання, призначення, проведення ревізії, а також оформлення, використання і оскарження її результатів. Позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу ДАСУ і проводиться у тому числі на підставі рішення суду, ухваленим у кримінальному провадженні.

2. Результати ревізії під час розслідування правопорушень у господарській, фінансовій сфері мають визначальну роль у забезпеченні швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду. З'ясовано, що якщо за результатами ревізії не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди (збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування, то як правило, у таких випадках подальші слідчі (розшукові), процесуальні дії не призводять до отримання необхідних доказів винуватості конкретної особи у вчиненні кримінального правопорушення. Матеріали ревізії можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою спростування, або підтвердження, закріплення висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами кримінального провадження сприяють у вирішенні питань, що були поставлені експертові стороною кримінального провадження, судом.

3. Підставами для відмов слідчими суддями у задоволенні клопотань слідчого, прокурора про проведення позапланової виїзної ревізії визначено: відсутність у КПК України порядку розгляду таких клопотань; відсутність критеріїв, за якими слідчий суддя повинен визначати достатність підстав для надання дозволу на проведення ревізії, перевірки. Вперше, з метою правового визначення процедури призначення позапланових ревізій, перевірок під час досудового розслідування у кримінальному провадженні, автором було представлені комплексні законодавчі пропозиції у вигляді проекту Закону №6482, яким зокрема обґрунтовано: віднесення до заходів забезпечення кримінального провадження підготовчих дій слідчого; доцільність визначення у КПК України процесуального порядку розгляду і вирішення слідчим суддею питання щодо призначення ревізії (перевірки). Запропоновано віднесення витрат на проведення позапланової виїзної ревізії до видів процесуальних витрат.

4. Визначено типові законні підстави відмови органів ДАСУ у проведенні позапланових ревізій: не надавалася ухвала суду про надання дозволу у проведенні позапланової виїзної ревізії; відсутність дати початку, дати закінчення ревізії в ухвалі суду; ухвала суду надійшла до органів ДАСУ після визначеної судом дати

початку ревізії; строки проведення ревізії не відповідають строкам, визначеним ст. 11 Закону; окремі питання ревізії не належать до компетенції органу державного фінансового контролю; для ревізії не підконтрольної установи в ухвалі суду відсутня дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення; у поточному кварталі вже проводилася позапланова ревізія підконтрольної установи. Натомість, незаконною слід визнати відмову органами ДАСУ у проведенні позапланових ревізій за такими підставами, як: відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом орієнтовної дати початку позапланової ревізії; завантаженість працівників ДФІ (ДАСУ); відсутність відкритих асигнувань на оплату відряджень; скорочення чисельності працівників ДФІ (ДАСУ); задіяність працівників у проведенні планових контрольних заходах, централізованих доручень ДАСУ. Встановлено, що наслідками таких відмов у проведенні ревізій від органів ДАСУ у кримінальних провадженнях є ненаправлення обвинувальних актів щодо певних осіб до суду. У зв'язку з цим, внесено пропозиції змін до КПК України в частині надання повноважень слідчому судді з прийняття рішення про призначення/відмову у призначенні позапланової виїзної ревізії (перевірки), а не питання надання дозволу у її проведенні.

Досліджені також проблемні питання ухвалення відповідних судових рішень у строки, які не забезпечують вчасний вихід ревізорів на дату початку ревізії, а також дотримання строків виходу на початок ревізії самими ревізорами. Статтею 213-3 КПК України зокрема пропонується, що клопотання про призначення ревізії (перевірки) має розглядатися слідчим суддею не пізніше трьох днів з дня його надходження до суду за участю слідчого, прокурора.

5. Встановлено, що під час досудового розслідування орієнтовна дата проведення позапланової ревізії може визначатися органом ДАСУ у строки, які можуть перевищувати 6 місяців з моменту відповідного звернення правоохоронного органу, що негативно відбивається на ефективності і своєчасності здійснення інших слідчих і процесуальних дій під час досудового розслідування. Змінами до ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а також до п. 2.7. проекту Порядку

взаємодії, автором запропоновано, що дата початку ревізії не може бути пізнішою за 30-й день з моменту направлення письмового узгодження від ініціатора.

6. З метою вдосконалення порядку визначення способу перевірки під час ревізії, сформовано відповідні пропозиції до Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування, затверджених Наказом ДФІ №90, які мають сприяти встановленню більш точної кваліфікації злочинів: додати до переліку обов'язкового застосування суцільного способу перевірки під час ревізії до окремих операцій установи; виключити диспозитивне право керівника/заступника керівника органу ДАСУ на власний розсуд під час ревізії приймати рішення про застосування вибіркового способу перевірки питань видатків на капітальне будівництво, тощо.

7. За результатами дослідження представленого ДАСУ проекту нового Порядку взаємодії ДАСУ з правоохоронними органами виявлені певні недоліки, що суперечать вимогам законодавства. Сформована порівняльна таблиця авторських пропозицій, які мають на меті підвищити ступінь нормативної визначеності алгоритму проведення позапланової ревізії у кримінальному провадженні, залучення в якості спеціалістів у кримінальному провадженні працівників ДАСУ, поліпшити міжвідомчий баланс прав та обов'язків між органами досудового розслідування та органами ДАСУ, забезпечити виконання вимог КПК України щодо забезпечення розумних строків під час вирішення питань про призначення ревізії. Окремі з цих пропозицій було враховано ДАСУ, зокрема, щодо: усунення протиріч визначення «звернення правоохоронного органу» із положеннями КПК України; необов'язковості наявності у зверненні правоохоронного органу даних суб'єкта зустрічної звірки; повернення визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) завданих внаслідок порушення законодавства та ін.

8. За результатами дослідження запропонованих у 2017 р. ДАСУ змін до Порядку проведення інспектування, сформовано ряд авторських зауважень щодо неможливості виключення із констатуючої частини акту ревізії висновку про наявність визначеного в установленому законодавством порядку розміру збитків,

завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок порушень законодавства, оскільки це не узгоджуються із положеннями ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», згідно яких органу ДАСУ надається таке право. Наголошено на неможливості прийняття змін до Порядку проведення інспектування і існування, за наслідками впровадження запропонованих ДАСУ змін до Порядку проведення інспектування, потенційної небезпеки зменшення доказового значення у кримінальному провадженні результатів ревізій.

Список використаних джерел до розділу 2

1. Словник української мови : в 11 т. Т. 8 : Природа–Ряхтливий, 1977. 927 с.
2. Ожегов С. І., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. URL: <http://dic.academic.ru/contents.nsf/ogegova>.
3. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Атіка, 2000. 297 с.
4. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія. 2011. URL: http://pidruchniki.com/1584072026794/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sudoa_buhgalteriy.
5. 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>.
6. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.
7. Рогозян Л. Є., Вахлакова В. В. Ревізія і контроль : навч. посіб. Алчевськ : ДонДТУ, 2008. 240 с.
8. Глібко В. М., Бушчан О. П. Судова бухгалтерія. Харків : Право, 2011. URL: <http://www.twirpx.com/file/1276867/>.

9. Шостаківська Н. М. Контроль і ревізія : курс лекцій. Тернопіль : ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. 379 с.

10. 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>.

11. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

12. Топчій В. В. Процесуальні проблеми взаємодії слідчих підрозділів національної поліції та органів фінансового контролю під час проведення ревізій у кримінальному судочинстві. *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. 48–51.

13. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

14. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

15. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 30 трав. 1997 р. № 8. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>.

16. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 8 жовт. 1998 р. № 53/5. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

17. Чернявський С. С., Цуцкірідзе М. С. Актуальні проблеми призначення судово-економічних експертиз та документальних ревізій 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. 123–126.

18. Шапиро Л. Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Краснодар, 2008. 420 с.

19. 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.

20. 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>.

21. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>.

22. Про затвердження Порядку здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 жовт. 2011 р. № 1074. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>.

23. 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.

24. Сизоненко А. С., Брисковська О. М. Актуальні проблеми призначення та проведення позапланових ревізій за зверненням органів досудового розслідування. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2018. № 1. С. 135–145.

25. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 14 верес. 2016 р. Справа № 760/13039/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62482480>.

26. Про прокуратуру : Закон України від 14 жовт. 2014 р. № 1697-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>.

27. 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* : матер. міжвідом. наук.-практ. семінару (Київ, 30 черв. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2016. 38–42 с.

28. Шаповал О. В. Криміналістичне забезпечення розслідування економічних злочинів : дис. канд. ... юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2017. 198 с.

29. Вознюк А. А., Брисковська О. М., Запотоцький А. П., Неганов В. В. та ін. Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні : метод. рек. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2018. 39 с.

30. Тихонова О. В. Необхідність використання можливостей фінансового контролю в 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. 113–115.

31. Хахуцяк О. Ю. Місце актів ревізій та перевірок у кримінальному провадженні. *Юридична наука*. 2015. № 5. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?

32. Романюк Б. В. Сучасні теоретичні та правові проблеми використання спеціальних знань у досудовому слідстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2002. 20 с.

33. Шапутько С. В. Повноваження слідчого судді щодо судового контролю у кримінальному провадженні : дис. канд. юрид. наук. : 12.00.09. Київ : Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, 2018. 211 с.

34. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 6 верес. 2016 р. Справа № 760/8385/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62482340>.

35. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 28 жовт. 2016 р. Справа № 760/18316/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62521104>.

36. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 3 листоп. 2016 р. Справа № 760/13575/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62452439>.

37. Ахтирська Н. М. Проблемні питання судового контролю за проведенням позапланових ревізій. Київ, 2014. URL: <https://kia.court.gov.ua/sud2690/1j/4q/96877/>.

38. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 12 жовт. 2016 р. Справа № 760/14794/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62191345>.

39. Ухвала Солом'янського районного суду м. Києва від 27 жовт. 2016 р. Справа № 760/14794/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62413540>.

40. Ухвала Крижопільського районного суду Вінницької області від 11 січ. 2016 р. Справа № 134/27/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

41. Ухвала Вінницького міського суду Вінницької області від 15 січ. 2016 р. Справа № 127/354/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

42. Ухвала Крижопільського районного суду Вінницької області від 19 січ. 2016 р. Справа № 134/67/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

43. Ухвала Крижопільського районного суду Вінницької області від 19 січ. 2016 р. Справа № 134/67/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

44. Ухвала Тиврівського районного суду Вінницької області від 21 січ. 2016 р. Справа № 145/90/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

45. Ухвала Вінницького міського суду Вінницької області від 1 квіт. 2016 р. Справа № 127/6592/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

46. Ухвала Володимир-Волинського міського суду Волинської області від 15 листоп. 2016 р. Справа № 154/3060/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

47. Ухвала Червоноградського міського суду Львівської області від 12 серп. 2016 р. Справа № 459/2156/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

48. Ухвала Корецького районного суду Рівненської області від 15 берез. 2016 р. Справа № 563/275/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

49. Ухвала Рівненський міський суд Рівненської області від 22 берез. 2016 р. Справа № 569/3151/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

50. Ухвала Чугуївського міського суду Харківської області від 11 лют. 2016 р. Справа № 636/475/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

51. Ухвала Драбівського районного суду Черкаської області від 7 черв. 2016 р. Справа № 692/518/16-к, 692/517/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

52. Ухвала Золочівського районного суду Львівської області від 9 лют. 2016 р. Справа № 445/279/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/>.

53. Ухвала Першотравневого районного суду м. Чернівців від 27 трав. 2015 р. Справа № 725/2866/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55582719>.

54. Ухвала Першотравневого районного суду м. Чернівців від 4 черв. 2015 р. Справа № 725/3133/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53967622>.

55. Ухвала Першотравневого районного суду м. Чернівців від 28 лип. 2015 р. Справа № 725/4053/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55582336>.

56. Ухвала Ленінського районного суду м. Харкова від 28 серп. 2015 р. Справа № 642/4420/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53302804>.

57. Ухвала Ленінського районного суду м. Харкова від 23 верес. 2015 р. Справа № 642/4420/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/52430780>.

58. Ухвала Крюківського районного суду м. Кременчука від 27 трав. 2015 р. Справа № 537/2420/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/57681480>.

59. Ухвала Бершадського районного суду Вінницької області від 23 груд. 2015 р. Справа № 126/3984/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55570926>.

60. Ухвала Світловодського міськрайонного суду Кіровоградської області від 27 груд. 2016 р. Справа № 401/3939/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/63708677>.

61. Ухвала Жовківського районного суду Львівської області від 14 груд. 2015 р. Справа № 444/2843/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/61510844>.

62. Ухвала Жовтневого районного суду м. Харкова від 27 січ. 2015 р. Справа № 639/336/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/46447727>.

63. Ухвала Жовківського районного суду Львівської області від 21 січ. 2015 р. Справа № 444/114/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53189332>.

64. Ухвала Галицького районного суду м. Львова від 16 черв. 2015 р. Справа № 461/6744/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/45091284>.

65. Ухвала Залізничного районного суду м. Львова від 13 січ. 2016 р. Справа № 462/156/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55043212>.

66. Ухвала Галицького районного суду м. Львова від 21 берез. 2016 р. Справа № 461/9729/15-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/56563568>.

67. Ухвала Здолбунівського районного суду Рівненської області від 24 черв. 2016 р. Справа № 562/1363/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/58535414>.

68. Ухвала Здолбунівського районного суду Рівненської області від 8 лип. 2016 р. Справа № 562/1497/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/58866304>.

69. Чернявський С. С., Цуцкірідзе М. С. Актуальні проблеми призначення судово-економічних експертиз та документальних ревізій 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. 123–126.

70. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів : Закон України від 23 груд. 1993 р. № 3781-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3781-12>.

71. Ухвала Холодногірського районного суду м. Харкова від 24 листоп. 2016 р. Справа № 642/7489/16-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62975901>.

72. Білоус І. В. Особливості розгляду слідчим суддею клопотання органу досудового розслідування про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії. *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. 13–16.

73. 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.

74. Ухвала Апеляційного суду м. Києва від 11 квіт. 2017 р. Справі №757/11320/17-к. *Єдиний державний реєстр судових рішень* : [сайт]. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66139077>.

75. Глотов М. Незаконна практика проведення перевірок у рамках кримінального провадження. *Юридичний вісник України* : [сайт]. URL:

<http://yvu.com.ua/nezakonna-praktyka-provedennya-perevirok-u-ramkah-kryminalnogo-provadjheniya/>.

76. Корнага О. Служитель феміди надав слідчому повноваження, яких того позбавив законодавець. *Закон і бізнес* : [сайт]. URL: <http://zib.com.ua/ua/132531>.

77. Аверин М., Никитин П., Федорченко А. История и методология юридической науки : курс лекцій. М., 2012. URL: <http://www.twirpx.com/file/2123304/>.

78. Коваленко В. В., Удалова Л. Д., Письменный Д. П. Кримінальний процес : підручник. URL: https://pidruchniki.com/1584072061522/pravo/kriminalniy_protse.

79. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія. 2011. URL: http://pidruchniki.com/1584072026794/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sudoa_buhgalteriy.

80. 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. 119–122.

81. Про Найвищу палату контролю : Закон Республіки Польща. URL: <http://constitutions.ru/?p=11069>.

82. Про затвердження Порядку 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.

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

84. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні Закон України від 12 лип. 2001 р. № 2658-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

85. Шевчишен А. В. Особливості використання можливостей Державної аудиторської служби України під час досудового розслідування. *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. 130–134.

86. 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>.

87. 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/>.

88. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 верес. 2003 р. № 1160-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15>.

89. Про внесення змін до Методичних рекомендацій : наказ Державної фінансової інспекції України від 2 лип. 2014 р. № 212. URL: <http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-metodichnih-rekomendacii-doc196531.html>.

РОЗДІЛ 3

ЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ

У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСУАЛЬНОМУ ДОКАЗУВАННІ

3.1. Особливості використання стороною обвинувачення результатів ревізії

Стороною кримінального провадження з боку обвинувачення згідно зі ст. 3 КПК України [1] є слідчий, керівник органу досудового розслідування, прокурор, а також потерпілий, його представник та законний представник у випадках, установлених цим Кодексом. Відповідно до ч. 2 ст. 22 КПК України – сторони кримінального провадження мають рівні права на збирання та подання до суду речей, документів, інших доказів, клопотань, скарг, а також на реалізацію інших процесуальних прав, передбачених КПК [1].

Згідно зі ст. 91 КПК України, у кримінальному провадженні підлягають доказуванню, зокрема, подія кримінального правопорушення, вид і розмір шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, винуватість обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення. Згідно з п. 35 Порядку інспектування результати ревізії оформляються актом, в констатуючій частині якого, зокрема міститься висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків (шкоди – авт.), завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень. Такі порушення фіксуються в 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 [2]. Таким чином, в акті ревізії, невід'ємною частиною якого є висновки ревізії, можуть бути зазначені факти та обставини, що мають значення для кримінального провадження, у тому числі й ті, що підлягають доказуванню у кримінальному провадженні. Висновки ревізії, згідно п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК України, можуть належати до документів кримінального провадження, які у свою чергу, є процесуальним джерелом доказів у кримінальному провадженні.

Разом з тим, питання доведення винуватості особи у вчиненні кримінального правопорушення, згідно ст. 17 КПК України, покладається саме на сторону обвинувачення, так само, як і обов'язок доказування обставин, передбачених ст. 91 КПК України, покладається на слідчого, прокурора, що обумовлює необхідність для сторони обвинувачення у збиранні доказів шляхом, зокрема, витребування та отримання від органів державної влади, підприємств, установ та організацій висновків ревізій, що передбачено ч. 2 ст. 93 КПК України [1]. Так, у науково-практичному коментарі до ст. 93 КПК України О.М. Бандурка, Є.М. Блажівський, Є.П. Бурдоль зазначають про необхідність процесуального закріплення фактичних даних досудового розслідування. На їхню думку без процесуальної фіксації (закріплення) пізнаних фактичних даних, а також дій з їх виявлення неможливо сформулювати доказ, а отримана суб'єктом доказування інформація у вигляді матеріальних або ідеальних образів, може бути використана в доказуванні лише після приведення її у встановлену законом форму. При цьому автори зазначають, що фактична основа доказів може формуватися за межами кримінального провадження [3].

Водночас, висновки ревізії, що містяться в акті ревізії самі по собі вже є встановленою ст. 99 КПК України процесуальною формою доказів у вигляді документу кримінального провадження, отже, на перший погляд, відсутні прямі потреби окремої процесуальної фіксації (використання) встановлених за такими висновками обставин, що мають значення для кримінального провадження. Крім того, формування, створення таких доказів, як висновки ревізій завжди здійснюється за межами кримінального провадження, оскільки відповідно до п. 36, 38 Порядку інспектування, акт ревізії підписується посадовою особою органу державного фінансового контролю та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю, і складається у трьох примірниках, третій з яких складається для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених Порядком та законодавством, а до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії [2].

Проте, як зазначає Н.Я. Дондик, з метою закріплення висновків ревізії, уточнення обставин кримінального провадження, які досліджувалися під час ревізії, слідчий має право допитати ревізора в якості свідка, що фіксується в протоколі відповідної слідчої (розшукової) дії [4]. Таким чином, на нашу думку, допит в якості свідка посадової особи органу державного фінансового контролю, яка брала участь у проведенні відповідної ревізії, є формою процесуальної фіксації (використання) ідеальних образів, пізнаних ревізором під час і за результатами здійсненого за його участю заходу державного фінансового контролю.

Про поширеність саме такої форми процесуальної фіксації ідеальних образів свідчать зокрема і дані опитування: 52 % слідчих і 56 % слідчих суддів вважають доцільним і ефективним для кримінального провадження після проведення ревізії, за результатами якої встановлені порушення законодавства, проводити допит інспекторів (ревізорів), які брали участь у проведенні такої ревізії (додаток Б.1., №6).

Відповідно до ч. 2 ст. 84 КПК України, висновки експертів є процесуальними джерелами доказів. За приписами розділу «ІІІ. Економічна експертиза» Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, які затверджені Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. №53/5 визначено, що разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, - вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути зокрема і акти ревізій. Крім того, економічна експертиза може призначатися з метою перевірки висновків документальної ревізії [5]. Таким чином, на нашу думку, однією з форм процесуальної фіксації (використання) документальних матеріальних образів ревізії є призначення економічної експертизи, предметом дослідження якої є акт ревізії, що містить висновки ревізії.

Аналогічну позицію стосовно процесуальної фіксації результатів ревізії шляхом призначення економічної експертизи фактично поділяють і О.М. Бандурка, Є.М. Блажівський, Є.П. Бурдоль, у науково-практичному коментарі до ст. 93 КПК

України зазначаючи, що в результаті витребування стороною обвинувачення речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок можуть бути отримані предмети з документами, які набувають статусу документів-доказів або речових доказів лише після проведення належних процесуальних дій (огляду, експертизи) [3].

З іншої сторони деякі науковці, зокрема С.С. Чернявський, М.С. Цуцкірідзе, не вважають судово-бухгалтерську експертизу обов'язковою під час розслідування злочинів, пов'язаних зі здійсненням певних фінансових або господарських операцій. На їх думку, із позиції повноти розслідування не доцільно призначати судово-бухгалтерську експертизу тоді, коли необхідну для вирішення окремих питань розслідування відповідь можна отримати під час проведення документальної ревізії, інших слідчих дій і організаційних заходів шляхом використання спеціальних знань фахівців, але в інших формах [6, с. 125]. Натомість, раніше нами вже зазначалося, що залучати експерта-економіста (бухгалтера) з метою отримання висновку задля підтвердження результатів ревізії (які свідчать про факти порушень законодавства) вважають необхідним 67 % опитаних суддів і 92 % опитаних слідчих, отже більшість юристів-практиків у цій сфері тяжіють до наукової позиції О.М. Бандурка, Є.М. Блажівського, Є.П. Бурдоля.

Ми відмічаємо, що огляд речей та документів є слідчою (розшуковою) дією, яка визначена ст. 237 КПК України, при цьому усі вилучені речі і документи підлягають негайному огляду і опечатуванню із завіренням підписами осіб, які брали участь у проведенні огляду. Результати огляду речей та документів фіксуються протоколом огляду, що передбачено ст. 104 КПК України. Додатком до протоколу огляду речей та документів можуть бути, зокрема, спеціально виготовлені копії речей і документів, письмові пояснення спеціалістів, які брали участь у проведенні огляду. Ми вважаємо, що таким додатком до протоколу огляду речей та документів, зокрема, може бути і копія акту, і висновків ревізії.

Разом з тим, враховуючи те, що згідно з п. п. 3,4 ч. 2 ст. 99 КПК України протоколи процесуальних дій та додатки до них мають такий самий процесуальний

статус документів в кримінальному провадженні, як і висновки ревізій – складання протоколу огляду речей та документів з метою процесуальної фіксації (використання) висновків ревізії, на наш погляд, у більшості випадків зайве. Проте в деяких випадках складання протоколу огляду акту і висновків ревізії може бути єдиною можливою формою процесуальної фіксації таких матеріалів, зокрема якщо під час процесуальних дій в кримінальному провадженні вилучаються (здійснюється виїмка) висновків і акту ревізії з матеріалів іншого кримінального провадження. У такому випадку, слідчий, прокурор, що беруть участь в кримінальному провадженні, в якому здійснено вилучення висновків і акту ревізії, мають здійснити огляд копії акту, висновків ревізії, оригінали яких було вилучено та скласти протокол огляду речей та документів. Додатком до такого протоколу огляду має бути копія акту і висновків ревізії. Подібна ситуація може виникнути і тоді, коли під час витребування в порядку ст. 93 КПК України висновків ревізії з'ясовується, що третій примірник акту ревізії з її висновками був направлений раніше до іншого органу досудового розслідування, і згідно з п. 38 Порядку проведення інспектування, орган державного фінансового контролю видає лише завірену копію акта ревізії. У такому випадку, на нашу думку, отримання такої завіреної копії акта ревізії документів з метою процесуальної фіксації висновків ревізії доцільно проводити у вигляді слідчої (розшукової) дії – огляд речей та документів.

Переходячи до аналізу і узагальнення використання стороною обвинувачення висновків ревізії, а також інших форм процесуальної фіксації даних, пізнаних за результатами проведення ревізії, з метою систематизації і виявлення типових сценаріїв процесуального використання результатів ревізії, нами був сформований поділ використання стороною обвинувачення результатів ревізій за категоріями.

Виявлені за результатами ревізії порушення законодавства у фінансовій, господарській, бюджетній, економічній сферах, із встановленням розміру шкоди, завданої відповідальними особами в наслідок таких порушень, як показує практика, стають предметом досудового розслідування, а потім і судового розгляду відповідних кримінальних правопорушень. Пунктами 3, 11 Порядку інспектування

визначено, що 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 звірку. На проведення ревізії органу державного фінансового контролю на кожну посадову особу органу державного фінансового контролю та залученого спеціаліста оформляється в двох примірниках направлення встановленого ДАСУ зразка [2]. Отже, на нашу думку, і ревізори, здійснюючи функції представників влади за спеціально наділеними ДАСУ повноваженнями під час проведення ревізії за прим. 1 до ст. 364 КК України [7] самі є службовими особами і можливими суб'єктами злочину ст. ст. 364, 368, 368-2, 369 КК України.

Таким чином нами, використовуючи термінологію Особливої частини КК України, I) за типовими категоріями злочинів, за яким обвинувачується особа з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії, здійснено поділ на: 1) злочини проти власності; 2) злочини у сфері господарської діяльності; 3) злочини у сфері службової діяльності; 4) інші злочини. Практична доцільності такого поділу підтверджена зокрема і матеріалами узагальнення судової практики розгляду місцевими загальними судами Кіровоградської обл. клопотань слідчих, прокурорів про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії для забезпечення розслідування під час кримінального провадження у 2013 р. Встановлено, що у кримінальних провадженнях за категорією злочинів проти власності (ст. ст. 190, 191 КК України) за період з 01.01.2013 по 01.11.2013 р. р., до місцевих загальних судів Кіровоградської області надійшло 23 клопотань або 50% від загальної кількості розглянутих клопотань, за категорією злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг (ст. ст. 364, 365, 366, 367 КК України) – 20 клопотань або 43 % від загальної кількості розглянутих клопотань [8].

II) За категорією обвинувачених (з використанням стороною обвинувачення процесуальних форм фіксації результатів ревізії), здійснено поділ на: 1) посадові (уповноважені) особи об'єкту контролю; 2) посадові (уповноважені) особи об'єкту

зустрічної звірки; 3) посадові особи органу державного фінансового контролю; 4) інші особи.

III) За формами процесуальної фіксації даних, пізнаних за результатами проведення ревізії, здійснено поділ на: 1) висновки (акт) ревізії; 2) показання свідка (обвинуваченого) – працівника органу державного фінансового контролю; 3) висновки експерта за результатами економічної експертизи, проведеної з залученням акту ревізії з додатками; 4) протоколи процесуальних дій, які містять додатки у вигляді матеріалів ревізії: копій висновків, акту, додатків до акту, тощо.

IV) За використанням різних форм процесуальної фіксації результатів ревізії стороною обвинувачення під час судового розгляду здійснено поділ на 1) монофіксацію – стороною обвинувачення до суду надається в якості доказів лише одна форма процесуальної фіксації результатів ревізії (наприклад, висновки ревізії); 2) полі-фіксацію – стороною обвинувачення до суду надаються в якості доказів різні форми процесуальної фіксації результатів ревізії.

Досліджуючи за допомогою пошукової системи ЄДРСР судові вироки, які виносилися в період 01.01.2014 по 01.09.2017 р.р. у справах за обвинуваченням осіб у вчиненні кримінальних правопорушень за ст. 185-191 КК України, що відносяться до категорії злочинів проти власності (пункт 1 типових категорій злочинів, за яким обвинувачується особа з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії), було виявлено вибіркоким методом за пошуковим запитом ч. 4 ст. 190 КК України загалом 33 вироки, за ч. 5 ст. 191 КК України – 95 вироків. Дослідивши зазначену вибірку, пропонуємо зупинитися на деяких типових прикладах, перевірити на них розроблені нами категорії поділу, процесуальну оцінку, яка була надана судом, доказам сторони обвинувачення.

Так, вироком від 16.06.2014 р. у справі №379/1948/13-к виправдано особу у зв'язку із недоведеністю в діянні обвинуваченої складу кримінального правопорушення (ч. 3 ст. 190, ч. 4 ст. 190 КК України). У мотивувальній частині ухвали суд зазначив, що між обвинуваченою особою та ПСП АФ «Соснівська», СФГ «Обрій» та СТОВ «Спідружність» виникли звичайні цивільно-правові відносини, невиконання яких регулюються ГКУ та ГПКУ. Суд вважав, що акти

ревізії «Обрій», СТОВ «Співдружність» лише підтверджують факт укладення договорів між обвинуваченим та с/г підприємствами та дійсну її заборгованість перед ними [9]. Таким чином у даній справі формою процесуальної моно-фіксації результатів ревізії є акт позапланової ревізії, обвинувачуваний стороною обвинувачення з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – інша особа. При цьому висновки (акт) ревізії не визнано судом належним доказом, який підтверджує факт події кримінального правопорушення або наявність в діях обвинуваченої складу кримінального правопорушення, що, на нашу думку, може свідчити про помилковість використання стороною обвинувачення під час судового розгляду у справі лише актів ревізії.

Вироком від 25.09.2014 р. у справі №638/3123/13-к визнано особу винною (за ч. 4 ст. 190, ч. 2 ст. 355 КК України). Судом встановлено, що обвинувачений, не маючи наміру на виконання узятих на себе зобов'язань з повернення переданого йому в заставу товару перед ТОВ «Валтар-Агро», переоформив вищезгадане майно на загальну суму 2 655 159,71 грн особовий рахунок ТОВ «ЦАПІ «Кредит-Агро». Це доведено висновком документальної ревізії взаємин ТОВ «Валтар-агро», ПФ ЦСІ «Аграрій», ТОВ ЦАПІ «Кредіт-агро»; висновком судово-економічної експертизи, яка підтвердила правильність виводів акту документальної ревізії; висновком акту ревізії від 26.05.2011 р.; висновком додаткової судово-економічної експертизи, яка підтвердила правильність виводів акту документальної ревізії [10]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є висновки двох ревізій і висновки експертів за результатами економічних експертиз, якими перевірені акти ревізій. Обвинувачуваний з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – уповноважена особа об'єкту контролю. При цьому висновки ревізій визнано судом належним доказом, який підтверджує обставини кримінального правопорушення, які доводились стороною обвинувачення: відсутність розрахунків за поставлений товар, обставини переоформлення товару. Висновками експертиз процесуально підтверджені і закріплені результати висновків актів ревізій.

Вироком від 08.10.2015 р. у справі №183/6162/14-к визнано особу винною (за ч. 5 ст. 191, ч. 1 ст. 366 КК України). Судом встановлено, що обвинуваченим вчинено розтрату зерна пшениці Аграрного фонду в кількості 6 155 тон на суму 11506825 грн. Це доведено актом позапланової ревізії ТОВ «Новомосковське» від 21.01.2013 р.; актом позапланової ревізії Аграрного фонду від 09.11.2012 р.; довідкою ДФІ від 25.12.2012 р.; довідкою ДФІ від 03.01.2013 р.; висновком судово-економічної експертизи від 27.06.2013 р. [11]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є акти двох ревізій, висновок експерта за результатами судово-економічної експертизи, яким підтверджені висновки акту ревізії. Крім того, судом окремо визначається в якості доказів вини особи 5 довідок, складених за результатами зустрічної звірки, які мали бути в додатках до акту ревізії, а також документи, що використовувалися для проведення ревізії, що може свідчити про факт процесуальної фіксації зазначених документів стороною обвинувачення шляхом складання протоколу процесуальної дії. Обвинувачуваний стороною обвинувачення з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особа об'єкту контролю. При цьому акти ревізій, висновок експерту, інші документи визнано судом належними доказами, які підтверджують обставини кримінального правопорушення, які доводились стороною обвинувачення.

Вироком від 15.05.2014 р. у справі №757/24971/13-к визнано особу винною (за ч. 5 ст. 191, ч. 1 ст. 366 КК України). Судом встановлено, що внаслідок умисних дій обвинуваченого ДП НСК «Олімпійський» було заподіяно матеріальну шкоду на загальну суму 276 504 грн. Це доведено актами ревізії ДП НСК «Олімпійський» від 06.03.2009 р., від 06.09.2010 р.; показаннями свідків-ревізорів, які в судовому засіданні підтвердили висновки ревізій [12]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є акти двох ревізій, показання працівників органу державного фінансового контролю (ревізорів), які брали участь у проведенні ревізій. Обвинувачуваний з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особа об'єкту контролю. При цьому акти ревізій, показання ревізорів визнано судом належними

доказами, які підтверджують обставини кримінального правопорушення, які доводились стороною обвинувачення.

Вироком від 16.04.2014 р. у справі №1-226/11 визнано особу винною (за ч. 5 ст. 191, ч. 2 ст. 28, ч. 2 ст. 366, ч. 1 ст. 209 КК України). Судом встановлено, що обвинувачений з коштами в сумі 741 000 грн для придбання екскаватора вчинив фінансові операції, що призвели до непоставки техніки. Це доведено актом від 27.10.2009 р. ревізії ДП «Рівнеторф»; висновком судово-економічної експертизи від 05.05.2010 р., яким підтверджено акт ревізії в частині непоставки ТОВ НВП «Надра-Ресурс» на ДП «Рівнеторф» екскаватора марки ЕО-3223 [13]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є акт ревізії, висновок експерта за результатами судово-економічної експертизи, яким підтверджені висновки акту ревізії. Обвинувачуваний з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особа об'єкту зустрічної звірки. При цьому акт ревізії, висновок експерта визнано судом належними доказами, які підтверджують обставини кримінального правопорушення, що доводились стороною обвинувачення.

Вироком від 30.10.2015 р. у справі №695/4935/14-к визнано особу винною (за ч. 5 ст. 191 КК України). Судом встановлено, що обвинувачена перевела в готівку і привласнила на користь невстановленій слідством особі виділені на утримання школи-інтернат Черкаською обласною радою бюджетні кошти на загальну суму 887176 грн. Це доведено показаннями свідка-ревізора, який проводив ревізію Золотоніської загальноосвітньої санаторної школи-інтернат; актом ревізії від 27.09.2013 р., згідно якого документально зафіксовані порушення використання бюджетних коштів; даними судово-економічної експертизи від 07.07.2014 р., згідно з якою підтверджено висновки ревізії [14]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є акт ревізії, висновок експерта за результатами судово-економічної експертизи, яким підтверджені висновки акту ревізії, показання працівника органу державного фінансового контролю (ревізора), який брав участь у проведенні ревізії.

Обвинувачуваний стороною обвинувачення з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особа об'єкту контролю.

Досліджуючи за допомогою пошукової системи ЄДРСР судові вироки, які виносилися в період 01.01.2014 по 01.09.2017 р.р. у справах за обвинуваченням осіб у вчиненні кримінальних правопорушень за ст. ст. 364-370 КК України, що відносяться до категорії злочинів у сфері службової діяльності (п. 3 типових категорій злочинів, за яким обвинувачується особа з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії), було виявлено вибіркоким методом за пошуковим запитом ст. 368 КК України загалом 40 вироків. Дослідивши зазначену вибірку, ми пропонуємо зупинитися на деяких типових прикладах, перевірити на них розроблені категорії поділу, а також процесуальну оцінку, яка була надана судом, доказів сторони обвинувачення.

Так, вироком від 12.09.2016 р. у справі №757/22182/16-к затверджено угоду про визнання винуватості за ч. 1 ст. 368 КК України. Судом встановлено, що у обвинуваченого, після призначення Головою комітету з конкурсних торгів ДСЗ, виник умисел на одержання неправомірної вигоди для себе з використанням службового становища від представників підприємств, які мають прийняти участь у конкурсних торгах. Актом позапланової виїзної ревізії від 02.12.2015 р. встановлено, що проведення 4 переговорних процедур закупівель вартістю 39 150 000,00 грн, учать у яких приймали: ТОВ «БМС Консалтинг», ТОВ «МККУ Мережі», Україно-Німецьке СП ТОВ «Інфоком» [15]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної моно-фіксації результатів ревізії є акт позапланової ревізії, обвинувачуваний з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особи об'єкту контролю. При цьому акт ревізії визнано судом належним доказом, який підтверджує обставини кримінального правопорушення, які доводились стороною обвинувачення: факт проведення Комітетом з конкурсних торгів закупівель за переговорними процедурами.

Вироком від 25.02.2014 р. у справі №297/429/13-к визнано особу винною (за ч. 2 ст. 364, ч. 2 ст. 366, ч. 2 ст. 191, ч. 1 ст. 366, ч. 2 ст. 368 КК України). Судом

встановлено, що обвинувачений - директор ДП радгосп-заводу «Мужіївський» умисно, переслідуючи корисливі мотиви, підписав відомість про втрати сільськогосподарської продукції внаслідок стихійного лиха, що сталося 7-10 червня 2009 року, по радгосп-заводу «Мужіївський», до якої вніс завідомо неправдиві дані щодо пошкодження посівів пшениці у господарстві Заводу на площі 140 га., збитки від якого у дійсності понесло виключно ДП «Ант-Кер». Це доведено актом ДФІ про позапланову виїзну ревізію ДП Радгосп-завод Мужіївський; висновком експерта, яким підтверджується безпідставність отримання з державного бюджету України грошових коштів у сумі 210 000,00 грн [16]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної поліфіксації результатів ревізії є акт позапланової ревізії і висновок експерта за результатами економічної експертизи, проведеної з залученням акту ревізії з додатками. Обвинувачуваний – посадова особа об'єкту контролю.

Вироком від 01.04.2015 р. у справі №642/9380/14-к визнано особу винною (за ч. 2 ст. 369-2 КК України). Судом встановлено, що обвинувачений Єрмоменко в період з 20.02.2012 р. по 03.07.2014 р., перебуваючи на посаді начальника Чугуївської міжрайонної ДФІ в Харківській області, пообіцяв посприяти іншій особі, щоб в акті планової ревізії Харківської районної державної лікарні ветеринарної медицини не відображали виявлені порушення на суму понад 376000 грн. За це він вказав про необхідність передачі йому для керівництва ДФІ в Харківській області неправомірної вигоди у сумі 1000 Євро. Робоча група ДФІ в Харківській області з розгляду спірних питань дійшла до висновку про те, що покриття витрат за рахунок коштів спеціального фонду кошторису лікарні, пов'язані з оплатою праці, працівників, які утримуються за рахунок загального фонду бюджету на загальну суму 195606 грн не відносити до збитків. Наступного дня, обвинувачений у робочому кабінеті отримав гроші у розмірі 8000 грн. для їх передачі керівництву ДФІ в Харківській області за прийняте рішення. Це доведено показаннями обвинуваченого про визнання вини, проектом акту планової ревізії; протоколом огляду місця події від 26.06.2014 р., де під час огляду в кабінеті виявлено та вилучено дві папки із матеріалами планової ревізії [17]. Таким чином,

ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної полі-фіксації результатів ревізії є показання обвинуваченого – працівника органу державного фінансового контролю, проект акту планової ревізії, протокол огляду місця події, які містять додатки у вигляді матеріалів планової ревізії. Обвинувачуваний стороною обвинувачення з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – посадова особа органу державного фінансового контролю.

Досліджуючи судові вироки за розділом «інші злочини», відмічаємо, що вироком від 04.08.2014 р. у справі №650/816/14-к визнано особу винною (за ч. 1 ст. 358, ч. 4 ст. 358 КК України). Суд встановив, що обвинувачена за допомогою комп'ютера, виготовила документ, а саме кваліфікаційні критерії та посвідчила його достовірність своїм підписом, у який внесла завідомо неправдиві відомості, що частково не відповідають дійсності. Це доведено актом позапланової ревізії від 01.11.2013 р. відділу освіти Великоолександрівської РДА [18]. Таким чином, ми вважаємо, що у даній справі формою процесуальної моно-фіксації результатів ревізії є акт позапланової ревізії, обвинувачуваний з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії – «інша особа».

Слід відзначаємо особливість, що у переважній більшості судових вироків саме акт ревізії, а не висновки ревізії розглядаються судом в якості доказів сторони обвинувачення. У зв'язку з цим, ми зазначаємо, що дійсно п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК України саме висновки ревізій можуть належати до документів доказів у кримінальному провадженні. Разом з тим висновки ревізії є невід'ємною складовою акту ревізії: містяться в констатуючій частині акту, отже виокремлення тексту таких висновків від акту ревізії, на нашу думку, не завжди видається можливим. Саме ці обставини (у виробах напряду судами не зазначаються), скоріш за все призводять до справедливого визнання судами актів ревізій, що містять висновки ревізій в якості документів доказів сторони обвинувачення.

В цілому, за наслідками аналізу судової практики, ми доходимо думки щодо великого впливу висновків ревізій на формування доказової бази сторони обвинувачення, оскільки у більшості випадків результати ревізій, що підтверджують фактичні обставини кримінального правопорушення

закріплюються іншими доказами, такими як висновки судово-економічних експертиз, показаннями свідків – ревізорів, довідками зустрічних звірок, які здійснюються під час ревізії, матеріалами, які були предметами перевірки ревізорів, тощо.

Визначальне доказове значення висновків ревізій фінансово-господарської діяльності, які використовуються стороною обвинувачення підтверджують і результати опитування суддів: 89% опитаних суддів майже ніколи, або в поодиноких випадках виносили виправдувальні вирок у справах, в яких використовувалися висновки ревізій (додаток Б.4., № 1). Так само за даними опитування слідчих: 72% опитаних слідчих у більшості випадків, або майже завжди складали обвинувальні акти (які в подальшому направлялися до суду) стосовно обвинувачених осіб в разі встановлення порушень законодавства за результатами висновків (актів) планових (позапланових) ревізій (додаток Б.2., №5).

Повертаючись до досліджуваних судових вироків, слід зазначити, що застосування розробленого нами поділу випадків використання стороною обвинувачення результатів ревізій за категоріями дозволяє якісніше досліджувати ефективність використання стороною обвинувачення відповідних доказів під час судового розгляду.

Нами з'ясовано, що використання форм процесуальної полі-фіксації результатів ревізії в якості доказів вини обвинуваченої особи має більш позитивний для сторони обвинувачення вплив на суд, ніж моно-фіксація результатів ревізії (зазвичай лише висновками або актом ревізії). Такі особливості узгоджуються і з практикою застосування приписів ст. 94 КПК України в частині, коли суд, приймаючи обвинувальний (виправдувальний) вирок, оцінює сукупність зібраних доказів з точки зору достатності та взаємозв'язку, а також узгоджується з даними анкетного опитування слідчих і суддів, які вважають за необхідне для закріплення доказового значення результатів ревізії проводити додаткові слідчі (розшукові) дії (експертиза, допит свідка-ревізора), на чому акцентувалась увага в попередніх підрозділах дослідження.

Таким чином досліджені судові вироки у справах, в ході розгляду яких судами вивчалися надані стороною обвинувачення висновки, акти ревізій, а також докази, що були оформлені в результаті застосування інших форм процесуальної фіксації результатів ревізії, на нашу думку, свідчать про наукову цінність запропонованого нами поділу випадків використання стороною обвинувачення результатів ревізій за категоріями.

3.2. Особливості використання стороною захисту результатів ревізії

Завдяки такій засаді кримінального провадження, як змагальність сторін та свобода в поданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості, стороні захисту в порядку ст. 93 КПК України надається право збирання доказів шляхом, зокрема, витребування та отримання від органів державної влади, підприємств, установ, організацій, висновків ревізій [1].

Разом з тим, ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні кримінального правопорушення і має бути виправданим, якщо сторона обвинувачення не доведе винуватість особи поза розумним сумнівом, що передбачено ч. 2 ст. 17 КПК України, отже сторона захисту не зобов'язана доводити суду невинуватість обвинуваченої особи [1].

Сторона захисту має право ініціювання проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій та інших процесуальних дій, а також шляхом здійснення інших дій, які здатні забезпечити подання суду належних і допустимих доказів [1]. О.С. Старенький справедливо зазначає, що однією з умов забезпечення ефективності функціонування засади змагальності у кримінальному провадженні є наділення суб'єктів доказування належними процесуальними правами та закріплення дієвих механізмів їх реалізації [19, с. 192]. Проте, В.В. Рожнова звертає увагу на особливість, що надання сторонам права на витребування та отримання від органів державної влади, зокрема, висновків ревізій, актів перевірок, ще не означає рівності в їх фактичному забезпеченні. Практика сьогодення, на її думку засвідчує, що, якщо реалізація цих повноважень

представниками сторони обвинувачення (передусім прокурором, слідчим, керівником органу досудового розслідування) зазвичай труднощів не викликає (через наявність системи заходів забезпечення, зокрема заходів примусу), то представники сторони захисту зазвичай стикаються зі значними труднощами в реалізації наданих повноважень щодо збирання фактичних даних. Ці труднощі зумовлені як відсутністю правової регламентації порядку реалізації наданих повноважень, так і дієвих гарантій їх виконання, а також низьким рівнем правосвідомості окремих фізичних і посадових осіб, які допускають ігнорування звернень і запитів, зокрема й адвокатських, їх виконання з порушенням встановлених строків [20, с. 102]. А.О. Матвійчук відзначає особливість доступу особи до акта ревізії. Так, до моменту передачі акта позапланової/планової ревізії правоохоронному органу – ініціатору такої ревізії для долучення до матеріалів кримінального провадження, такий акт є документом, що створений у діяльності суб'єкта владних повноважень і містить публічну інформацію. А відтак ДАСУ зобов'язано надати особі (обвинуваченому) доступ до інформації, що її стосується [21, с. 104]. Ми, у свою чергу, звертаємо увагу на те, що згідно ч. 2 ст. 92 КПК України, в разі подання стороною захисту зібраних нею доказів, обов'язок доказування належності та допустимості поданих доказів покладається у такому випадку на сторону захисту [1].

Досліджуючи особливості ініціювання стороною захисту проведення ревізій підконтрольних (у визначенні ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [22]) органу державного фінансового контролю установ, зазначимо наступне. Пунктом 3 ч. 5 ст. 11 цього Закону визначено, що однією з підстав проведення позапланової виїзної ревізії є обставини виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою, якщо підконтрольна установа не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державного фінансового контролю протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту [22]. Таким чином, у разі, якщо підзахисний мав правові відносини з підконтрольною установою (наприклад, є або був посадовою

особою такої установи, або є посадовою, уповноваженою особою юридичної особи, що має правові відносини з підконтрольною установою) – сторона захисту, на нашу думку, має право звернутися до органу ДАСУ щодо перевірки відомостей, що можуть мати доказове значення у кримінальному провадженні. Можлива відсутність пояснень підконтрольної установи на обов'язковий письмовий запит органу ДАСУ в такому разі буде підставою для проведення позапланової виїзної ревізії, яка має дослідити і перевірити відомості, що були предметом звернення сторони захисту до органу ДАСУ. Разом з тим, слід відзначити, що за поясненнями працівників центрального апарату ДАСУ – правозастосування цієї норми на практиці відсутнє.

Частиною 13 ст. 11 цього Закону визначено, що обмеження у підставах проведення ревізій, не поширюються на ревізії, що проводяться, зокрема, на звернення підконтрольної установи [22]. Таким чином, доходимо висновку, що в разі, якщо підозрювана, обвинувачена особа є посадовою особою організації (підприємства), яка відноситься до підконтрольної установи – сторона захисту має право і практичну можливість в разі, якщо результати відповідної ревізії на думку сторони захисту зможуть довести обставини, що виключають кримінальну відповідальність або є підставою закриття кримінального провадження відносно підзахисного, за зверненням підконтрольної установи ініціювати перед органом ДАСУ проведення як планової, так і позапланової ревізії.

Разом з тим, згідно п. 6 розділу 3 Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у ДАСУ та її міжрегіональних територіальних органах, який затверджено Наказом ДАСУ від 24.11.2016 р. №149 – за зверненнями, в яких повідомляється про факти порушень законодавства з фінансових питань на підприємствах, в установах чи організаціях, підконтрольних органу державного фінансового контролю, приймається одне з рішень щодо: 1) включення питань, порушених у зверненні, до програми контрольного заходу, що вже розпочата або буде проводитися; 2) призначення контрольного заходу в установленому порядку; 3) відмови у проведенні контрольного заходу у випадках, коли вирішення порушених у зверненні питань не належить до компетенції органу

державного фінансового контролю, якщо зазначені питання вже були перевірені попередніми контрольними заходами [23].

Таким чином до ще однієї особливості ініціювання стороною захисту проведення ревізії, ми відносимо, що сторона захисту може в позапроцесуальному порядку звернутися до органу ДАСУ з метою ініціювання проведення ревізії підконтрольної установи з питань, дослідження яких на її думку зможе забезпечити доведення обставин, що виключають кримінальну відповідальність або є підставою закриття кримінального провадження відносно підзахисного.

За результатами проведення ревізії в підконтрольній установі у зазначених випадках, в порядку ч. 3 ст. 93 КПК України, зокрема шляхом направлення адвокатського запиту, що передбачено приписами ст. ст. 20, 24 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [24] сторона захисту, на наше переконання, має право витребувати та отримати від ДАСУ і / або відповідної підконтрольної установи належним чином засвідчену копію висновків, акту за результатами такої ревізії і подати відповідне клопотання про залучення відповідних документів до матеріалів кримінального провадження. Разом з тим в разі, якщо матеріали ревізії (акт, висновки) вже були направлені органу досудового розслідування і містяться в матеріалах кримінального провадження, про що стало відомо відповідному органу ДАСУ – на практиці, як правило, без наявності дозволу слідчого або прокурор орган ДАСУ відмовляє стороні захисту у наданні відповідних матеріалів ревізії, посилаючись на приписи ст. 222 КПК України, посилаючись на не можливість розголошення відомостей досудового розслідування.

Досліджуючи особливості використання стороною захисту, на користь обвинуваченого, висновків ревізії підконтрольної органу державного фінансового контролю установи, наведемо декілька судових вироків, що внесені до ЄДРСР і містять відповідні відомості. Так, вирок від 15.09.2014 р. у справі №1-251/12 виправдано особу за відсутністю складу злочину, передбаченого ч. 5 ст. 191, ч. 3 ст. 209 КК України [25]. Судом встановлено, що особа обвинувачувалась у тому, що працюючи на посаді заступника начальника ГУ МВС України у Черкаській

області, діючи умисно, з корисливих мотивів заподіяла державі шкоду в розмірі 431455 грн, заволодівши державними коштами на загальну суму 326147 грн та одержала незаконну матеріальну вигоду на загальну суму 105307 грн. Дані обвинувачення не знайшли свого підтвердження в ході судового розгляду, що підтверджується актом ревізії від 07.01.2012 р., згідно з яким спричинення УМВС України в Черкаській області збитків в сумі 431455 грн за період з жовтня 2009 року по березень 2010 року включно, не встановлено [25]. Враховуючи те, що на час призначення ревізій підконтрольної ДФІ в Черкаській області ГУМВС України підозрюваний у вчиненні кримінального правопорушення за ч. 5 ст. 191 КК України займав посаду заступника начальника підконтрольної установи, на наш погляд, сторона захисту через звернення самої установи, в порядку ч. 13 ст. 11 Закону мала право ініціювати питання проведення ревізії з метою перевірки фактів завдання збитку державі, які у подальшому не знайшли підтвердження в висновках ревізії, що і було зафіксовано в мотивувальній частині вироку суду.

Відсутність практичної перспективи притягнення до кримінальної відповідальності обвинувачених осіб підтверджується результатами опитування слідчих, ревізорів, суддів, які вважають, що у разі не встановлення будь-яких порушень законодавства, матеріальної шкоди (збитків) за результатами ревізії – подальші слідчі (розшукові), процесуальні дії не призводять до здобуття необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення (додаток Б.1., №7).

Вироком від 29.03.2011 р. у справі №1-67/2011 виправдано на той час начальника КРА в м. Жовті Води Гаврилову Л.В. за відсутністю в діях складу злочинів за ч.1 ст. 366, ч.2 ст. 368 КК України. Судом встановлено, що у відділі освіти перевірялось використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на соціально-економічний розвиток регіонів. На початку проведення вказаної зустрічної звірки у начальника КРВ в м. Жовті Води, за даними сторони обвинувачення, виник умисел на внесення до довідки про результати зустрічної звірки у СПД Буренка В.В. завідомо неправдивих відомостей про завищення вартості виконаних робіт, шляхом складання декількох довідок про

результати зустрічних звірок з кінцевою метою примусити СПД Буренко В.В. надати хабар. За даними слідства 06.03.2009 р. обвинувачена вдруге особисто підписала завідомо неправдивий офіційний документ -довідку №7 від 10.03.2009 р. про результати зустрічної звірки, а 07.03.2009 в приміщенні магазину «Ювілейний» отримала хабар, у вигляді плазмового телевізору А410 вартістю 7900 грн. за ціною 6500 грн. Після цього, 11.03.2009 р. обвинувачена вчетверте особисто підписала офіційний документ, що став в подальшому невід'ємною частиною акту ревізії. В судовому засіданні підсудна пояснила, що попередні три довідки які по черзі згодом передруковувалася, були робочими варіантами, а сама довідка не є офіційним документом, контрольним заходом, не оскаржується в суді, оскільки дані викладені в довідці фіксуються в акті ревізії, який не змінювався. Судом встановлено, що з правової точки зору більш обґрунтованими є саме дані викладені в попередніх трьох варіантах довідок, а не в останній довідці, яка увійшла до акту. Але вказана оцінка та обставини виходять за межі обвинувачення Гаврилової Л.В., зауваження до акту ревізії були розглянуті, та вказаний акт не оскаржувався [26].

З наведених висновків суду, ми доходимо висновку, що сторона захисту успішно використала таку особливість, як відсутність факту судового оскарження акту ревізії (чи наприклад письмової вимоги за наслідками встановлених за висновками ревізії порушень законодавства), додатки до якого, у вигляді довідки зустрічної звірки, використовувалися стороною обвинувачення, в якості доказу службового підроблення, а також складової (засоби, знаряддя) об'єктивної сторони факту одержання неправомірної вигоди. Судом було встановлено, що попередні редакції довідки зустрічної звірки були більш обґрунтовані, проте це, на думку суду, виходить за межі обвинувачення і окремо прокуратурою акт відповідної ревізії не оскаржений. Крім того, обвинувачена-ревізор, що приймала безпосередню участь в проведенні ревізії надала суду показання про те, що відповідна довідка зустрічної звірки не є офіційним документом, отже суд прийшов до висновку відсутності предмету і складу злочину, в якому вона обвинувачується. Показання обвинуваченого-ревізора є формою процесуальної

фіксації ідеальних образів, пізнаних ревизором під час проведення ревізії, що було успішно використано стороною захисту у справі.

Вироком від 14.09.2015 у справі №317/904/13-к визнано начальника ДФІ в Запорізькій області Малеха В.П. невинуватим у пред'явленому обвинуваченні за ч. 3 ст. 368 КК України у зв'язку з недоведеністю. Особа обвинувачувалася у тому, що діючи умисно, з корисливих мотивів, з метою одержання хабара, висунув директору ТОВ «Буденергостандарт» вимогу передачі йому хабара у розмірі 10.000 доларів США за те, що ДФІ в Запорізькій області складе довідку зустрічної звірки ТОВ «Буденергостандарт» в інтересах директора підприємства без відображення будь-яких порушень законодавства і завищення об'єму виконаних робіт для Запорізького національного університету, або з незначними порушеннями. За даними слідства, Малеха В.П. надав вказівку начальнику відділу ДФІ, яка не була обізнана в злочинних намірах, зобов'язати підлеглого їй головного державного фінансового інспектора скласти та видати довідку №03-21/76 від 27.12.2012 р. зустрічної звірки ТОВ «Буденергостандарт» без відображення будь-яких порушень законодавства, або з незначними порушеннями. Суд критично оцінив покази потерпілого, оскільки з досліджених в судовому засіданні письмових доказів встановлено, що ще станом на 18.12.2012 р. фактична перевірка діяльності організацій вже була проведена [27]. З наведених висновків суду, ми доходимо висновку, що сторона захисту успішно використала в інтересах обвинуваченого результати ревізії, вказавши на те, що 18.12.2012 р. була складена за декілька днів до отримання другої частини умовного хабара, службовими особами Держфінінспекції фактична перевірка діяльності організацій вже була проведена, зафіксовано завищення об'ємів робіт на 26245 грн, а 25.12.2012 р. вказані завищення об'ємів робіт відшкодовані, що призвело до зникнення об'єктивної можливості обвинуваченого використати своє службове становище за невиконання в інтересах потерпілого, дій спрямованих на не відображення будь-яких порушень законодавства. Один з ревизорів, що приймала безпосередню участь в проведенні ревізії надала показання про відсутність вказівок від обвинуваченого щодо

викривлення результатів зустрічної звірки, що свідчить про вдале використання на користь інтересів обвинуваченого показань свідка-ревізора.

Щодо особливостей ініціювання стороною захисту проведення позапланових виїзних ревізій суб'єктів господарської діяльності, які не віднесені до підконтрольних установ, ми зазначаємо, що згідно ч. 7, 8 ст. 11 Закону – такі ревізії проводяться органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, документи, які відповідно до частин п'ятої і сьомої цієї статті свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду - інші відомості [22]. Разом з тим п. 2.4. Порядку взаємодії передбачена можливість проведення позапланової виїзної ревізії на підставі рішення суду лише за зверненням правоохоронного органу. При цьому правоохоронний орган у робочому порядку (усно) узгоджує орієнтовну дату початку ревізії із структурним підрозділом (або працівником) органу ДАСУ, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії [28]. У разі наявності відповідного судового рішення про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії – лише правоохоронний орган має законне право звернутися до органу ДАСУ з наданням такого судового рішення для проведення позапланової виїзної ревізії об'єкту контролю. Таким чином, на нашу думку, сторона захисту позбавлена законного права безпосередньо, за відсутності ініціювання такого питання слідчим або прокурором, звертатися як до слідчого судді з відповідним клопотанням про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії, так і до органу ДАСУ в разі можливого отримання судового рішення про надання такого дозволу.

Статтею 220 КПК України визначено, що клопотання, зокрема сторони захисту, про виконання будь-яких процесуальних дій слідчий, прокурор зобов'язані розглянути в строк не більше трьох днів з моменту подання і задовольнити їх за наявності відповідних підстав. Про повну або часткову відмову в задоволенні клопотання виноситься вмотивована постанова, копія якої

вручається особі, яка заявила клопотання, у а у разі неможливості вручення з об'єктивних причин - надсилається їй [1]. При цьому ст. 303 КПК України визначено, що на досудовому провадженні можуть бути оскаржені такі рішення, дії чи бездіяльність слідчого або прокурора, як зокрема, бездіяльність слідчого, прокурора, яка полягає у нездійсненні інших процесуальних дій, які він зобов'язаний вчинити у визначений КПК строк; рішення слідчого, прокурора про відмову в задоволенні клопотання про проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій [1]. Таким чином, сторона захисту має право звернутися із клопотанням до слідчого, прокурора про направлення до слідчого судді клопотання про надання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. При цьому, на нашу думку, особливістю є те, що оскільки відповідне клопотання слідчого, прокурора до суду не відноситься до проведення слідчих (розшукових) дій, то можлива відмова слідчого, прокурора, викладена у формі вмотивованої постанови, на клопотання сторони захисту з питання проведення позапланової виїзної ревізії не може бути оскаржена на досудовому провадженні в порядку ст. 303 КПК України.

Як зазначається в узагальненні «Про практику розгляду скарг на рішення, дії чи бездіяльність органів досудового розслідування чи прокурора під час досудового розслідування», що викладено в пункті 1.3. листа ВССУ з розгляду цивільних і кримінальних справ від 12.01.2017, бездіяльності, яка підлягає оскарженню відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 303 КПК відповідає бездіяльність, яка виникає внаслідок невиконання вимог ст. 220 КПК згідно з якою клопотання сторони захисту... про виконання будь-яких процесуальних дій слідчий, прокурор зобов'язані розглянути в строк не більше трьох днів з моменту подання і задовольнити їх за наявності відповідних підстав. При цьому, як зазначає ВССУ, відповідна бездіяльність може бути зумовлена не лише не вчиненням процесуальної дії в межах встановлених зазначеною нормою строків, а й неналежним розглядом клопотання, зокрема, залишенням його без процесуального реагування або неналежним на нього процесуальним реагуванням [29]. За п. 6

зазначеного листа, правова позиція ВССУ збігається із зазначеною вище нашою думкою, оскільки в узагальненні зазначається, що п. 7 ч. 1 ст. 303 КПК передбачене право на оскарження постанови про відмову в задоволенні клопотання про проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій, а не будь-яких процесуальних дій, для проведення яких учасник кримінального провадження вносив клопотання слідчому. З огляду на зазначене слідчі судді, на наш погляд, обґрунтовано відмовляють у відкритті провадження, якщо скарга зумовлена прийняттям постанови про відмову у проведенні дій, які не можуть бути віднесені до категорії слідчих (розшукових). Саме до таких дій, на нашу думку, не може бути віднесено подання клопотання до слідчого судді на отримання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії. Отже, особливістю є те, що постанова слідчого, прокурора про відмову в задоволенні клопотання щодо отримання дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії не може бути оскаржена стороною захисту до слідчого судді на досудовому провадженні.

У випадках, коли висновки планової, позапланової виїзної ревізії, що містяться в матеріалах кримінального провадження, вже містять фактичні дані, що доводять винуватість підзахисного у вчиненні кримінального правопорушення, вид і розмір шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, тощо – сторона захисту має право за процедурою адміністративного судочинства оскаржити вимогу органу державного фінансового контролю про усунення порушень, які викладені в акті ревізії, що міститься в матеріалах кримінального провадження. При цьому сам акт або висновки ревізії окремо не можуть бути оскаржені з наступних причин.

Статтею 13 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначено, що дії або бездіяльність посадових осіб органу державного фінансового контролю можуть бути оскаржені в судовому або адміністративному порядку. Постановою від 10.09.2013 р. у справі № 21-237а13 Верховний Суд України дійшов наступних висновків, що дії або бездіяльність службових осіб ДКРС щодо включення до акта певних висновків не можуть бути предметом розгляду у суді, оскільки відповідно до п. 3 Порядку проведення інспектування, заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності)

та висновки на них є невід'ємною частиною акта. На думку ВСУ, це свідчить про те, що дії, пов'язані з включенням до акта висновків, є обов'язковими, тоді як самі висновки такими не є. Обов'язковою ознакою дій суб'єкта владних повноважень, які можуть бути оскаржені до суду, на думку ВСУ, є те, що вони безпосередньо породжують певні правові наслідки для суб'єктів відповідних правовідносин і мають обов'язковий характер. Висновки, викладені у акті, не породжують обов'язкових юридичних наслідків. Отже, на думку ВСУ, акт перевірки не є рішенням суб'єкта владних повноважень у розумінні ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства (далі — КАС), не зумовлює виникнення будь-яких прав і обов'язків для осіб, робота (діяльність) яких перевірялися, тому його висновки не можуть бути предметом спору [30]. На нашу думку, подібні висновки ВСУ є доволі дискусійними, оскільки ст. 17 КАС України не встановлює перелік обов'язкових ознак дій суб'єкта владних повноважень, а визначає лише питання юрисдикції адміністративних судів щодо вирішення адміністративних справ. Більш того, на наше переконання, питання щодо визначення меж дій суб'єктів владних повноважень регулюються нормами матеріального, а не процесуального права, а у випадку із органами ДКРС (ДАСУ) - регламентуються положеннями Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а не КАС України.

Згідно з п. 7 ст. 10 цього Закону органу державного фінансового контролю надається право, зокрема пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства. Пунктом 46 Порядку інспектування передбачено, що якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом ДАСУ у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього - не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження) надсилається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування [2]. Особливістю є те, що саме таке рішення (письмова

вимога) органу державного фінансового контролю, що прийняте на підставі акту ревізії, згідно висновків судової палати в адміністративних справах ВСУ може бути оскаржено в порядку адміністративного судочинства. У разі успішного оскарження такої письмової вимоги, сторона захисту, на наш погляд, має право звертатися із клопотанням про залучення відповідної постанови адміністративного суду до матеріалів кримінального провадження, в якості документального доказу, який ставить під сумнів достовірність висновків ревізії, що також містяться в матеріалах кримінального провадження.

Розглядаючи особливості, щодо судової практики оскарження письмових вимог органу державного фінансового контролю, звернемося до статистичних відомостей. Так, станом на червень 2016 р. в судах різних інстанцій лише по центральному апарату ДАСУ оскаржуються близько 40 результатів (вимог) позапланових виїзних ревізій. У разі задоволення судами таких позовів, на думку О.Г. Кикотя, це дуже негативно позначиться на результатах досудових розслідувань, у межах яких такі ревізії призначали. У зв'язку з чим, ДАСУ рекомендує в межах ст. 222 КПК України слідчим забороняти об'єктам, на яких проводилась така ревізія, розголошувати будь-які дані стосовно встановлених результатів, що унеможливить оскарження результатів позапланових виїзних ревізій до закінчення слідства [31, с. 55]. На нашу думку, такі пропозиції ДАСУ не відповідають положенням ст. 55 Конституції України і п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [32], оскільки кожному в Україні гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, до яких відносяться і посадові особи органів ДАСУ.

Прикладом особливості використання стороною захисту оскарження письмової вимоги ДАСУ (ДФІ) наведемо вирок від 30.01.2017 р. у справі №647/149/15-к визнано невинуватою особу у пред'явленому обвинуваченні у зв'язку з недоведеністю. Прокурором була обвинувачена особа у тому, що перебуваючи на посаді директора ТОВ «Маяк Агро», шляхом зловживання повноваженнями службової особи, шахрайства та службового підроблення,

заволоділа коштами зі спеціального фонду Державного бюджету України на загальну суму 3384,375 тис. грн. В якості доказів прокурором надані акт від 10.01.2014 позапланової ревізії ТОВ «Маяк Агро»; акт від 05.08.2014 позапланової ревізії Департаменту агропромислового розвитку Херсонської ОДА; акт від 05.08.2014 позапланової ревізії Управління агропромислового розвитку Бериславської РДА. Докази захисту: - постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 26.06.2014 р. № 821/727/14, якою позов ТОВ «Маяк Агро» задоволено частково, визнано протиправною та скасовано вимогу ДФІ про усунення порушень, які викладені в акті ревізії від 10.01.2014 року. На думку суду, висновки, що містяться в акті ревізії від 10.01.2014 повністю спростовуються постановою Одеського апеляційного адміністративного суду та викликають сумнів у їх достовірності [33].

Підсумовуючи вищезазначене, зазначимо, що нами із використанням статистичних даних ДАСУ, аналізу законодавства, судових вироків, результатів опитування досліджені особливості використання кримінально-процесуальних, адміністративно-процесуальних, а також позапроцесуальних юридичних засобів захисту, які дозволяють стороні захисту як в теорії, так і на практиці ефективно захищати права й інтереси підзахисного з використанням висновків, акту ревізії, що визнані або мають бути визнані в якості доказів у кримінальному провадженні.

Висновки до розділу 3

1. Встановлено, що у кримінальному провадженні застосовуються такі основні форми процесуальної фіксації отриманих фактичних даних за результатами ревізії: висновки / акт ревізії; протокол допиту ревізора в якості свідка; висновок економічної експертизи, предметом дослідження якої є акт ревізії; протокол огляду речей та документів, додатком якого є копія акту / висновків ревізії.

2. З метою систематизації, виявлення і дослідження особливостей процесуального використання результатів ревізії стороною обвинувачення сформовано наступний поділ використання результатів ревізій за категоріями: I) За типовими категоріями злочинів, за якими обвинувачується особа з використанням процесуальних форм фіксації результатів ревізії: 1) злочини проти власності; 2) злочини у сфері господарської діяльності; 3) злочини у сфері службової діяльності; 4) інші злочини; II) За категорією обвинувачених (з використанням стороною обвинувачення процесуальних форм фіксації результатів ревізії): 1) посадові (уповноважені) особи об'єкту контролю; 2) посадові (уповноважені) особи об'єкту зустрічної звірки; 3) посадові особи органу державного фінансового контролю; 4) інші особи; III) За формами процесуальної фіксації даних, отриманих за результатами проведення ревізії: 1) висновки / акт ревізії; 2) показання свідка (обвинуваченого) – працівника органу державного фінансового контролю; 3) висновок експерта за результатами економічної експертизи, проведеної з залученням матеріалів ревізії; 4) протоколи процесуальних дій, які містять додатки у вигляді матеріалів ревізії: копій висновків, акту, додатків до акту, тощо; IV) За використанням різних форм процесуальної фіксації результатів ревізії стороною обвинувачення під час судового розгляду: моно-фіксація, полі-фіксація.

3. За результатами аналізу судової практики, із застосуванням зазначеного поділу за категоріями, виявлено визначальну роль висновків ревізій фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на формування доказової бази сторони обвинувачення у кримінальному провадженні.

4. Встановлено, що законодавство надає можливість стороні захисту ініціювати проведення ревізій підконтрольних органу ДАСУ установ у випадку, якщо обвинувачений мав правові відносини з підконтрольною установою. У разі, якщо після звернення сторони захисту до органу ДАСУ щодо перевірки відомостей, що можуть мати доказове значення в кримінальному провадженні, немає пояснень підконтрольної установи на обов'язковий відповідний письмовий запит органу ДАСУ - це буде підставою для проведення позапланової виїзної

ревізії, яка має дослідити і перевірити відомості, що були предметом звернення сторони захисту до органу ДАСУ.

5. З'ясовано, що якщо підозрюваний, обвинувачений є посадовою особою підконтрольної установи – сторона захисту має право і практичну можливість у разі, якщо результати відповідної ревізії, на її думку, зможуть довести обставини, що виключають кримінальну відповідальність, або є підставою закриття кримінального провадження відносно обвинуваченого, за зверненням підконтрольної установи ініціювати перед органом ДАСУ проведення як планової, так і позапланової ревізії.

6. Сторона захисту наділена правом у позапроцесуальному порядку звернутися до органу ДАСУ з метою ініціювання проведення ревізії підконтрольної установи з питань, дослідження яких на думку захисту зможе забезпечити доведення обставин, що виключають кримінальну відповідальність або є підставою закриття кримінального провадження відносно обвинуваченого. Встановлено, що сторона захисту також має право витребувати та отримати від ДАСУ і/або відповідної підконтрольної установи належним чином засвідчену копію висновків, акту за результатами такої ревізії і подати клопотання про залучення відповідних документів до матеріалів кримінального провадження до слідчого, прокурора, суду в порядку передбаченому ст. ст. 42, 46, 93, 350 КПК України.

7. Визначено основні адміністративно-правові заходи, які пов'язані з підтвердженням або спростуванням результатів ревізій, які сторона захисту під час судового розгляду справ може використовувати на користь обвинуваченого. Зокрема у випадках, коли обвинувачена особа є посадовою особою об'єкта контролю, відповідний захід за процедурою адміністративного судочинства, в порядку передбаченому ст. 13 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» дозволяє оскаржити письмову вимогу органу ДАСУ (ДФІ) про усунення порушень, які викладені в акті ревізії, що міститься в матеріалах кримінального провадження. У випадках, коли обвинувачена особа є посадовою особою органу ДАСУ (ДФІ) може вказуватися на

відсутність факту судового оскарження в адміністративному порядку акту ревізії або письмової вимоги за наслідками встановлених за висновками ревізії порушень законодавства, матеріали якої використовувалися стороною обвинувачення, в якості доказу, наприклад, службового підроблення під час такої ревізії, а також складової (засоби, знаряддя) об'єктивної сторони злочину.

Список використаних джерел до розділу 3

1. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

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://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.

3. Бандурка О. М., Блажівський Є. М., Бурдоль Є. П. Кримінальний процесуальний кодекс України : наук.-практ. комент. 2012. URL: http://pidruchniki.com/1776050749250/pravo/obovyzok_dokazuvannya.

4. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія. 2011. URL: http://pidruchniki.com/1584072026794/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sudoa_buhgalteriy.

5. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 8 жовт. 1998 р. № 53/5. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

6. Чернявський С. С., Цуцкірідзе М. С. Актуальні проблеми призначення судово-економічних експертиз та документальних ревізій 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. 123–126.

7. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

8. 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. *Апеляційний суд 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 районного 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. 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. 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. 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. 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.

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.

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>.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі вирішено конкретне наукове завдання, що має важливе значення для науки кримінального процесу, криміналістичної методики та правозастосування, а саме: правові та організаційні засади використання висновків ревізій у кримінальному провадженні, на підставі чого отримано нові обґрунтовані теоретичні та прикладні результати, найважливішими з яких є такі:

1. Сучасний стан наукового дослідження використання спеціальних економічних знань у формі проведення ревізій та інших перевірок у кримінальному провадженні характеризується відсутністю комплексних наукових монографічних досліджень з аналізом нових положень КПК України й інших актів законодавства, а також практики їх реалізації в умовах змагального судочинства. Запропоновано авторське визначення спеціальних економічних знань як системи науково обґрунтованих і практично апробованих відомостей теоретичного та прикладного характеру в галузі економіки та фінансів, отриманих унаслідок спеціальної освіти, наукової діяльності, досвіду практичної роботи за фахом, що використовують сторони кримінального провадження з метою одержання доказової та орієнтуючої інформації у випадках і в порядку, визначеному КПК України. До процесуальних форм використання спеціальних економічних знань у кримінальному процесі належать: судово-економічна експертиза; надання консультацій спеціалістом-економістом; участь спеціаліста-економіста у процесуальних діях; використання висновків ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю (платників податків). Результати аналіз літературних джерел та даних опитувань свідчать про те, що на судову практику негативно впливає виключення з КПК України (на підставі Закону № 1697–VII від 14 жовтня 2014 р.) прав прокурора (п. 6 ч. 2 ст. 36) та слідчого (п. 4 ч. 2 ст. 40) самотійно призначати ревізії та перевірки. Чинний позапроцесуальний порядок призначення ревізій і перевірок перешкоджає швидкому та повному розслідуванню, у багатьох випадках призводить до втрати важливих доказів, які можуть слугувати базою обвинувачення.

2. На основі дослідження кримінальної процесуальної регламентації спеціальних економічних (бухгалтерських) знань у кримінальному процесі в різні часи виокремлено етапи розвитку законодавства щодо використання матеріалів ревізій і перевірок: перший етап (XIX ст. – 1917 р.) – унормування положеннями Зводу законів Російської імперії 1857 р., Статуту кримінального судочинства 1864 р. практики проведення документальних ревізій і залучення як спеціалістів контролерів (ревізорів) на стадії досудового провадження та в судовому процесі Російської Імперії; другий етап (1917 – 1922 рр.) – створення національних органів Державного Контролю, запровадження спеціального порядку використання результатів ревізії у кримінальному судочинстві УНР, Української Держави; третій етап (1922 – 1960 рр.) – дія положень КПК УСРР 1922 р., 1927 р. і КПК УССР; четвертий етап (1960 – 2012 рр.) – трансформація інститутів судочинства в умовах реалізації КПК 1960 р.; п'ятий етап (з 2012 р.) – визначення статусу висновків ревізії (перевірки) як документів з одночасним обмеженням процедури призначення позапланової виїзної ревізії (перевірки) сторонами кримінального провадження.

3. За результатами порівняльно-правового аналізу законодавства України та інших країн (Франції, Польщі, ФРН, США, Російської Федерації, Республіки Казахстан та Киргизької Республіки), яке регулює порядок призначення та використання результатів спеціальних фінансових перевірок у кримінальному процесі, визнано помилковим підхід законодавців окремих країн колишнього СРСР, у яких відсутня чітка регламентація процедури призначення документальних перевірок, у тому числі ревізій, що зумовлює значні труднощі в їх оцінці сторонами кримінального провадження і судом. Найбільш перспективним для запровадження в правовому полі України вважається досвід Франції та Польщі, законодавством яких надано широкі повноваження ревізору (аудитору) щодо збирання доказів у межах перевірки за зверненням органів слідства і прокурора, у тому числі шляхом самостійного проведення допитів та інших процесуальних дій. Окремі положення французької моделі кримінального судочинства може бути враховано в частині внесення змін до КПК України (з законодавчим

запровадженням інституту дізнання), що забезпечуватимуть спрощений порядок процесуального закріплення доказів, отриманих унаслідок проведення ревізій та інших перевірок.

4. Ревізія як форма державного фінансового контролю і, водночас, засіб збирання доказів у кримінальному провадженні полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і спрямована на забезпечення виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винуватих у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Законодавством чітко закріплено порядок ініціювання, призначення і проведення ревізії, а також оформлення, використання й оскарження її результатів. Позаплановою вважається ревізія, яка проводиться на підставі рішення суду у кримінальному провадженні. Результати ревізії під час розслідування злочинів у господарській, фінансовій сфері відіграють визначальну роль у забезпеченні швидкого, повного й неупередженого розслідування і судового розгляду. Її матеріали можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою підтвердження, закріплення і доповнення висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами кримінального провадження сприяють вирішенню питань, що були поставлені ревізоріві судом, стороною кримінального провадження.

5. Процедура підготовки та призначення ревізії у кримінальному провадженні після виключення законодавцем зі ст. ст. 36 і 40 КПК України права прокурора і слідчого призначати ревізії (перевірки) втратила процесуальний характер і відтоді визначається Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а також положеннями відомчих (міжвідомчих) підзаконних нормативно-правових актів, що призвело до неоднозначної практики вирішення відповідних клопотань слідчого та прокурора судами. Доведено, що відмова органів ДАСУ від проведення ревізій у кримінальних провадженнях була головною причиною закриття кримінальних проваджень через відсутність достатніх доказів причетності певних осіб до вчинення кримінальних правопорушень. З метою відновлення кримінальної

процесуальної регламентації процедури призначення позапланових ревізій (перевірок), на необхідності яких наголошують 74 % опитаних, у межах дослідження розроблено проект Закону України «Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)» від 22 травня 2017 р., реєстр. № 6482, яким запропоновано процесуальний порядок розгляду і вирішення слідчим суддею питання щодо призначення ревізії (перевірки) як заходу забезпечення кримінального провадження, зокрема: 1) доповнити частину другу статті 131 КПК України «Види заходів забезпечення кримінального провадження» новим пунктом 10 «Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки»; 2) після глави 18 КПК України додати главу 181 «Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки» (з доповненням ст. 2131–2135), які визначають порядок розгляду і вирішення слідчим суддею клопотань про призначення ревізій, перевірок у кримінальному провадженні; 3) до ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» внести зміни, які законодавчо врегулюють питання узгодження дати початку позапланової виїзної ревізії. З метою законодавчого врегулювання процедури проведення ревізій запропоновано обмеження терміну розгляду слідчим суддею клопотання про призначення ревізії (перевірки) трьома днями з дня його надходження. Для запровадження єдиних підходів до взаємодії слідчих та органів ДАСУ на етапі призначення і проведення ревізій з метою усунення типових недоліків надано авторську редакцію проекту Порядку взаємодії між ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами.

6. Оскільки за КПК України висновок ревізії належить до документів як джерел доказів, їх перевірка здійснюється шляхом дослідження змісту документальних матеріалів перевірки (довідок, розрахунків, відомостей, пояснень тощо) та спрямована на вирішення двох ключових питань: наскільки якісно проведено ревізію (з позицій повноти, несуперечності, логічної послідовності зібраних відомостей) та яке значення її результатів для кримінального провадження (шляхом зіставлення з іншими зібраними у кримінальному

провадженні доказами). Для суб'єктів кримінального провадження вкрай важливим є спосіб (вибірковий або суцільний) дослідження ревизором (аудитором) поставлених перед ним питань. З цією метою у межах дисертаційної роботи розроблено проект змін до Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування (затверджено наказом ДФІ, зі змінами і доповненнями, від 14 грудня 2011 р. № 90). Оскільки орган досудового розслідування (прокурор, суд) позбавлений можливості перевірити шляхом ініціювання повторної позапланової ревізії відомості, які не були досліджені в межах раніше проведеної ревізії, єдиний спосіб, який надано законодавцем, – призначення судово-економічної експертизи. За сталою практикою (89 % опитаних) висновок ревізії є предметом повторної перевірки в межах судово-економічної експертизи лише в разі неякісного, неповного або неправильного проведення ревізії, що підтверджується матеріалами кримінального провадження, зокрема показаннями свідків та підозрюваних (обвинувачених), висновками інших категорій експертів, результатами проведення слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій.

7. Сторона обвинувачення застосовує такі основні форми процесуальної фіксації результатів ревізії: висновки (акти) ревізії; протокол допиту ревизора як свідка; висновок судово-економічної експертизи, предметом дослідження якої є висновок (акт) ревізії; протокол огляду речей та документів, додатком до якого є копія висновку (акта) ревізії. Типові процесуальні сценарії використання стороною обвинувачення висновків ревізій визначаються: категорією кримінальних правопорушень (злочини проти власності; злочини у сфері господарської та службової діяльності; інші злочини); формою вини (умисел, злочинна недбалість) і характеристиками підозрюваних та обвинувачених (посадові особи об'єкта контролю, об'єкта зустрічної звірки, органу державного фінансового контролю; інші особи); процесуальною формою фіксації обставин кримінального правопорушення, встановлених у матеріалах ревізії (монофіксація, поліфіксація).

8. Сторона захисту може використовувати як кримінально-процесуальні, так і адміністративно-правові засоби, які дають змогу доводити обставини, що виключають кримінальну відповідальність або є підставою для закриття

кримінального провадження стосовно підозрюваного (обвинуваченого) у справах, у яких можуть використовуватися результати ревізій. До таких засобів належать: право ініціювати проведення ревізії підконтрольної установи в разі, якщо обвинувачений мав з нею правові відносини; можливість в адміністративно-правовому порядку оскаржувати письмові вимоги органу ДАСУ за наслідками встановлених висновками ревізії порушень законодавства, а в разі скасування такої вимоги – долучати до матеріалів кримінального провадження відповідні судові рішення в адміністративній справі; витребувати та отримувати від ДАСУ і/або відповідної підконтрольної установи належним чином засвідчену копію висновків, акта за результатами такої ревізії і подати відповідне клопотання про долучення відповідних документів до матеріалів кримінального провадження до слідчого, прокурора, суду в порядку, передбаченому ст. 42, 46, 93, 350 КПК України.

ДОДАТКИ

Додаток А

Анкети анонімного опитування суб'єктів, які беруть участь у підготовці, призначенні і проведенні ревізії у кримінальному провадженні

А. 1. Анкета слідчого органу досудового розслідування

Загальні запитання:

1. Враховуючи виключення із ст. 36, 40 КПК України Законом № 1697-VII від 14.10.2014 повноважень слідчого і прокурора, щодо призначення ревізії, перевірки у порядку, визначеному законом та суперечної судової практики з цих питань(справа 760/18316/16-к та інші) – чи вважаєте ви за доцільним повернути до КПК України відповідні повноваження слідчому/прокурору, в разі якщо так, то за допомогою якого механізму?

- 1) повноважень слідчого і прокурора наразі і так достатньо
- 2) в частині цих повноважень треба повернутися до попередньої редакції КПК 2014 року ст. 36, 40 КПК України
- 3) до частини другої ст. 131 КПК України в якості заходів забезпечення кримінального провадження внести 10) надання дозволу на проведення або призначення ревізії, перевірки та передбачити порядок розгляду такого клопотання

2. У 2016-2017 році Держаудитслужбою розробляється новий порядок взаємодії з правоохоронними органами на зміну порядку, затвердженому спільним наказом від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. Чи вважаєте ви за необхідним залишення відображення ревізорами в акті ревізії в разі встановлення внаслідок порушення законодавства розміру заподіяної матеріальної шкоди(збитків)?

- 1) так вважаю
- 2) вважаю не доцільним, в разі встановлення фактів порушення законодавства, які призвели до збитків, відображення в акті розмірів таких збитків

3. Чи вважаєте Ви за доцільним і таким, що сприяє досягненню завдань кримінального провадження, перед направленням клопотання слідчого до суду про надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, імперативні повноваження Держаудитслужби щодо узгодження слідчим дати початку ревізії із структурним підрозділом Держаудитслужби?

- 1) вважаю таке узгодження за доцільним
- 2) ні, це не відповідає приписам ст. 28 КПК України, відповідно до яких виключно прокурор та слідчий суддя забезпечують розумні строки проведення досудового розслідування
- 3) вважаю таке узгодження за доцільним, але воно може бути обмежено певним максимальним строком щодо дати початку ревізії(щоби дата початку ревізії не відстрочувалася на строки 6-12 місяців від моменту звернення органу досудового слідства до підрозділу Держаудитслужби).

4. Наскільки на вашу думку висновки (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності впливають на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду в частині встановлення відповідальних у вчиненні кримінального правопорушення осіб або встановлення обставин відсутності події кримінального правопорушення або відсутності в діянні складу кримінального правопорушення?

- 1) не впливають

- 2) мають опосередкований вплив
- 3) мають великий вплив

5. Виберіть найбільш ефективну на Вашу думку форму використання спеціальних економічних(бухгалтерських) знань для досягнення завдань кримінального провадження

- 1) податкова перевірка
- 2) (поза)планова ревізія фінансово-господарської діяльності
- 3) висновок експерта-бухгалтера, експерта-економіста
- 4) залучення до слідчих, процесуальних дій спеціаліста

6. Чи вважаєте Ви ефективними, в разі встановлення порушень законодавства за результатами (поза)планової ревізії фінансово-господарської діяльності проведення наступних пов'язаних слідчих, процесуальних дій(можна вибрати декілька варіантів):

- 1) залучення експерта з метою отримання експертного висновку за матеріалами проведеної ревізії
- 2) допит в якості свідка спеціаліста, який брав участь у проведенні ревізії
- 3) вважаю достатнім отримання лише відповідного висновку ревізії з встановленими ревізорами порушеннями законодавства, які є предметом досудового розслідування

7. Враховуючи наявну практику, чи вважаєте Ви перспективним, здійснюючи подальші слідчі, процесуальні дії, встановлення події та складу кримінального правопорушення у кримінальному провадженні в разі, якщо за результатами позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди(збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування?

- 1) зазвичай у таких випадках подальші слідчі, процесуальні дії не призводять до здобуття необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення
- 2) незважаючи на відсутність встановлення порушень законодавства, або обставин які є предметом вивчення досудового розслідування за результатами ревізії, під час здійснення подальших слідчих дій зазвичай вдається встановити особу(осіб), яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення

Специфічні запитання

1. Як часто у своїй практиці Ви узгоджували орієнтовну дату початку позапланової ревізії із структурним підрозділом (або відповідальним працівником) органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) перед направленням клопотання до слідчого судді щодо надання дозволу на проведення ревізії?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

2. Які підстави відмови у проведенні позапланової ревізії надходили до вашого правоохоронного органу від органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) під час розслідування кримінальних проваджень?

- 1) такі випадки відсутні
- 2) ненадання ухвали суду на дозвіл у проведенні позапланової ревізії
- 3) недотримання 5-денного терміну направлення ухвали суду до дати початку ревізії

- 4) відсутність повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення в кримінальному провадженні щодо невідконтрольної установи для органу державного фінансового контролю
 - 5) відсутність в ухвалі суду дати початку та закінчення ревізії
 - 6) відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом орієнтовної дати початку позапланової ревізії
 - 7) заборона у проведенні позапланової ревізії частіше одного разу на квартал
 - 8) через направлення звернення від особи, яка не є керівником правоохоронного органу, в розумінні п. 1.3., 4.1. Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справі Служби безпеки України;
 - 9) питання, зазначені в рішенні суду, були досліджені в ході планової ревізії;
 - 10) інші підстави відмови (вказіть, які саме)
-
-

3. Чи Направляєте Ви повторно до суду аналогічні (більш обґрунтовані) клопотання у тому самому кримінальному провадженні в разі відмови судом у наданні дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії за вашим клопотанням?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

4. Як часто після отримання результатів планових (позапланових) ревізій від органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) Вами приймалися постанови про закриття (зупинення) кримінального провадження?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

5. Як часто, в разі встановлення порушень законодавства за результатами висновків (актів) планових (позапланових) ревізій органів Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) у кримінальних провадженнях, Вами складалися та направлялися до суду стосовно підозрюваних осіб обвинувальні акти?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

Дякуємо Вам за співпрацю!

**А. 2. Анкета державного фінансового інспектора (ревізора)
Державної аудиторської служби України**

Загальні запитання:

1. Враховуючи виключення із ст. 36, 40 КПК України Законом № 1697-VII від 14.10.2014 повноважень слідчого і прокурора, щодо призначення ревізії, перевірки у порядку, визначеному законом та суперечної судової практики з цих питань(справа 760/18316/16-к та інші) – чи вважаєте ви за доцільним повернути до КПК України відповідні повноваження слідчому/прокурору, в разі якщо так, то за допомогою якого механізму?

- 1) повноважень слідчого і прокурора наразі і так достатньо
- 2) в частині цих повноважень треба повернутися до попередньої редакції КПК 2014 року ст. 36, 40 КПК України
- 3) до частини другої ст. 131 КПК України в якості заходів забезпечення кримінального провадження внести 10) надання дозволу на проведення або призначення ревізії, перевірки та передбачити порядок розгляду такого клопотання

2. У 2016-2017 році Держаудитслужбою розробляється новий порядок взаємодії з правоохоронними органами на зміну порядку, затвердженому спільним наказом від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. Чи вважаєте ви за необхідним залишення відображення ревізорами в акті ревізії в разі встановлення внаслідок порушення законодавства розміру заподіяної матеріальної шкоди(збитків)?

- 1) так вважаю
- 2) вважаю не доцільним, в разі встановлення фактів порушення законодавства, які призвели до збитків, відображення в акті розмірів таких збитків

3. Чи вважаєте Ви за доцільним і таким, що сприяє досягненню завдань кримінального провадження, перед направленням клопотання слідчого до суду про надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, імперативні повноваження Держаудитслужби щодо узгодження слідчим дати початку ревізії із структурним підрозділом Держаудитслужби?

- 1) вважаю таке узгодження за доцільним
- 2) ні, це не відповідає приписам ст. 28 КПК України, відповідно до яких виключно прокурор та слідчий суддя забезпечують розумні строки проведення досудового розслідування
- 3) вважаю таке узгодження за доцільним, але воно може бути обмежено певним максимальним строком щодо дати початку ревізії(щоби дата початку ревізії не відстрочувалася на строки 6-12 місяців від моменту звернення органу досудового слідства до підрозділу Держаудитслужби).

4. Наскільки на вашу думку висновки (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності впливають на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду в частині встановлення відповідальних у вчиненні кримінального правопорушення осіб або встановлення обставин відсутності події кримінального правопорушення або відсутності в діянні складу кримінального правопорушення?

- 1) не впливають
- 2) мають опосередкований вплив
- 3) мають великий вплив

5. Виберіть найбільш ефективну на Вашу думку форму використання спеціальних економічних(бухгалтерських) знань для досягнення завдань кримінального провадження

- 1) податкова перевірка
- 2) (поза)планова ревізія фінансово-господарської діяльності
- 3) висновок експерта-бухгалтера, експерта-економіста
- 4) залучення до слідчих, процесуальних дій спеціаліста

6. Чи вважаєте Ви ефективними, в разі встановлення порушень законодавства за результатами (поза)планової ревізії фінансово-господарської діяльності проведення наступних пов'язаних слідчих, процесуальних дій(можна вибрати декілька варіантів):

- 1) залучення експерта з метою отримання експертного висновку за матеріалами проведеної ревізії

2) допит в якості свідка спеціаліста, який брав участь у проведенні ревізії

3) вважаю достатнім отримання лише відповідного висновку ревізії з встановленими ревізорами порушеннями законодавства, які є предметом досудового розслідування

7. Враховуючи наявну практику, чи вважаєте Ви перспективним, здійснюючи подальші слідчі, процесуальні дії, встановлення події та складу кримінального правопорушення у кримінальному провадженні в разі, якщо за результатами позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди(збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування?

1) зазвичай у таких випадках подальші слідчі, процесуальні дії не призводять до здобуття необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення

2) незважаючи на відсутність встановлення порушень законодавства, або обставин які є предметом вивчення досудового розслідування за результатами ревізії, під час здійснення подальших слідчих дій зазвичай вдається встановити особу(осіб), яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення

Специфічні запитання

1. Як часто у висновках позапланових ревізій підконтрольних/непідконтрольних установ містяться факти порушення законодавства або інші важливі для кримінального провадження обставини?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

2. Як часто за матеріалами планових ревізій, направленими до правоохоронних органів, відповідні дані ставали підставою для внесення відомостей про кримінальне правопорушення до ЄРДР?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

3. Як часто орган фінансового контролю відмовляє у проведенні позапланової ревізії за зверненням правоохоронного органу через порушення порядку взаємодії?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

4. Як часто посадові особи органу фінансового контролю залучаються правоохоронними органами як спеціалісти для проведення перевірок фінансово-господарської діяльності установ, щодо яких судом надано дозвіл на проведення позапланової ревізії?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

5. Чи відомі Вам у практиці роботи Вашого органу під час проведення (поза)планових ревізій обставини недотримання через певні причини(висока завантаженість, обмежений час проведення ревізії, нехватка спеціалістів,

тощо) приписів Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, які затверджені Наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 №90?

- 1) так
- 2) ні

6. Якщо такі випадки траплялися, обрати зі списку варіанти випадків(можна декілька) або зазначити свої варіанти:

- 1) такі випадки мені не відомі
- 2) в разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом не було застосовано до такого питання перевірка суцільним способом (пункт 5 розділу 3 Методичних рекомендацій)
- 3) вибіркоким способом перевірялися операції, які мали бути перевірені суцільним способом (пункт 5 розділу 3 Методичних рекомендацій);
- 4) не дотримання у спосіб передбачений Методичними рекомендаціями(розділ 4) ревізії: контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності, ведення касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків, штатної дисципліни, оплати праці працівників, державних закупівель, стану збереження майна, використання оборотних та необоротних активів, видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, використання власних надходжень;
- 5) інший варіант: _____

Дякуємо Вам за співпрацю!

А. 3. Анкета судді (слідчого судді)

Загальні запитання:

1. Враховуючи виключення із ст. 36, 40 КПК України Законом № 1697-VII від 14.10.2014 повноважень слідчого і прокурора, щодо призначення ревізії, перевірки у порядку, визначеному законом та суперечної судової практики з цих питань(справа 760/18316/16-к та інші) – чи вважаєте ви за доцільним повернути до КПК України відповідні повноваження слідчому/прокурору, в разі якщо так, то за допомогою якого механізму?

- 1) повноважень слідчого і прокурора наразі і так достатньо
- 2) в частині цих повноважень треба повернутися до попередньої редакції КПК 2014 року ст. 36, 40 КПК України
- 3) до частини другої ст. 131 КПК України в якості заходів забезпечення кримінального провадження внести 10) надання дозволу на проведення або призначення ревізії, перевірки та передбачити порядок розгляду такого клопотання

2. У 2016-2017 році Держаудитслужбою розробляється новий порядок взаємодії з правоохоронними органами на зміну порядку, затвердженому спільним наказом від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. Чи вважаєте ви за необхідним залишення відображення ревізорами в акті ревізії в разі встановлення внаслідок порушення законодавства розміру заподіяної матеріальної шкоди(збитків)?

- 1) так вважаю
- 2) вважаю не доцільним, в разі встановлення фактів порушення законодавства, які призвели до збитків, відображення в акті розмірів таких збитків

3. Чи вважаєте Ви за доцільним і таким, що сприяє досягненню завдань кримінального провадження, перед направленням клопотання слідчого до суду про надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, імперативні повноваження Держаудитслужби щодо узгодження слідчим дати початку ревізії із структурним підрозділом Держаудитслужби?

- 1) вважаю таке узгодження за доцільним
- 2) ні, це не відповідає приписам ст. 28 КПК України, відповідно до яких виключно прокурор та слідчий суддя забезпечують розумні строки проведення досудового розслідування
- 3) вважаю таке узгодження за доцільним, але воно може бути обмежено певним максимальним строком щодо дати початку ревізії(щоби дата початку ревізії не відстрочувалася на строки 6-12 місяців від моменту звернення органу досудового слідства до підрозділу Держаудитслужби).

4. Наскільки на вашу думку висновки (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності впливають на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду в частині встановлення відповідальних у вчиненні кримінального правопорушення осіб або встановлення обставин відсутності події кримінального правопорушення або відсутності в діянні складу кримінального правопорушення?

- 1) не впливають
- 2) мають опосередкований вплив
- 3) мають великий вплив

5. Виберіть найбільш ефективну на Вашу думку форму використання спеціальних економічних(бухгалтерських) знань для досягнення завдань кримінального провадження

- 1) податкова перевірка
- 2) (поза)планова ревізія фінансово-господарської діяльності
- 3) висновок експерта-бухгалтера, експерта-економіста
- 4) залучення до слідчих, процесуальних дій спеціаліста

6. Чи вважаєте Ви ефективними, в разі встановлення порушень законодавства за результатами (поза)планової ревізії фінансово-господарської діяльності проведення наступних пов'язаних слідчих, процесуальних дій(можна вибрати декілька варіантів):

- 1) залучення експерта з метою отримання експертного висновку за матеріалами проведеної ревізії
- 2) допит в якості свідка спеціаліста, який брав участь у проведенні ревізії
- 3) вважаю достатнім отримання лише відповідного висновку ревізії з встановленими ревізорами порушеннями законодавства, які є предметом досудового розслідування

7. Враховуючи наявну практику, чи вважаєте Ви перспективним, здійснюючи подальші слідчі, процесуальні дії, встановлення події та складу кримінального правопорушення у кримінальному провадженні в разі, якщо за результатами позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди(збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування?

- 1) зазвичай у таких випадках подальші слідчі, процесуальні дії не призводять до здобуття необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення
- 2) незважаючи на відсутність встановлення порушень законодавства, або обставин які є предметом вивчення досудового розслідування за результатами

ревізії, під час здійснення подальших слідчих дій зазвичай вдається встановити особу(осіб), яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення

Специфічні запитання

1. Як часто, за наявності висновків планових/позапланових ревізій фінансово-господарської діяльності у судових справах, вами приймалися виправдувальні вироки?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

2. В який строк, з моменту отримання відповідного клопотання, Ви зазвичай розглядаєте по суті клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення планових/позапланових ревізій фінансово-господарської діяльності?

- 1) протягом 24 годин
- 2) протягом 72 годин
- 3) до 10 днів
- 4) понад 10 днів

3. Як часто Ви розглядали по суті клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, якщо така ревізія повинна розпочатися в термін до 4 днів з моменту звернення до суду?

- 1) майже ніколи
- 2) у поодиноких випадках
- 3) у більшості випадків
- 4) майже завжди

4. Чи траплялись у Вашій практиці відмови у задоволенні клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності?

- 1) так
- 2) ні

5. Якщо такі випадки траплялись, то на якій підставі:

- 1) відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом з органом державного фінансового контролю орієнтовної дати початку позапланової ревізії
- 2) перевірка обставин, про які йшлося у відповідному клопотанні, не належать до компетенції органу державного фінансового контролю
- 3) відсутність повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення в кримінальному провадженні щодо невідконтрольної установи для органу державного фінансового контролю
- 4) слідчим/прокурором не доведено неможливість без застосування відповідних заходів отримати необхідні речі і документи, які будуть використані для встановлення обставин в кримінальному провадженні
- 5) чинним КПК (ст. 131, 132) не передбачено повноваження слідчого судді розглядати відповідні клопотання
- 6) інші підстави відмови (вказіть, які саме)

—

Дякуємо Вам за співпрацю!

Додаток Б

Результати анонімного анкетування слідчих Національної поліції України, працівників (ревізорів) Державної аудиторської служби України, суддів (слідчих суддів) районних та апеляційних судів м. Києва (2017 р.)

Б. 1. Результати анкетування по загальним питанням всіх суб'єктів опитування

№ з/п	Анкетне запитання				
	Варіант відповіді від суб'єктів опитування	Відносний показник кількості відповідей суб'єктами на поставлене запитання (%)			
		слідчі ГСУ НПУ	ревізори Держауди тєлужби	судді	середне-арифметичний показник
1	Враховуючи виключення із ст. 36, 40 КПК України Законом № 1697-VII від 14.10.2014 повноважень слідчого і прокурора, щодо призначення ревізії, перевірки у порядку, визначеному законом та суперечної судової практики з цих питань(справа 760/18316/16-к та інші) – чи вважаєте ви за доцільним повернути до КПК України відповідні повноваження слідчому/прокурору, в разі якщо так, то за допомогою якого механізму?				
	повноважень слідчого і прокурора наразі і так достатньо	0 %	67 %	11 %	26 %
	в частині цих повноважень треба повернутися до попередньої редакції КПК 2014 року ст. 36, 40 КПК України	44 %	33 %	78 %	52 %
	до частини другої ст. 131 КПК України в якості заходів забезпечення кримінального провадження внести 10) надання дозволу на проведення або призначення ревізії, перевірки та передбачити порядок розгляду такого клопотання	56 %	0 %	11 %	22 %
2	У 2016-2017 році Держаудитслужбою розробляється новий порядок взаємодії з правоохоронними органами на зміну порядку, затвердженому спільним наказом від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. Чи вважаєте ви за необхідним залишення відображення ревізорами в акті ревізії в разі встановлення внаслідок порушення законодавства розміру заподіяної матеріальної шкоди(збитків)?				
	так вважаю	96 %	58 %	89 %	81 %
	вважаю не доцільним, в разі встановлення фактів порушення законодавства, які призвели до збитків, відображення в акті розмірів таких збитків	4 %	42 %	11 %	19 %
3	Чи вважаєте Ви за доцільним і таким, що сприяє досягненню завдань кримінального провадження, перед направленням клопотання слідчого до суду про надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, імперативні повноваження Держаудитслужби щодо узгодження слідчим дати початку ревізії із структурним підрозділом Держаудитслужби?				

	вважаю таке узгодження за доцільним	20 %	75 %	11	35
	ні, це не відповідає приписам ст. 28 КПК України, відповідно до яких виключно прокурор та слідчий суддя забезпечують розумні строки проведення досудового розслідування	20 %	0 %	56 %	25 %
	вважаю таке узгодження за доцільним, але воно може бути обмежено певним максимальним строком щодо дати початку ревізії(щоби дата початку ревізії не відстрочувалася на строки 6-12 місяців від моменту звернення органу досудового слідства до підрозділу Держаудитслужби)	60 %	25 %	33 %	39 %
4	Наскільки на вашу думку висновки (поза)планових ревізій фінансово-господарської діяльності впливають на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду в частині встановлення відповідальних у вчиненні кримінального правопорушення осіб або встановлення обставин відсутності події кримінального правопорушення або відсутністю в діянні складу кримінального правопорушення?				
	не впливають	2,00%	0 %	44 %	15 %
	мають опосередкований вплив	40 %	17 %	44 %	34 %
	мають великий вплив	58%	83 %	11 %	51 %
5	Виберіть найбільш ефективну на Вашу думку форму використання спеціальних економічних(бухгалтерських) знань для досягнення завдань кримінального провадження				
	податкова перевірка	0 %	0 %	11 %	4 %
	(поза)планова ревізія фінансово-господарської діяльності	44 %	67 %	22 %	44 %
	висновок експерта-бухгалтера, експерта-економіста	68 %	33 %	45 %	49 %
	залучення до слідчих, процесуальних дій спеціаліста	8 %	25 %	22 %	18 %
6	Чи вважаєте Ви ефективними, в разі встановлення порушень законодавства за результатами (поза)планової ревізії фінансово-господарської діяльності проведення наступних пов'язаних слідчих, процесуальних дій(можна вибрати декілька варіантів):				
	залучення експерта з метою отримання експертного висновку за матеріалами проведеної ревізії	92 %	42 %	67 %	67 %
	допит в якості свідка спеціаліста, який брав участь у проведенні ревізії	52 %	8 %	56 %	39 %
	вважаю достатнім отримання лише відповідного висновку ревізії з	12 %	67 %	0 %	26 %

	встановленими ревізорами порушеннями законодавства, які є предметом досудового розслідування				
7	Враховуючи наявну практику, чи вважаєте Ви перспективним, здійснюючи подальші слідчі, процесуальні дії, встановлення події та складу кримінального правопорушення у кримінальному провадженні в разі, якщо за результатами позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності не встановлено будь яких порушень законодавства, матеріальної шкоди(збитків), або не підтверджуються обставини, які є предметом вивчення під час досудового розслідування?				
	зазвичай у таких випадках подальші слідчі, процесуальні дії не призводять до здобуття необхідних доказів, які забезпечили б встановлення особи, яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення	80 %	67 %	67 %	71 %
	незважаючи на відсутність встановлення порушень законодавства, або обставин які є предметом вивчення досудового розслідування за результатами ревізії, під час здійснення подальших слідчих дій зазвичай вдається встановити особу(осіб), яка підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення	20 %	33 %	33 %	29 %

Б. 2. Результати анонімного анкетування по спеціальним питанням 175 слідчих Головного слідчого управління Національної поліції України

№ з/п	Анкетне запитання	
	Варіант відповіді від суб'єктів опитування	Відносний показник кількості відповідей на поставлене запитання (%)
1	Як часто у своїй практиці Ви узгоджували орієнтовну дату початку позапланової ревізії із структурним підрозділом (або відповідальним працівником) органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) перед направленням клопотання до слідчого судді щодо надання дозволу на проведення ревізії?	
	майже ніколи	0 %
	у поодиноких випадках	32 %
	у більшості випадків	20 %
	майже завжди	48 %
2	Які підстави відмови у проведенні позапланової ревізії надходили до вашого правоохоронного органу від органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) під час розслідування кримінальних проваджень?	
	такі випадки відсутні	16 %
	ненадання ухвали суду на дозвіл у проведенні позапланової ревізії	32 %
	недотримання 5-денного терміну направлення ухвали суду до дати початку ревізії	4 %
	відсутність повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення в кримінальному провадженні щодо невідконтрольної установи для органу державного фінансового контролю	8 %
	відсутність в ухвалі суду дати початку та закінчення ревізії	4 %
	відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом орієнтовної дати початку позапланової ревізії	24 %
	заборона у проведенні позапланової ревізії частіше одного разу на квартал	4 %
	через направлення звернення від особи, яка не є керівником правоохоронного органу, в розумінні п. 1.3., 4.1. Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ Служби безпеки України	16 %
	питання, зазначені в рішенні суду, були досліджені в ході планової ревізії	16 %
	інші підстави відмови	12 %
3	Чи направляєте Ви повторно до суду аналогічні (більш обґрунтовані) клопотання у тому самому кримінальному провадженні в разі відмови судом у наданні дозволу на проведення позапланової виїзної ревізії за вашим клопотанням?	
	ніколи не отримував від суду відмов у наданні дозволу	44 %

	майже ніколи	12 %
	у поодиноких випадках	20 %
	у більшості випадків	12 %
	майже завжди	20 %
4	Як часто після отримання результатів планових (позапланових) ревізій від органу Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) Вами приймалися постанови про закриття (зупинення) кримінального провадження?	
	майже ніколи	24 %
	у поодиноких випадках	36 %
	у більшості випадків	24 %
	майже завжди	16 %
5	Як часто, в разі встановлення порушень законодавства за результатами висновків (актів) планових (позапланових) ревізій органів Держаудитслужби (ДФІ, ДКРС) у кримінальних провадженнях, Вами складалися та направлялися до суду стосовно підозрюваних осіб обвинувальні акти?	
	майже ніколи	16 %
	у поодиноких випадках	20 %
	у більшості випадків	64 %
	майже завжди	8 %

**Б. 3. Результати анонімного анкетування по спеціальним питанням
85 працівників (ревізорів) Державної аудиторської служби України**

№ з/п	Анкетне запитання	
	Варіант відповіді від суб'єктів опитування	Відносний показник кількості відповідей на поставлене запитання (%)
1	Як часто у висновках позапланових ревізій підконтрольних/непідконтрольних установ містяться факти порушення законодавства або інші важливі для кримінального провадження обставини?	
	майже ніколи	0
	у поодиноких випадках	8
	у більшості випадків	50
	майже завжди	42
2	Як часто за матеріалами планових ревізій, направленими до правоохоронних органів, відповідні дані ставали підставою для внесення відомостей про кримінальне правопорушення до ЄРДР?	
	майже ніколи	0
	у поодиноких випадках	50
	у більшості випадків	33
	майже завжди	17
3	Як часто орган фінансового контролю відмовляє у проведенні позапланової ревізії за зверненням правоохоронного органу через порушення порядку взаємодії?	
	майже ніколи	17
	у поодиноких випадках	75
	у більшості випадків	0
	майже завжди	8
4	Як часто посадові особи органу фінансового контролю залучаються правоохоронними органами як спеціалісти для проведення перевірок фінансово-господарської діяльності установ, щодо яких судом надано дозвіл на проведення позапланової ревізії?	
	майже ніколи	42
	у поодиноких випадках	25

	у більшості випадків	17
	майже завжди	17
5	Чи відомі Вам у практиці роботи Вашого органу під час проведення (поза)планових ревізій обставини недотримання через певні причини(висока завантаженість, обмежений час проведення ревізії, нехватка спеціалістів, тощо) приписів Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, які затверджені Наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 №90?	
	так	17
	ні	83
6	Якщо такі випадки траплялися, обрати зі списку варіанти випадків(можна декілька) або зазначити свої варіанти:	
	такі випадки мені не відомі	83
	в разі виявлення порушень законодавства під час перевірки питання вибіркоким способом не було застосовано до такого питання перевірка суцільним способом (пункт 5 розділу 3 Методичних рекомендацій)	8
	вибіркоким способом перевірялися операції, які мали бути перевірені суцільним способом (пункт 5 розділу 3 Методичних рекомендацій)	0
	не дотримання у спосіб передбачений Методичними рекомендаціями(розділ 4) ревізії: контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної або комунальної власності, ведення касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та на рахунках в установах банків, штатної дисципліни, оплати праці працівників, державних закупівель, стану збереження майна, використання оборотних та необоротних активів, видатків на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, використання власних надходжень	0
	інший варіант	8

**Б. 4. Результати анонімного анкетування по спеціальним питанням
29 суддів(слідчих суддів) районних та апеляційних судів м. Києва**

№ з/п	Анкетне запитання	
	Варіант відповіді від суб'єктів опитування	Відносний показник кількості відповідей на поставлене запитання (%)
1	Як часто, за наявності висновків планових/позапланових ревізій фінансово-господарської діяльності у судових справах, вами приймалися виправдувальні вироки?	
	майже ніколи	67 %
	у поодиноких випадках	22 %
	у більшості випадків	11 %
	майже завжди	0 %
2	В який строк, з моменту отримання відповідного клопотання, Ви зазвичай розглядаєте по суті клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення планових/позапланових ревізій фінансово-господарської діяльності?	
	протягом 24 годин	56 %
	протягом 72 годин	44 %
	до 10 днів	0 %
	понад 10 днів	0 %
3	Як часто Ви розглядали по суті клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності, якщо така ревізія повинна розпочатися в термін до 4 днів з моменту звернення до суду?	
	майже ніколи	78 %
	у поодиноких випадках	0 %
	у більшості випадків	0 %
	майже завжди	22 %
4	Чи траплялись у Вашій практиці відмови у задоволенні клопотання слідчого/прокурора щодо надання дозволу на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності?	
	так	67 %

	ні	33 %
5	Якщо такі випадки траплялись, то на якій підставі:	
	відсутність попереднього узгодження правоохоронним органом з органом державного фінансового контролю орієнтовної дати початку позапланової ревізії	11 %
	перевірка обставин, про які йшлося у відповідному клопотанні, не належать до компетенції органу державного фінансового контролю	11 %
	відсутність повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення в кримінальному провадженні щодо невідконтрольної установи для органу державного фінансового контролю	45 %
	слідчим/прокурором не доведено неможливість без застосування відповідних заходів отримати необхідні речі і документи, які будуть використані для встановлення обставин в кримінальному провадженні	11 %
	чинним КПК (ст. 131, 132) не передбачено повноваження слідчого судді розглядати відповідні клопотання	22 %
	інші підстави відмови	0 %

Додаток В

Довідка Головного слідчого управління Національної поліції України
про рух окремих кримінальних проваджень станом на 20.10.2017

№ п/п	Номер провадження слідчий/ прокурор	Кількість повідомлень про підозру	Форма закінчення та дата прийняття рішення
1	2	3	4
1.	12014260020000660	-	В провадженні
2.	12015220010000047	-	В провадженні
3.	12015170410000015	-	27.06.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
4.	12014220680001007	-	31.03.2015 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
5.	42014140240000029	-	30.12.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
6.	42015140400000026	-	Не перебуває в провадженні слідчих підрозділів НП України
7.	12015020190000471	-	В провадженні
8.	42015020420000116	-	07.06.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
9.	12016020190000020	-	29.09.2017 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
10.	12015020190000450	-	29.09.2015 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
11.	12015020320000418	-	В провадженні
12.	12016020010000483	-	В провадженні
13.	12016030060000894	-	30.03.2017 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
14.	12016140150001504	2	31.10.2016 направлено до суду 1 обвинувальний акт
15.	12013190140000486	-	05.01.2017 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
16.	12013190010000049	-	В провадженні
17.	12016220440000083	-	В провадженні
18.	12014250120000057	-	В провадженні
19.	12014020090000464	-	23.05.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
20.	12016120270001329	-	В провадженні
21.	12015140240000547	-	26.12.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
22.	12015140060003713	-	В провадженні
23.	12015140210000078	-	Не перебуває в провадженні слідчих підрозділів НП України
24.	22015140000000125	-	18.07.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
25.	12016180130000239	1	30.09.2016 направлено до суду 1 обвинувальний акт
26.	12016220510004145	-	30.01.2017 закрито на підставі

			п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
27.	120151000000001066	-	10.09.2016 закрито на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України
28.	120151000000001184	-	В провадженні
29.	120151000000001182	-	В провадженні
30.	120151000000001185	-	В провадженні
31.	120151000000001186	-	В провадженні

Додаток Г
Проект Закону про внесення змін до Кримінального
процесуального кодексу України та інших законів України
(щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)
реєстр. № 6482 від 22.05.2017

Г. 1. Редакція Проекту Закону від 22.05.2017

Проект
Вноситься народним депутатом України
Геращенко А.Ю.
Т.М. Чорновол
М.В. Гаврилюк

ЗАКОН УКРАЇНИ
Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та
інших законів України(щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)

Верховна Рада України **п о с т а н о в л я є**:

I. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1. У Кримінальному процесуальному кодексі України (Відомості Верховної Ради України, 2013 р., №№ 9-13, ст. 88):

1) частину другу статті 131 доповнити наступним пунктом: «10) призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.»;

2) додати нову главу 18-1 і викласти її наступним змістом: «Глава 18-1. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

Стаття 213-1. Загальні положення призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки має на меті дослідження, виявлення обставин кримінального провадження, які можуть свідчити про порядок додержання фінансового, бухгалтерського, податкового та іншого законодавства.

2. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки здійснюється на підставі рішення слідчого судді під час досудового розслідування відповідно до вимог цього Кодексу та інших законів України. За результатами такої ревізії, перевірки уповноваженими особами складаються висновки ревізії, акт перевірки, які є документами у кримінальному провадженні.

Стаття 213-2. Клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Прокурор, слідчий за погодженням з прокурором має право звернутися до слідчого судді під час досудового розслідування із клопотанням про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

2. У клопотанні зазначаються:

1) короткий виклад обставин кримінального правопорушення, у зв'язку з яким подається клопотання;

2) правова кваліфікація кримінального правопорушення за законом України про кримінальну відповідальність;

3) письмове обґрунтування підстав проведення такої ревізії, перевірки;

4) у випадках, які передбачені законодавством: дати її початку і закінчення, повну назву суб'єкта господарської діяльності(платника податків), його місцезнаходження, код ЄДРПОУ, дані про організаційно-правову форму, питання, які підлягають перевірці, період, за який слід перевірити діяльність з визначених питань, а також інші відомості;

5) перелік свідків, яких слідчий, прокурор вважає за необхідне допитати під час розгляду клопотання.

До клопотання також додаються: 1) копії матеріалів, якими слідчий, прокурор обґрунтовує доводи клопотання, копії матеріалів, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, перевірки.

Стаття 213-3. Розгляд клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки розглядається слідчим суддею не пізніше трьох днів з дня його надходження до суду за участю слідчого, прокурора.

2. Слідчий суддя, суд, встановивши, що клопотання подано без дотримання вимог статті 213-2 цього Кодексу, повертає його прокурору, про що постановляє ухвалу.

3. Під час розгляду клопотання слідчий суддя має право за клопотанням сторін кримінального провадження або за власною ініціативою заслухати будь-якого свідка чи дослідити будь-які матеріали, що мають значення для вирішення питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

Стаття 213-4. Вирішення питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Слідчий суддя відмовляє у задоволенні клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки, якщо слідчий, прокурор не доведе необхідність у проведенні такої ревізії, перевірки для дослідження, виявлення обставин кримінального провадження.

2. Вирішуючи питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки слідчий суддя зобов'язаний врахувати підстави для проведення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

3. За наслідками розгляду клопотання слідчий суддя виносить ухвалу, в якій зазначає:

1) мотиви задоволення або відмови у задоволенні клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки;

2) підстави проведення, дати її початку і закінчення, а також інші відомості, які визначені законодавством;

3) порядок виконання ухвали.

4. Копія ухвали надсилається особі, яка звернулася з відповідним клопотанням, іншим заінтересованим особам не пізніше дня, наступного за днем її

винесення, та підлягає негайному виконанню в порядку, передбаченому для виконання судових рішень.

Стаття 213-5. Подовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії

1. Прокурор, слідчий за погодженням з прокурором має право звернутися з клопотанням про подовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії, яке розглядається в порядку, передбаченому статтею 213-3 цього Кодексу.».

2. У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України, 1993, № 13, ст.110):

1) доповнити статтю 11 після слів «Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду» словами «(слідчого судді)», доповнити статтю 11 після слів «проводяться органами державного фінансового контролю за судовим» словами «(слідчого судді)», доповнити статтю 11 після слів «проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду» словами «(слідчого судді)»;

2) доповнити статтю 11 після слів «свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду - інші відомості.» реченням «Орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, перед цим письмово узгоджує з органом державного фінансового контролю дату початку ревізії, яка не може бути пізнішою за 60-й день з моменту направлення письмового узгодження від ініціатора.»;

3) у статті 11 словосполучення «копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії» замінити на «копії рішення суду про призначення позапланової виїзної ревізії».

II. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його офіційного опублікування.

2. Кабінету Міністрів України протягом двох місяців з дня опублікування цього Закону:

1) привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;

2) забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

Голова

Верховної Ради України

Г. 2. Редакція Проекту Закону від 17.07.2017

Проект доопрацьований(реєстр. №6482)

Вноситься народними депутатами України

Геращенко А.Ю.**Т.М. Чорновол****М.В. Гаврилюк****ЗАКОН УКРАЇНИ****Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України(щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)**Верховна Рада України **п о с т а н о в л я є**:

І. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1. У Кримінальному процесуальному кодексі України (Відомості Верховної Ради України, 2013 р., №№ 9-13, ст. 88):

1) частину другу статті 99 після слів «можуть використовуватися в кримінальному провадженні як докази.» доповнити наступним абзацом: «З метою призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки в кримінальному провадженні, слідчий за погодженням із прокурором або прокурор має право звернутися з відповідним клопотанням до слідчого судді місцевого суду, в межах територіальної юрисдикції якого здійснюється досудове розслідування, яке розглядається згідно із статтями 213-1 – 213-5 цього Кодексу.»;

2) додати нову главу 18-1 і викласти її наступним змістом: «Глава 18-1. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

Стаття 213-1. Загальні положення призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки має на меті дослідження, виявлення обставин кримінального провадження, які можуть свідчити про порядок додержання фінансового, бухгалтерського, податкового та іншого законодавства.

2. Призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки здійснюється на підставі рішення слідчого судді під час досудового розслідування відповідно до вимог цього Кодексу та інших законів України. За результатами такої ревізії, перевірки уповноваженими особами складаються висновки ревізії, акт перевірки, які є документами у кримінальному провадженні.

Стаття 213-2. Клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Прокурор, слідчий за погодженням з прокурором має право звернутися до слідчого судді під час досудового розслідування із клопотанням про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

2. У клопотанні зазначаються:

1) короткий виклад обставин кримінального правопорушення, у зв'язку з яким подається клопотання;

2) правова кваліфікація кримінального правопорушення за законом України про кримінальну відповідальність;

3) письмове обґрунтування підстав проведення такої ревізії, перевірки;

4) дати її початку і закінчення, повну назву суб'єкта господарської діяльності(платника податків), його місцезнаходження, код ЄДРПОУ, дані про організаційно-правову форму, питання, які підлягають перевірці, період, за який слід перевірити діяльність з визначених питань. Щодо позапланової виїзної ревізії - також інформацію про належність об'єкта контролю до підконтрольних установ.

До клопотання також додаються:

1) копії матеріалів, якими слідчий, прокурор обґрунтовує доводи клопотання, копії матеріалів, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, перевірки.

Стаття 213-3. Розгляд клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки розглядається слідчим суддею не пізніше трьох днів з дня його надходження до суду за участю слідчого, прокурора.

2. Слідчий суддя, суд, встановивши, що клопотання подано без додержання вимог статті 213-2 цього Кодексу, повертає його прокурору, про що постановляє ухвалу.

3. Під час розгляду клопотання слідчий суддя має право за клопотанням сторін кримінального провадження або за власною ініціативою заслухати будь-якого свідка чи дослідити будь-які матеріали, що мають значення для вирішення питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

Стаття 213-4. Вирішення питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки

1. Слідчий суддя відмовляє у задоволенні клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки, якщо слідчий, прокурор не доведе необхідність у проведенні такої ревізії, перевірки для дослідження, виявлення обставин кримінального провадження.

2. Вирішуючи питання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки слідчий суддя зобов'язаний врахувати наявність законних підстав для проведення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки.

3. За наслідками розгляду клопотання слідчий суддя виносить ухвалу, в якій зазначає:

1) мотиви задоволення або відмови у задоволенні клопотання про призначення позапланової виїзної ревізії, позапланової перевірки;

2) підстави проведення, дати її початку і закінчення, а також інші відомості, які визначені законодавством;

3) порядок виконання ухвали.

4. Копія ухвали надсилається особі, яка звернулася з відповідним клопотанням, іншим заінтересованим особам не пізніше дня, наступного за днем її винесення, та підлягає негайному виконанню в порядку, передбаченому для виконання судових рішень.

Стаття 213-5. Подовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії

1. Прокурор, слідчий за погодженням з прокурором має право звернутися з клопотанням про подовження терміну проведення позапланової виїзної ревізії, яке розглядається в порядку, передбаченому статтею 213-3 цього Кодексу.».

2. У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України, 1993, № 13, ст.110):

1) доповнити статтю 11 після слів «Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду» словами «(слідчого судді)», доповнити статтю 11 після слів «проводяться органами державного фінансового контролю за судовим» словами «(слідчого судді)», доповнити статтю 11 після слів «проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду» словами «(слідчого судді)»;

2) доповнити статтю 11 після слів «свідчать про виникнення підстав для проведення такої ревізії, а також на вимогу суду - інші відомості.» реченням «Орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, перед цим письмово узгоджує з органом державного фінансового контролю дату початку ревізії, яка не може бути пізнішою за 30-й день з моменту направлення письмового узгодження від ініціатора.»;

3) у статті 11 словосполучення «копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії» замінити на «копії рішення суду про призначення позапланової виїзної ревізії».

II. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його офіційного опублікування.

2. Кабінету Міністрів України протягом двох місяців з дня опублікування цього Закону:

1) привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;

2) забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

**Г. 3. Список авторського колективу розробників проекту закону
реєстр. № 6482 від 22.05.2017**

**Список
авторського колективу розробників
проекту закону "Про внесення змін до Кримінального процесуального
кодексу України та інших законів України(щодо призначення позапланових
ревізій, перевірок)»**

1. Геращенко Антон Юрійович - народний депутат України;
2. Чорновол Тетяна Миколаївна - народний депутат України;
3. Гаврилюк Михайло Віталійович - народний депутат України;
4. Неганов Віктор Вадимович – голова громадського об'єднання «міський рух на захист прав громадян «Народний Контроль».

Народний депутат України

А.Ю. Геращенко

Додаток Д
Порівняльна таблиця, з урахуванням пропозицій автора,
проекту порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними
територіальними органами та правоохоронними органами

Редакція норм проекту спільного наказу запропонованого Державною аудиторською службою України	Висновки, обґрунтування	Редакція з урахуванням змін, запропонованих автором дисертаційного дослідження	
Порядок взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами			
1.3. ... звернення правоохоронного органу – клопотання слідчого або прокурора про призначення планової, позапланової виїзної ревізії, додатком до якого є рішення суду про дозвіл на її проведення, а також інші листи правоохоронного органу, надіслані в межах своїх повноважень до органу державного фінансового контролю; керівник правоохоронного органу – керівники та заступники керівників (особи, що виконують їх обов'язки) центральних апаратів правоохоронних органів, їх територіальних (регіональних) органів;	<i>Відповідно до положень ст. 36, 40 КПК України клопотання слідчого, прокурора можуть бути адресовані виключно до слідчого судді. Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не передбачено направлення будь яких клопотань слідчого/прокурора до органу державного фінансового контролю. Відповідно до наказу Національної поліції України від 06.11.2015 № 1 «Про затвердження структури Національної поліції України» у структурі органів поліції передбачено міжрегіональні територіальні органи.</i>	1.3. ... звернення правоохоронного органу – письмове повідомлення слідчого або прокурора про призначення планової, позапланової виїзної ревізії, додатком до якого є рішення суду про дозвіл на її проведення, а також інші листи правоохоронного органу, надіслані в межах своїх повноважень до органу державного фінансового контролю; керівник правоохоронного органу – керівник та заступники керівників(особи, що виконують їх обов'язки) центральних апаратів правоохоронних органів, їх територіальних (регіональних), міжрегіональних органів;	
2.1. Органи державного фінансового контролю проводять планові та позапланові виїзні ревізії за зверненнями правоохоронних органів за місцезнаходженням об'єкта контролю.	<i>Доцільно уточнити спосіб проведення ревізій.</i>	2.1. Органи державного фінансового контролю проводять планові та позапланові виїзні ревізії за зверненнями правоохоронних органів за місцезнаходженням об'єкта контролю відповідно до Закону, інших нормативно-правових актів.	
2.3. Звернення правоохоронного органу щодо ініціювання проведення ревізії	<i>Не завжди слідчий, прокурор можуть володіти інформацією</i>	2.3. Звернення правоохоронного органу щодо ініціювання проведення ревізії має	

має містити: ... повну назву органу управління об'єкта контролю; ... дані, у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання – зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням повної назви суб'єкта зустрічної звірки, його місцезнаходження, коду ЄДРПОУ, даних про організаційно-правову форму);	про назву органу управління об'єкта контролю, про дані матеріально відповідальних осіб. Зазначені вимоги також відсутня і у попередній редакції порядку взаємодії. Відповідно до ст. 11 Закону позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише на підставі рішення суду.	містити: ... виключити ... дані(за наявності), у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно ініціювати проведення інвентаризації та у яких суб'єктів господарювання – зустрічні звірки і з яких питань (із зазначенням повної назви суб'єкта зустрічної звірки, його місцезнаходження, коду ЄДРПОУ, даних про організаційно-правову форму); ухвалу слідчого судді, суду про надання дозволу на проведення ревізії у разі проведення позапланової виїзної ревізії;
2.4. Звернення правоохоронного органу щодо ініціювання проведення ревізії розглядаються керівником органу державного фінансового контролю (його заступниками), який за результатами розгляду відповідно до цього Порядку приймає одне з таких рішень: ... повернути звернення до правоохоронного органу водночас з повідомленням про потребу його уточнення; відмовити у проведенні ревізії.	Законом не передбачена можливість відмовлення у проведенні ревізії. У попередній редакції порядку взаємодії визначений більш коректний термін «неможливість проведення ревізії» - відповідно до термінології ст. 11 Закону. Повернення звернення для уточнення може призводити до подальшої неможливості проведення ревізії через пропущення строків подання дозволу суду, тому пропонується залишити механізм повідомлення про уточнення.	2.4. Звернення правоохоронного органу щодо ініціювання проведення ревізії розглядаються керівником органу державного фінансового контролю (його заступниками), який за результатами розгляду відповідно до цього Порядку приймає одне з таких рішень: ... повідомити правоохоронний орган про необхідність уточнення звернення; повідомити про неможливість проведення ревізії.
2.5. Звернення правоохоронного органу, що не відповідає вимогам, визначеним у пунктах 2.3 і 2.10 цього Порядку,	У попередній редакції порядку взаємодії звернення правоохоронного	2.5. На звернення правоохоронного органу, яке не відповідає вимогам, визначеним у пунктах 2.3 і 2.10 цього Порядку,

та/або в ньому та доданих документах порушено питання, які не належать до компетенції органів державного фінансового контролю, підлягає поверненню протягом трьох робочих днів правоохоронному органу для його уточнення.	<i>органу, яке підлягало уточненню не поверталось, а уточнювалося. Таким чином цей механізм забезпечував не пропущення 5 денного строку ініціювання ревізії до дати початку ревізії. В разі повернення звернення менш ніж за 5 днів(п. 2.12 порядку взаємодії) до дати початку ревізії – навіть після уточнення за рішенням суду буде неможливо буде провести ревізію.</i>	та/або в ньому та доданих документах порушено питання, які не належать до компетенції органів державного фінансового контролю, протягом двох робочих днів надсилається письмове повідомлення до правоохоронного органу з визначенням переліку недоліків. В разі, якщо протягом двох робочих днів з моменту отримання такого повідомлення належним чином не уточнюється звернення правоохоронного органу – орган державного фінансового контролю повідомляє про неможливість проведення ревізії.
2.6. Орган державного фінансового контролю відмовляє у проведенні позапланової виїзної ревізії за наявності хоча б однієї з таких підстав: якщо не дотримано вимог пункту 2.11 цього Порядку; якщо у зверненні правоохоронного органу порушено питання, які були перевірені органом державного фінансового контролю під час раніше проведеної ревізії. У такому разі ініціатор проведення ревізії інформується про реквізити супровідного листа, яким матеріали відповідної ревізії надсилалися до правоохоронного органу, та прийняте останнім за результатами розгляду матеріалів рішення; ...	<i>Зазначене може створити практику безпідставних відмов, коли деякі питання повторюються а деякі ні, проте буде відмова. Також питання можуть різнитися у часі за який проводиться перевірка – теж може бути необґрунтована відмова. Також ускладнюється перевірка обґрунтованості відмови, тому що слідчому органу не надають копії матеріалів попередньої перевірки, а надають тільки реквізити супровідного листа.</i>	2.6. Орган державного фінансового контролю повідомляє про неможливість у проведенні позапланової виїзної ревізії за наявності хоча б однієї з таких підстав: якщо не дотримано вимог пункту 2.11 цього Порядку; вилучити ...
2.7. У разі якщо дані, визначені в абзацах другому – десятому пункту 2.3 цього Порядку, викладені в рішенні суду про надання дозволу на проведення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу. При цьому письмове погодження дати початку проведення ревізії з органом	<i>Обов'язковість погодження дати початку ревізії не передбачена Законом. Необхідно унормувати строки надання відповідей на листи-погодження та граничні терміни від термінування строків</i>	2.7. У разі якщо дані, визначені в абзацах другому – десятому пункту 2.3 цього Порядку, викладені в рішенні суду про надання дозволу на проведення ревізії, допускається їх відсутність у зверненні правоохоронного органу. Дата початку ревізії письмово погоджується з органом державного фінансового

державного фінансового контролю є обов'язковим.	<i>проведення перевірки.</i>	контролю та не може становить дату пізніше 30 днів з моменту направлення такого письмового погодження від ініціатора проведення ревізії.
2.9. Орган державного фінансового контролю письмово погоджує дату початку ревізії, період і перелік питань, які підлягають перевірці, та програму ревізії.	<i>Погодження періоду і переліку питань, які підлягають перевірці, та програму ревізії не передбачено Законом.</i>	2.9. Орган державного фінансового контролю не пізніше 5 робочих днів з моменту отримання листа про погодження від ініціатора проведення ревізії письмово погоджує дату початку ревізії.
3.1. ... Органи державного фінансового контролю не проводять ревізій з питань дотримання законодавства, перевірку дотримання якого віднесено до компетенції інших органів державної влади.	<i>Зазначена підстава для не проведення ревізії не передбачена Законом.</i>	3.1. ... вилучити
3.2. Посадові особи органу державного фінансового контролю, які проводять ревізії, виконують доручення й підпорядковуються безпосередньо керівнику органу державного фінансового контролю. Посадові особи органу державного фінансового контролю при проведенні ревізій самостійно здійснюють документальну і фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на предмет наявності фактів порушення законодавства і несуть визначену законом відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Працівники правоохоронних органів не мають права зобов'язувати посадових осіб органу державного фінансового контролю здійснювати інші ревізійні дії, втручатися в проведення ревізії, вимагати від них надання інформації про результати ревізій у спосіб, що суперечить вимогам законодавства, здійснювати інші дії, не передбачені нормативно-правовими актами, будь-яким	<i>Чинним законодавством вже врегульовані питання розподілу повноважень між правоохоронними органами та органом державного фінансового контролю, крім того, відповідно до ст. 19 Конституції України – органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Отже дублювання чинного законодавства в цій частині недоцільно.</i>	3.2. Посадові особи органу державного фінансового контролю, які проводять ревізії, виконують доручення й підпорядковуються безпосередньо керівнику органу державного фінансового контролю. Посадові особи органу державного фінансового контролю при проведенні ревізій самостійно здійснюють документальну і фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на предмет наявності фактів порушення законодавства і несуть визначену законом відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків.

чином впливати на прийняття рішення посадовими особами органу державного фінансового контролю.			
3.3. Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається програма ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю, на підставі питань, що містяться у відповідному зверненні, рішенні суду, яка до початку ревізії письмово погоджується з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія.	<i>Погодження програми ревізії не передбачено Законом.</i>	3.3. Для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається програма ревізії відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю, на підставі питань, що містяться у відповідному зверненні, рішенні суду.	
3.10. Документування результатів ревізії здійснюється відповідно до законодавства. При цьому в акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта) та особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства.	<i>В новій редакції не передбачено визначення за результатами ревізії розмірів шкоди. Зазначене призведе до необґрунтованого ускладнення для слідчого/прокурору доказування кваліфікації злочину.</i>	3.10. Документування результатів ревізії здійснюється відповідно до законодавства. При цьому в акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків) та особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки). У разі неможливості визначення розміру матеріальної шкоди (збитків) орган державного фінансового контролю інформує ініціатора проведення ревізії для забезпечення організації проведення експертної оцінки цього розміру.	
4.5. У разі проведення ревізії з інших підстав, ніж за зверненням правоохоронного органу, та виявлення під час її проведення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, матеріали ревізії в повному обсязі у визначені пунктом 4.4 цього Порядку строки передаються до правоохоронного органу з урахуванням визначеної законодавством підслідності.	<i>Некоректне техніко-юридичне визначення щодо органів, які складають протоколи про адміністративні правопорушення. Немає визначення «підслідність» для таких органів. Крім того, протоколи про адміністративні правопорушення складаються не тільки уповноваженими</i>	4.5. У разі проведення ревізії з інших підстав, ніж за зверненням правоохоронного органу, та виявлення під час її проведення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, матеріали ревізії в повному обсязі у визначені пунктом 4.4 цього Порядку строки передаються до правоохоронного органу з урахуванням визначеної законодавством підслідності. Якщо такою ревізією	

Якщо такою ревізією виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, орган державного фінансового контролю у визначені пунктом 4.4 цього Порядку строки письмово інформує про такі порушення правоохоронні органи з урахуванням визначеної законодавством підслідності. ...	<i>правоохоронних органів. Наприклад органів охорони культурної спадщини, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації, тощо.</i>	виявлено порушення законодавства, за які не передбачено кримінальну відповідальність або які не містять ознаки корупційних діянь, орган державного фінансового контролю у визначені пунктом 4.4 цього Порядку строки письмово інформує про такі порушення органи державної влади з урахуванням визначеними законодавством повноваженнями вчиняти певні дії. ...
4.6. При передачі матеріалів ревізій або інформуванні про виявлені порушення законодавства під час аудиту в листі до правоохоронного органу коротко зазначається: ... встановлені факти основних порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта) та посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства; ...	<i>В новій редакції не передбачено визначення за результатами ревізії розмірів шкоди. Зазначене призведе до необґрунтованого ускладнення для слідчого/прокурору доказування кваліфікації злочину.</i>	4.6. При передачі матеріалів ревізій або інформуванні про виявлені порушення законодавства під час аудиту в листі до правоохоронного органу коротко зазначається: ... встановлені факти основних порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків) та посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки); ...
4.12. Правоохоронний орган за матеріалами ревізії, отриманими від органу державного фінансового контролю або пересланими йому іншим правоохоронним органом, здійснює їх розгляд та приймає у строки і в порядку, визначених законодавством, такі процесуальні рішення: розпочати досудове розслідування; додати матеріали ревізії до кримінального провадження; вручити письмове повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення; закрити кримінальне	<i>Порядок взаємодії не може встановлювати для слідчих/прокурорів будь які вимоги, щодо порядку та способів ведення досудового розслідування. Зазначені питання регулюються КПК України, відомчими наказами та інструкціями прокуратури та органів досудового розслідування.</i>	4.12. Правоохоронний орган за матеріалами ревізії, отриманими від органу державного фінансового контролю або пересланими йому іншим правоохоронним органом, здійснює їх розгляд. ... У разі відсутності підстав для прийняття рішення за результатами розгляду матеріалів ревізії правоохоронний орган повідомляє орган державного фінансового контролю протягом десяти робочих днів з моменту їх надходження. Орган державного фінансового контролю не пізніше п'яти робочих днів з моменту отримання такого повідомлення повідомляє про це відповідний

провадження; екласти протокол про вчинення корупційного діяння; передати матеріали ревізії іншому правоохоронному органу для розгляду та прийняття відповідного рішення; інші, які передбачені законодавством. ... У разі відсутності підстав для прийняття відповідного рішення правоохоронний орган повертає матеріали ревізії органу державного фінансового контролю протягом десяти робочих днів з моменту їх надходження. Орган державного фінансового контролю не пізніше п'яти робочих днів з моменту повернення матеріалів повідомляє про це відповідний орган прокуратури, а у разі повернення матеріалів органом прокуратури – орган прокуратури вищого рівня. В інформації зазначаються дані, передбачені пунктом 4.6 Порядку.		орган прокуратури, а у разі такого повідомлення органом прокуратури – орган прокуратури вищого рівня. В інформації зазначаються дані, передбачені пунктом 4.6 Порядку.	
6.3. Правоохоронний орган у робочому порядку узгоджує з керівником структурного підрозділу органу державного фінансового контролю, відповідальним за вирішення оперативних питань взаємодії, орієнтовну дату залучення працівника цього органу як спеціаліста, після чого готує відповідне звернення. Правоохоронний орган надсилає звернення до органу державного фінансового контролю стосовно виділення працівника як спеціаліста не пізніше ніж за п'ять робочих днів до дати його залучення.	<i>Обов'язковість узгодження дати залучення спеціаліста не визначена а ні Законом, а ні КПК України, крім того, п. 6.5. порядку взаємодії вже визначено право органу державного фінансового контролю у відмові у виділенні спеціаліста</i>	6.3. Правоохоронний орган надсилає звернення до органу державного фінансового контролю стосовно виділення працівника як спеціаліста не пізніше ніж за п'ять робочих днів до дати його залучення.	
6.4. Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста має містити: обґрунтування необхідності	<i>Обов'язковість узгодження дати залучення спеціаліста не визначена а ні Законом, а ні КПК України, крім того, п.</i>	6.4. Звернення правоохоронного органу щодо виділення працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста має містити: обґрунтування необхідності залучення спеціаліста	

залучення спеціаліста - коротку суть фактів, що можуть свідчити про порушення об'єктом перевірки законодавства, контроль за додержанням яких віднесено до компетенції органів державного фінансового контролю; узгоджену відповідно до пункту 6.3 цього Порядку дату, з якої необхідно залучити спеціаліста до проведення перевірки, та на який термін; ...	<i>6.5. порядку взаємодії вже визначено право органу державного фінансового контролю у відмові у виділенні спеціаліста</i>	- коротку суть фактів, що можуть свідчити про порушення об'єктом перевірки законодавства, контроль за додержанням яких віднесено до компетенції органів державного фінансового контролю; ...
6.7. Правоохоронний орган, яким залучено працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста, забезпечує йому місце для роботи, надання необхідних для перевірки документів, створення умов для зберігання документів, можливість користуватися зв'язком, комп'ютерною технікою тощо. Вихід працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста на об'єкт, де проводиться перевірка, здійснюється у присутності працівника правоохоронного органу, який повинен забезпечити належне супроводження такої перевірки. Працівникам правоохоронних органів забороняється втручатися 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.	<i>Відповідно положень Законів України «Про Національну поліцію», «Про прокуратуру», «Про службу безпеки України» участь працівників зазначених органів у супроводженні перевірки як підконтрольних, так і не підконтрольних установ непередбачено, крім того, відповідно до ст. 19 Конституції України – органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Отже дублювання чинного законодавства в цій частині недоцільно.</i>	6.7. Правоохоронний орган, яким залучено працівника органу державного фінансового контролю як спеціаліста, забезпечує йому місце для роботи, надання необхідних для перевірки документів, створення умов для зберігання документів, можливість користуватися зв'язком, комп'ютерною технікою тощо.
6.9. ... Правоохоронний орган у десятиденний термін інформує	<i>За результатами опрацювання довідки спеціаліста не завжди може прийматися</i>	6.9. ... вилучений

орган державного фінансового контролю про прийняте процесуальне рішення за результатами розгляду складеної довідки відповідно до Кримінального процесуального кодексу України.	процесуальне рішення, про яке необхідно повідомляти в десятиденний термін, а, згідно із пунктом 6.11 розділу IV Порядку, довідка, надана спеціалістом, не є документом, який тягне за собою юридичні наслідки, а носить інформативний характер.	
---	--	--

Додаток Е

**Опис використаної в дисертаційному дослідженні службової (відомчої)
документації органів державної влади**

№ п/п	Реквізити документа	Розробник (автор) документа	Стислий опис документа
1	2	3	4
1)	№22/626-1-17 від 01.12.2016	Верховна Рада України	Лист Інституту законодавства Верховної Ради України до голови Комітету ВРУ з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності стосовно правової природи ревізій і перевірок і з пропозиціями законодавчого визначення процедури призначення, проведення ревізій і перевірок у кримінальному провадженні.
2)	від 14.11.2017	Найвища палати контролю Республіки Польща	Лист Президента Найвищої палати контролю Республіки Польща до Неганова В.В. із запрошенням взяти участь в польсько-українському семінарі у м. Варшава.
3)	№1016-2/762 від 27.03.2017	Верховна Рада України	Лист народного депутата України до Державної аудиторської служби України щодо отримання роз'яснень причин порушення Порядку взаємодії посадовими особами Державної фінансової інспекції в Черкаській області під час проведення позапланової виїзної ревізії ПАТ «Черкасиобленерго».
4)	№15-11/397 від 26.04.2017	Державна аудиторська служба України	Лист від голови Державної аудиторської служби України стосовно надання інформації щодо проведення позапланової виїзної ревізії ПАТ «Черкасиобленерго».
5)	б/н	Державна аудиторська служба України	Витяг зі звіту про стан взаємодії органів ДАСУ з правоохоронними органами за 2016 рік.
6)	б/н	Державна аудиторська служба України	Інформація про позапланові контрольні заходи по яким відмовлено органам Національної поліції України (МВС) у 2016 році.
7)	б/н	Державна аудиторська служба України	Інформація про позапланові контрольні заходи по яким відмовлено органам Національної поліції України (МВС) у 2015 році.
8)	б/н	Генеральна прокуратура України	Аналітичний збірник статистичної інформації органів досудового розслідування (поліція).
9)	б/н	Державна аудиторська служба України	Витяг зі звіту про стан взаємодії органів ДАСУ з правоохоронними органами за 2015 рік.
10)	№25-11/237 від 22.03.2016	Державна фінансова інспекція України	Лист від першого заступника голови Державної фінансової інспекції України стосовно питань розгляду звернень правоохоронних органів щодо проведення позапланових виїзних ревізій.
11)	№7721/125/56- 2016 від 18.04.2016	Шевченківське УП ГУНП в м. Києві	Клопотання до ДАСУ погодити дату проведення позапланової виїзної ревізії у кримінальному провадженні № 12015100000001066 за ч. 2 ст. 210 КК України.

12)	№26-09-17-17/4077 від 04.05.2016	Державна фінансова інспекція України	Відповідь до Шевченківського УП ГУНП в м. Києві щодо орієнтовних дат початку проведення позапланових виїзних ревізій.
13)	№28-16-17-17/585 від 20.01.2016	Державна фінансова інспекція у м. Києві	Лист до СУ ГУНП в м. Києві за результатами розгляду звернень слідчого управління від 25.12.2015, щодо кримінальних проваджень № 12015100000001182, № 12015100000001185, № 12015100000001186 за ч. 2 ст. 210 КК України.
14)	№28-16-17-17/842 від 27.01.2016	Державна фінансова інспекція у м. Києві	Лист до СУ ГУНП в м. Києві за результатами розгляду звернень слідчого управління від 11.01.2016 щодо кримінального провадження № 12015100000001184 за ч. 2 ст. 210 КК України.
15)	від 19.01.2017	Державна аудиторська служба України	Інформація про стан проведення контрольних заходів у кримінальних провадженнях стосовно підконтрольних установ Київської міської державної адміністрації.
16)	№032-30/658 від 03.06.2016	Державна фінансова інспекція у м. Києві	Акт ревізії фінансово-господарської діяльності Інституту фізіології ім. О.О. Богомольця Національної академії наук України.
17)	№05-21/56 від 22.04.2016	Державна фінансова інспекція України	Акт планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності Державного підприємства «Укртранснафтопродукт» та його виробничого структурного підрозділу «Кременчуцька нафтобаза», складений на підставі п.2.19 Плану контрольно-ревізійної роботи ДФІ України на I квартал 2016 року, звернення Генеральної прокуратури України від 21.07.2015 №04/7/1-3986 вих-15.
18)	№1010/762 від 13.03.2017	Верховна Рада України	Лист народного депутата України до Державної аудиторської служби України щодо отримання роз'яснень причин порушення Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України під час проведення ревізій та пропозиції удосконалення Методичних рекомендацій.
19)	№18-11/45 від 03.04.2017	Державна аудиторська служба України	Лист до народного депутата України з наданням роз'яснень причин порушення Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України під час проведення ревізій.
20)	№18-11/66 від 25.04.2017	Державна аудиторська служба України	Лист до народного депутата України стосовно доопрацювання Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України.
21)	№18-11/45 від 31.03.2017	Державна аудиторська служба України	Лист до народного депутата України стосовно Методики оцінки збитків під час проведення ревізій.
22)	№02-11/519 від 22.08.2017	Державна аудиторська служба України	Лист до народного депутата України стосовно затверджених Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної аудиторської служби України.
23)	№25-18/8 від	Державна	Лист до Міністерства фінансів України щодо

	20.04.2016	аудиторська служба України	погодження проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення розміру збитків».
24)	№ 31-06220-16-10/14457 від 27.05.2016	Міністерство фінансів України	Лист до Держаудитслужби щодо повернення проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення розміру збитків» на доопрацювання.
25)	№ 52-07/16987-03 від 06.06.2016	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	Лист до Міністерства фінансів України із зауваженнями до розробленого Держаудитслужбою проекту Методики визначення розміру збитків.
26)	б/н	Державна аудиторська служба України	Проект Порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами (редакція 2016 року).
27)	№6/Г-4403/27 від 08.12.2016	Служба безпеки України	Лист голови Служби безпеки України до народного депутата України щодо пропозицій автора до нового проекту Порядку взаємодії.
28)	№02-206/43628 від 05.12.2016	Національне антикорупційне бюро України	Лист т.в.о. директора Національного антикорупційного бюро України до народного депутата України щодо пропозицій автора до проекту Порядку взаємодії.
29)	№12/2-308вих-16 від 07.12.2016	Генеральна прокуратура України	Лист заступника Генерального прокурора України А.Стрижевської до народного депутата України щодо пропозицій автора до проекту Порядку взаємодії.
30)	№17630/01/14-2016 від 22.12.2016	Міністерство внутрішніх справ України	Лист Міністра внутрішніх справ України А.Б. Авакова до народного депутата України щодо пропозицій автора до проекту Порядку взаємодії.
31)	б/н	Державна аудиторська служба України	Проект Порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами (редакція 2017 року).
32)	№1008/762 від 13.03.2017	Верховна Рада України	Лист народного депутата України до прем'єр міністра України щодо пропозицій автора до проекту порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами.
33)	№25-11/198 від 04.04.2017	Державна аудиторська служба України	Лист стосовно опрацювання поданих пропозицій до проекту порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами.
34)	б/н	Державна аудиторська служба України	Проект постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. №550».
35)	№02-11/1103 від 06.10.2015	Державна фінансова інспекція України	Лист стосовно одержання завірених копій документів під час проведення інспектування.
36)	№9437/02/14-2017 від 29.06.2017	Міністерство внутрішніх справ України	Лист т.в.о. Міністра внутрішніх справ України про відсутність будь яких пропозицій і зауважень до законопроекту №6482.

37)	№958/2/99-99-23-01-10-1 від 12.06.2017	Державна фіскальна служба України	Лист першого заступника голови ДФС України щодо пропозицій до законопроекту №6482.
38)	№01-206/20031 від 08.06.2017	Національне антикорупційне бюро України	Лист директора НАБУ щодо пропозицій і зауважень до законопроекту №6482.
39)	№12/2-167вих-17 від 22.06.2017	Генеральна прокуратура України	Лист заступника Генерального прокурора України щодо пропозицій і зауважень до законопроекту №6482.
40)	№1063/762 від 11.07.2017	Верховна Рада України	Лист народного депутата України до Міністерства фінансів України щодо зауважень до проекту Постанови КМУ «Про внесення змін до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами».
41)	№04310-01-2/19933 від 24.07.2017	Міністерство фінансів України	Лист щодо зауважень до проекту Постанови КМУ «Про внесення змін до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами».

Витяг зі звіту про стан взаємодії органів ДФП з правоохоронними органами за 2015 рік.

№ п/п	Позначення	За наглядом контролюючих органів, поданих на звернення правоохоронних органів																											Разом по області	ДФП	Разом	
		АР Крим	Вінницька	Волинська	Дніпропетровська	Донецька	Житомирська	Закарпатська	Запорізька	Івано-Франківська	Київська	Кіровоградська	Луганська	Львівська	Миколаївська	Одеська	Полтавська	Рівненська	Сумська	Тернопільська	Харківська	Херсонська	Хмельницька	Черкаська	Чернівецька	Чернігівська	м. Київ	м. Севастополь				Місяць
1	Роз'яснювальні заходи, правоохоронних органів:	170	77	83	61	113	62	52	129	137	86	67	173	85	91	203	136	75	268	116	86	67	82	40	59	108	2665	223	0	2987	2087	
	прокуратура	17	12	21	17	11	9	19	23	39	20	7	36	18	23	65	11	24	6	56	31	11	21	10	15	33	435	105	0	640	640	
	МВС	149	54	59	39	84	43	24	93	80	36	45	128	65	53	129	120	43	253	71	51	46	52	25	73	607	1878	67	0	1947	1947	
	СБУ	1	11	1	5	13	10	9	13	6	30	15	5	11	9	5	8	8	1	8	4	7	9	5	7	12	213	44	0	247	247	
	ДПС	3	0	2	0	5	0	0	0	12	0	0	4	1	4	0	0	0	1	1	1	0	3	0	0	3	42	6	0	48	48	
1.1	м.т.ч. виїзні перевірки контролюючих закладів, у т.ч.:	106	25	68	28	82	32	42	88	81	22	38	114	78	66	74	100	38	148	49	46	30	31	15	49	48	1498	161	0	1659	1659	
	прокуратура	12	10	14	8	9	6	19	17	21	8	3	30	18	19	19	10	14	2	19	16	3	7	5	10	14	313	81	0	394	394	
	МВС	93	15	52	17	63	26	18	69	54	9	34	78	58	36	54	86	21	144	25	28	24	9	16	29	1103	51	0	1154	1154		
	СБУ	0	0	0	3	5	0	5	2	1	5	1	3	1	8	1	4	3	1	4	2	0	0	1	0	5	45	27	0	82	82	
	ДПС	1	0	2	0	5	0	0	0	0	5	0	0	3	1	3	0	0	1	1	0	2	0	0	0	3	0	27	2	0	29	29
1.2	м.т.ч. виїзні інспекції спеціальних служб у часті з перевірок, які проводяться правоохоронними органами, у т.ч.:	64	52	15	33	31	30	10	41	56	64	29	59	7	25	129	36	37	120	67	40	37	51	25	49	60	1167	61	0	1228	1228	
	прокуратура	5	2	7	9	2	3	0	6	18	12	4	6	0	4	46	1	10	4	17	15	8	14	5	4	18	220	24	0	244	244	
	МВС	56	39	7	22	21	17	6	24	26	27	11	50	7	17	75	34	22	109	46	23	21	28	16	38	32	774	16	0	790	790	
	СБУ	1	11	1	2	8	10	4	11	5	25	14	2	0	3	8	1	5	7	4	2	7	9	4	0	7	15	4	0	19	19	
	ДПС	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	15	4	0	19	19	
2	Виконання інспекцій, правоохоронних органів:	82	65	67	61	78	53	34	98	107	61	31	117	80	56	132	68	49	122	98	45	67	61	29	72	91	1824	65	0	1889	1889	
	прокуратура	10	10	21	17	4	8	13	18	27	12	4	21	18	18	51	7	16	4	23	15	11	19	8	13	27	395	26	0	421	421	
	МВС	70	45	44	39	62	37	14	67	65	29	62	90	60	31	75	56	28	112	63	27	46	36	18	52	51	1299	20	0	1259	1259	
	СБУ	1	10	0	5	8	9	7	13	10	20	5	3	1	4	6	5	6	11	3	7	6	3	4	11	11	163	13	0	176	176	
	ДПС	1	0	2	0	4	0	0	0	5	0	0	3	1	3	0	0	0	0	1	0	3	0	0	0	3	2	28	3	0	31	31
2.1	м.т.ч. виїзні перевірки контролюючих закладів, у т.ч.:	65	21	53	28	51	23	27	68	63	12	14	66	73	38	48	62	26	55	45	25	30	22	8	40	42	1001	34	0	1035	1035	
	прокуратура	10	9	14	8	3	6	13	14	14	3	2	17	18	14	19	6	9	1	11	9	3	4	3	9	10	229	17	0	246	246	
	МВС	51	12	37	17	43	17	9	52	43	8	12	46	53	20	29	4	52	14	52	25	15	25	18	5	27	769	13	0	772	772	
	СБУ	0	0	0	3	1	0	5	2	1	0	1	1	1	1	2	4	3	2	8	1	0	0	0	0	1	5	41	3	0	44	44
	ДПС	0	0	2	0	4	0	0	0	5	0	0	2	1	2	0	0	0	0	1	0	2	0	0	0	3	0	23	1	0	25	25
2.2	м.т.ч. виїзні інспекції спеціальних служб у часті з перевірок, які проводяться правоохоронними органами, у т.ч.:	21	44	14	33	27	30	7	30	44	49	17	51	7	18	84	6	23	67	53	20	37	39	21	32	49	823	31	0	854	854	
	прокуратура	0	1	7	9	1	2	0	4	13	8	3	4	0	4	32	1	7	3	12	6	8	15	5	4	17	166	12	0	178	178	
	МВС	19	33	7	23	19	19	5	13	22	21	9	44	7	11	46	4	14	60	38	12	21	18	13	24	24	628	7	0	635	635	
	СБУ	1	10	0	2	7	9	2	11	9	20	5	2	0	2	6	1	2	4	0	3	2	7	6	3	3	6	123	10	0	133	133
	ДПС	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2	6	2	0	8	8	

Витяг зі Звіту про стан власної організації ДАСУ з правоохоронними органами за 2016 рік

№ п/п	Показник	АР Крим																	Разом по областям	ДАСУ	Разом													
		Вінницька	Волинська	Дніпропетровська	Донецька	Житомирська	Закарпатська	Запорізька	Івано-Франківська	Київська	Кіровоградська	Луганська	Львівська	Миколаївська	Одеська	Полтавська	Рівненська	Сумська			Тернопільська	Харківська	Херсонська	Хмельницька	Черкаська	Чернівецька	Чернігівська	м. Київ	м. Севастополь	Міжвідомчий	Всього			
1	Роз'яснювальні заходи, правоохоронних органів	100	70	93	65	75	69	46	58	30	92	94	269	78	35	94	68	63	195	89	102	39	75	25	92	80			2056	144	0	2180	2180	
	провадження	17	7	30	16	19	12	18	14	17	18	15	47	10	11	27	13	31	9	33	34	6	31	5	10	20			470	59	0	529	529	
	НПУ (МВС)	80	56	62	43	47	54	22	38	11	39	71	143	63	20	55	52	29	175	45	63	26	32	16	73	47			1362	24	0	1386	1386	
	СБУ	3	6	1	6	9	3	1	6	2	32	8	16	4	3	11	3	3	9	7	5	7	10	4	7	6			172	25	0	197	197	
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	1			10	35	0	45	45	
	ДФС	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	1	0	2	6		22	1	0	23	23	
1.4	Вс. ч. щодо проведення контрольних заходів	79	32	71	28	41	34	38	41	28	29	35	145	71	19	21	37	22	115	38	70	12	55	9	44	38			1152	79	0	1231	1231	
	у т.ч.:																																	
	провадження	16	4	23	5	5	8	13	11	15	11	5	27	10	8	7	7	5	9	14	17	3	24	2	6	9			264	39	0	303	303	
	НПУ (МВС)	63	23	48	20	36	24	21	29	11	15	29	102	60	8	12	30	15	100	17	49	8	24	7	34	27			812	18	0	830	830	
	СБУ	0	4	0	3	0	2	1	2	1	1	13	0	3	1	0	2	0	2	4	3	4	1	5	0	2	1			54	12	0	66	66
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	1			9	9	0	18	18	
	ДФС	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	1	0	2	1		13	1	0	14	14	
1.2	Вс. ч. щодо вилучення спеціальності для участі у переправах, які провадитимуться правоохоронними органами, у т.ч.:	21	38	22	37	34	35	8	17	2	63	59	64	7	16	73	31	41	80	51	32	27	20	16	48	42			884	65	0	949	949	
	провадження	1	3	7	11	14	5	5	3	2	7	10	20	0	3	20	6	25	0	19	17	3	7	3	4	11			206	20	0	226	226	
	НПУ (МВС)	17	33	14	23	11	29	1	9	0	24	42	41	3	12	43	22	15	75	28	14	18	8	9	39	20			550	6	0	556	556	
	СБУ	3	2	1	3	9	1	0	5	0	31	7	3	4	0	10	3	1	5	4	1	6	5	4	5	5			118	13	0	131	131	
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1			1	26	0	27	27	
	ДФС	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5			9	0	0	9	9	
2	Виконано зверств, правоохоронних органів:	56	42	33	50	52	63	29	53	30	64	36	73	64	33	28	29	34	67	43	28	39	40	16	61	67			1130	88	0	1218	1218	
	провадження	8	7	13	11	13	12	13	12	17	14	8	11	7	11	10	8	21	5	18	16	6	20	2	5	17			285	37	0	322	322	
	НПУ (МВС)	46	31	19	36	31	48	11	35	11	25	25	56	53	19	12	18	10	56	18	10	26	15	12	49	34			706	12	0	718	718	
	СБУ	2	3	1	3	8	3	1	6	2	22	3	4	3	3	5	3	3	5	5	2	7	3	2	7	13			119	13	0	132	132	
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	7			6	25	0	31	31	
	ДФС	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	3			14	1	0	15	15	
2.1.	Вс. ч. щодо проведення контрольних заходів	40	24	24	21	25	31	22	38	28	11	31	60	18	6	12	6	27	17	10	12	25	6	23	28			573	40	0	613	613		
	у т.ч.:																																	
	провадження	7	5	9	3	5	8	9	11	15	10	4	1	7	8	0	4	2	5	6	3	3	15	0	4	6			150	19	0	169	169	
	НПУ (МВС)	33	15	15	18	20	21	10	26	11	15	7	27	51	7	4	8	2	21	6	5	8	6	17	18			379	10	0	389	389		
	СБУ	0	3	0	0	0	2	1	1	2	1	0	1	1	3	1	0	2	0	3	2	1	0	0	2	3			29	6	0	35	35	
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0			6	4	0	10	10	
	ДФС	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1			9	1	0	10	10	
2.2	Вс. ч. щодо вилучення спеціальності для участі у переправах, які провадитимуться правоохоронними органами, у т.ч.:	16	18	9	29	27	32	7	15	2	36	25	42	4	15	22	17	28	40	26	18	27	15	10	38	39			557	48	0	605	605	
	провадження	1	2	4	8	8	5	4	1	2	4	4	10	0	3	10	4	19	0	12	13	3	5	2	1	11			136	18	0	154	154	
	НПУ (МВС)	13	16	4	18	11	26	1	9	0	10	18	29	2	12	8	10	8	35	12	5	18	7	6	12	16			326	2	0	328	328	
	СБУ	2	0	1	3	8	1	0	5	0	21	1	3	2	0	4	3	1	5	2	0	6	3	2	5	10			90	7	0	97	97	
	НАБУ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			0	21	0	21	21	
	ДФС	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2			5	0	0	5	5	



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-35-06

№ 04-18/12-113

"23" січня 201 8 р.

**Проректору Національної
академії внутрішніх справ
Чернявському С.С.**

пл. Солом'янська, 1, м. Київ, 03035

Шановний Сергію Сергійовичу!

Повідомляємо, що проект Закону України «Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок)», та інші матеріали до законопроекту, підготовлені аспірантом кафедри криміналістики та судової медицини Національної академії внутрішніх справ Негановим В.В. за результатами дисертаційного дослідження «Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні» Комітетом отримані.

Відповідний законопроект, членом Комітету – народним депутатом України Геращенко А.Ю. та іншими народними депутатами України зареєстровано у Верховній Раді України за реєстраційним номером 6482. До списку авторського колективу розробників законопроекту включено Неганова В.В.

З повагою

**Перший заступник
Голови Комітету**

М. Паламарчук

ЗАТВЕРДЖУЮ

**Перший заступник начальника
Департаменту захисту економіки
Національної поліції України
кандидат юридичних наук,
полковник поліції**

С.А. Вязмікін

2018 року



**про впровадження результатів наукових досліджень Неганова Віктора
Вадимовича на тему: «Використання висновків ревізій
у кримінальному провадженні» в практичну діяльність підрозділів
захисту економіки Національної поліції України**

Комісія у складі: начальника відділу ДЗЕ Національної поліції України підполковника поліції Білоуса Р.В. (голова), заступника начальника відділу Департаменту ЗЕ НП України майора поліції Зайцева В.Д., головного оперуповноваженого Департаменту ЗЕ НП України майора поліції Панасюка Р.В., склала цей акт про те, що результати наукового дослідження здобувача Національної академії внутрішніх справ Неганова Віктора Вадимовича на тему: «Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні» використовуються у правозастосовній діяльності під час проведення занять зі службової підготовки з працівниками Департаменту захисту економіки Національної поліції України та мають наукове значення, що полягає в можливості використання положень, рекомендацій і висновків у практичній діяльності оперативних підрозділів.

Використання результатів наукового дослідження сприятиме активізації підвищення ефективності у попередженні, своєчасному виявленні, документуванні та розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері економіки.

Голова комісії
Начальник відділу
ДЗЕ НП України
підполковник поліції



Р.В. Білоус

Члени комісії:
Заступник начальника відділу
ДЗЕ НП України
майор поліції

Boon

В.Д. Зайцев

Головний оперуповноважений
ДЗЕ НП України
майор поліції

Р.В. Панасюк

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Заступник начальника
Головного слідчого управління
Національної поліції України
кандидат юридичних наук,
Заслужений юрист України



М.С. Цуцкірідзе

« 17 » 05 2018 року

А К Т

**впровадження у практичну діяльність
органів досудового розслідування матеріалів дисертаційного
дослідження Неганова Віктора Вадимовича на тему: «Використання
висновків ревізій у кримінальному провадженні»**

Комісія у складі: заступника начальника відділу ГСУ НП України, кандидата юридичних наук Мірковця Д.М., заступника начальника відділу ГСУ НП України, кандидата юридичних наук Шевчишена А.В., старшого слідчого в особливо важливих справах ГСУ НП України Колотигіної Т.В. склала цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Неганова Віктора Вадимовича на тему: «Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні» можуть застосовуватись у практичній діяльності слідчих підрозділів, а також під час проведення занять в системі службової підготовки.

**Заступник начальника відділу
ГСУ НП України
кандидат юридичних наук**

Д.М. Мірковець

**Заступник начальника відділу
ГСУ НП України
кандидат юридичних наук**

А.В. Шевчишен

**Старший слідчий в особливо важливих
справах ГСУ НП України**

Т.В. Колотигіна

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший проректор
Національної академії внутрішніх справ,
доктор юридичних наук,
професор,
заслужений юрист України
С.Д. Гусарєв

14 . 05 . 2018 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертації здобувача наукової лабораторії з проблем досудового розслідування ННІН № 1 Національної академії внутрішніх справ Неганова Віктора Вадимовича на тему: «Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність у освітній процес Національної академії внутрішніх справ

Комісія у складі: заступника директора Інституту післядипломної освіти, кандидата юридичних наук, доцента Савицького Д.О. (голова комісії), завідувача кафедри кримінального процесу, кандидата юридичних наук, доцента Рожнової В.В., професора кафедри криміналістики та судової медицини, кандидата юридичних наук, доцента Пясковського В.В., склала цей акт про те, що результати дисертації Неганова В.В. на тему: «Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні» впроваджені у освітній процес академії.

На основі проведеного аналізу комісія дійшла висновку, що подані наукові праці Неганова В.В. містять науково обґрунтовані теоретичні положення і практичні рекомендації, запроваджені для використання в освітньому процесі Національної академії внутрішніх справ, зокрема у системі професійної освіти слідчих і прокурорів, при викладанні відповідних навчальних дисциплін та під час підготовки навчальних і методичних посібників, підручників, курсів лекцій.

Голова комісії:

кандидат юридичних наук, доцент



Д.О. Савицький

Члени комісії:

кандидат юридичних наук, доцент



В.В. Рожнова

кандидат юридичних наук, доцент



В.В. Пясковський



СОЛОМ'ЯНСЬКИЙ РАЙОННИЙ СУД М. КИЄВА

03037, м. Київ, вул. Максима Кривоноса, 25; тел.: (044) 249-79-26, факс: 249-79-28; e-mail: inbox@sl.ki.court.gov.ua
03113, м. Київ, вул. Полковника Шутова, 1; тел.: (044) 456-51-65, факс: 456-93-08

Вихідний №: 1.4/189/2018
Дата: 02 березня 2018 року

Проректору Національної академії
внутрішніх справ
Чернявському С. С.
пл. Солом'янська, буд. 1,
м. Київ, 03035

Шановний Сергію Сергійовичу!

На Ваше звернення №46/1092 від 22 лютого 2018 року, яке стосується дисертаційного дослідження аспіранта НАВС Неганова В. В., яке надійшло на адресу суду 23 лютого 2018 року та зареєстроване під вх.№16876/18-Вх повідомляю, що зміст методичних рекомендацій за темою: «Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні» буде доведений до відома слідчих суддів Солом'янського районного суду м. Києва.

Що стосується використання даних методичних рекомендацій під час здійснення правосуддя, вважаю за необхідне довести наступне.

За правилами статті 129 Конституції України суддя, здійснюючи правосуддя, є незалежним та керується верховенством права.

Відповідно до частини першої статті 56 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» права судді, пов'язані зі здійсненням правосуддя, визначаються Конституцією України, процесуальним та іншими законами.

Тобто, лише головуючий в справі суддя вирішує питання пов'язані з розглядом конкретної судової справи.

Виходячи з цього, повідомити про те, чи будуть використовувати слідчі судді надані рекомендації в роботі не маю можливості, оскільки кожний суддя самостійно, на основі норм чинного законодавства, ухвалює відповідне судове рішення.

З повагою,

Голова суду:

Л. А. Шереметьсва

Виконала:
помічник голови суду
Квітченко Я. О.

Солом'янський районний суд
міста Києва

Квітченко



*2609*26235865*1*1*



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KST-KSM.0710.054.2017
UNK:48229/17

Warszawa, dnia 14 listopada 2017 r.

Pan
Viktor Neganov
Rada Najwyższa Ukrainy

Szanowny Panie

Mam zaszczyt zaprosić Pana do wzięcia udziału w kolejnym polsko-ukraińskim seminarium, które będzie się w Warszawie i w Ośrodku Szkoleniowym NIK w Goławicach w dniach 27 listopada - 1 grudnia 2017 r. Tematem seminarium będzie „Rola kontroli efektywności wydatkowania środków publicznych w modernizacji demokratycznego państwa”, a jego celem prezentacja roli NIK w transformacji Polski jako inspiracja dla reform w Ukrainie.

Szczegółowy program seminarium zostanie przesłany pocztą elektroniczną.

Najwyższa Izba Kontroli pokrywa koszty zakwaterowania i wyżywienia w Ośrodku Szkoleniowym w Goławicach.

Osoby nieposiadające paszportu biometrycznego informujemy, że Najwyższa Izba Kontroli zwróci się do polskich placówek dyplomatycznych na Ukrainie z prośbą o szybkie procedowanie wniosków wizowych.

Osobą kontaktową w NIK w tej sprawie jest pani Waleria Sobolewska (e-mail: Waleria.Sobolewska@nik.gov.pl), tel. +48 22 444 53 70, tel. kom. +48 531 278 912.

Łycz wspaniałe serce
Krzysztof Kwiatkowski

Додаток Є**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**
в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Неганов В.В. Удосконалення взаємодії органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізії у кримінальному провадженні. Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. Київ, 2016. Вип. № 2(12) С. 51–66.
2. Неганов В.В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами Державної аудиторської служби України. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. Київ, 2017. № 1(102). С. 234–246.
3. Неганов В.В. Генезис законодавства України про використання матеріалів ревізій, перевірок у кримінальному провадженні. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. Київ, 2017. № 2(103). С. 245–261.
4. Неганов В.В. Особливості використання стороною обвинувачення висновків ревізії, інших форм процесуальної фіксації даних, пізнаних за результатами проведення ревізії. Вісник кримінального судочинства. Київ, 2017. № 3. С. 216-228.
5. Неганов В.В. Concept, essence and meaning of revision (audit) in criminal proceedings, its relation with other forms of use of special economic knowledge. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. Київ, 2017. № 3(104). С. 59–74.
6. Неганов В.В. Jurisprudence of unscheduled audits on financial activities in the criminal process in Ukraine. Visegrad Journal on Human Rights. Bratislava, 2017. № 1/1. С. 87–96.
7. Неганов В.В. Особливості використання стороною захисту результатів ревізії. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. Київ, 2017. № 4(105). С. 209–226.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Неганов В.В. Актуальна проблематика міжвідомчої взаємодії слідчих органів Нацполіції України та Держфінінспекції при здійсненні позапланових ревізій у кримінальному процесі. *Актуальні питання використання можливостей позапланових документальних ревізій та інших перевірок у кримінальному судочинстві*: матеріали міжвідомчого науково-практичного семінару – Київ, 30 червня 2016 року, С. 71 – 73.

9. Неганов В. В. Роль Міжнародного кримінального суду при розслідуванні воєнних злочинів та злочинів проти людяності в зоні проведення антитерористичної операції. *Формування правових позицій щодо розслідування міжнародних злочинів*: матеріали міжвідомчого круглого столу – Київ, 28 жовтня 2016 року, С. 171 – 175.

10. Неганов В.В. Використання висновків документальної ревізії (аудиту) в кримінальному процесі: порівняльно-правовий аналіз. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (9 грудня 2016 року), м. Київ, 2016. С. 304–306.

11. Неганов В.В. Ревізії фінансово-господарської діяльності й податкові перевірки як інструмент протидії тіньовій економіці в Україні. *Тіньова економіка: світові тенденції та українські реалії*: матеріали міжвідомчої науково-практичної конференції (23 червня 2017 року), м. Київ, 2017. С. 279–282.

12. Неганов В.В. Ревізії, податкові перевірки та фінансовий аудит як сучасні форми протидії економічній і корупційній злочинності. *Корупційна злочинність у міжнародному вимірі: форми, методи та засоби протидії*: матеріали Міжнародного круглого столу (9–10 листопада 2017 року), м. Київ, 2017. С. 305–308.

13. Неганов В.В. Проблеми законодавчого забезпечення (спеціальної) конфіскації до державного бюджету України коштів (від реалізації майна) за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі*: матеріали II

Міжнародної науково-практичної конференції (8 грудня 2017 року), м. Київ, 2017. С. 392–396.

які додатково відображають наукові результати дисертації:

14. А.А. Вознюк, О.М. Брисковська, А.П. Запотоцький, В.В. Неганов та ін. Методологічні рекомендації Національної академії внутрішніх справ «Взаємодія органів досудового розслідування з підрозділами Державної аудиторської служби України під час призначення та проведення ревізій у кримінальному провадженні» / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. С.С. Чернявського. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2018. – 40 с.

15. Проект Закону про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України та інших законів України (щодо призначення позапланових ревізій, перевірок) реєстр. №6482 від 22.05.2017 / авт. кол. Геращенко А.Ю., Чорновол Т.М., Гаврилюк М.В., Неганов В.В.: Верховна Рада України, м. Київ, 2017.