

Поляруш А. В.,
здобувач кафедри криміналістики та судової медицини
Національної академії внутрішніх справ

РЕВІЗІЯ ЯК ФОРМА ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАНЬ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЗАКОННИМ ОБІГОМ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

У статті розглянуто поняття ревізії та перевірки, наведено їх види та розкрито сутність проведення. Особливу увагу зосереджено на документальній ревізії як форми використання спеціальних знань під час розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів. Наведено підстави призначення та проведення документальної ревізії, спеціалістів, з якими взаємодіє слідчий на підготовчому етапі до її проведення. Розкрито значення висновку документальної ревізії для розслідування таких злочинів.

Ключові слова: ревізія, камеральна ревізія, документальна ревізія, фактична ревізія, ревізор-бухгалтер, товаровзнавець, технолог, висновок ревізії.

В статье рассмотрено понятие ревизии и проверки, приведены их виды и раскрыта сущность проведения. Особое внимание сосредоточено на документальной ревизии как формы использования специальных знаний при расследовании преступлений, связанных с незаконным оборотом подакцизных товаров. Приведены основания назначения и проведения документальной ревизии, специалистов, с которыми взаимодействует следователь на подготовительном этапе к ее проведению. Раскрыто значение вывода документальной ревизии для расследования таких преступлений.

Ключевые слова: ревизия, камеральная ревизия, документальная ревизия, фактическая ревизия, ревизор-бухгалтер, товаровед, технолог, вывод ревизии.

The article deals with the concept of audit and verification, their types are presented and the essence of conducting is disclosed. Particular attention is focused on documentary revision as a form of use of special knowledge during the investigation of crimes related to the illicit circulation of excisable goods. The reasons for the appointment and carrying out of the documentary audit, the specialists with which the investigator interacts with the preparatory stage before conducting it, is provided. The significance of the documentary audit conclusion for investigating such crimes is revealed.

Keywords: revision, office audit, documentary revision, actual audit, auditor-accountant, commodity analyst, technologist, audit conclusion.

Постановка проблеми. 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 документальної ревізії, результати якої можуть слугувати способом збирання доказів у кримінальному провадженні, пов'язаному з незаконним обігом підакцизних товарів. Це дійсно так, оскільки у процесі ревізії збираються матеріали, які містять інформацію про злочинну діяльність, крім того встановлюються дані, що можуть мати значення доказів [1, с. 105].

Для прикладу, за статистичними даними Державної аудиторської служби України за 2016 рік було проведено 2361 (2015 р. – 3692) ревізії фінансово-господарської діяльності, за результатами яких 1451 (2015 р. – 1952) матеріал ревізій та перевірок передані до правоохоронних органів, з них лише 671 (2015 р. – 1053) розпочатих досудових розслідувань, 189 (2015 р. – 342) вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення [2]. З огляду на зазначену статистику спостерігається відсутність налагодженого механізму реалізації матеріалів ревізії та перевірок. Виходить, що виявити

зможли, а от розпочати досудове розслідування не можуть. Тому виникає необхідність наукового розгляду питань призначення та проведення ревізії як однієї з форм використання спеціальних знань у розслідуванні розглядуваних злочинів.

Аналіз дослідження даної проблеми. Порядок призначення, проведення та використання матеріалів ревізії у процесі розслідування злочинів завжди було в центрі уваги вчених не лише криміналістів, а й інших наук. Зокрема слід назвати таких вчених як: В.М. Глібко, Л.В. Гуцаленко, НЕ.Я. Дондик, Е.С. Дубоносов, І.М. Кимлик, В.В. Лисенко, В.Ф. Максимов, В.М. Махов, В.В. Романов, В.М. Шарманська, Ю.В. Шепітько та інші.

Метою статті є висвітлення сутності ревізії як однієї із форм використання спеціальних знань у розслідуванні злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів.

Виклад основного матеріалу. Слідчий, розслідуючи злочини, пов'язані з незаконним обігом підакцизних товарів, може письмово звернутися до органу державного фінансового контролю з проханням провести ревізію конкретного підприємства. Останні ж в межах своєї компетенції проводять планові та позапланові виїзні ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю. Ревізію слід призначати тоді, коли суттєві обставини вчиненого злочину неможливо встановити іншим шляхом, крім використання спеціальних знань ревізора [3].

Така та інші форми використання спеціальних знань при розслідуванні розглядуваних злочинів проглядається у законодавстві України. Так, відповідно до ст. 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 року «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» [4, с. 110].

Тому, при виявленні та розслідуванні злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів можуть ефективно застосовуватися різні форми фінансового контролю, зокрема

проведення ревізій та перевірок (звірок, внутрішнього аудиту тощо).

Для того щоб повністю розкрити сутність проведення ревізії та перевірки слід розібратися у понятті такої діяльності.

Ревізія – це система контрольних дій за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюється законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні. Документальною вона називається тому, що здійснюється на підставі вивчення документів [1, с. 94; 5, с. 212]. Ревізія належить до подальшого контролю і проводиться шляхом суцільної або вибіркової перевірки довершених операцій заданими первинних документів, записів у облікових регістрах і звітності. Вона об'єднує у собі фактичний і документальний контроль [6, с. 13]. Виходить, що ревізія та перевірки – це поняття не процесуальні, а мабуть фінансові, що характеризують методи фінансового контролю.

У свою чергу, перевірка – це контрольні дії щодо обстеження окремих ділянок, епізодів, питань фінансово-господарської діяльності організації, щодо якої проводиться ревізія [7, с. 232].

Максімова В.Ф. та Самострол С.В. у своєму посібнику дають більш ширшу класифікацію перевірок, що можуть здійснюватися органами ДФС, зокрема: 1) за обсягом контрольованих дій: камеральні, документальні та фактичні; 2) залежно від періодичності проведення документальної перевірки: планові та позапланові; 3) залежно від місця проведення документальної перевірки: виїзні та невиїзні [6, с. 231-232].

Згідно з п. 16 «Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» ревізія проводиться шляхом документальної і фактичної перевірки. Документальна перевірка 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. Фактична ж 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 [3].

На думку В.М. Шарманської, С.О. Шарманської, І.В. Головка, документальна ревізія – це обстеження діяльності підприємства, організації, що здійснюється компетентними органами з метою перевірки, контролю [8, с. 222].

Як уже зазначалося вище, документальні ревізії можуть бути плановими та позаплановими, виїзними та невиїзними. Ну, тут дуже просто, планові – це ті, що передбачені планом перевірок ДФС, а позапланові – це ті, що не передбачені планом перевірок, і можуть проводитися відповідно до Податкового кодексу України. Виїзні перевірки проводяться за місцем розташування платника податків чи знаходженням об'єкта права власності платника податків, а невиїзні – проводяться в приміщенні органу державного фінансового контролю.

Якщо звертатися до Законів України, зокрема «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» від 23.10.2013 року, то документальні планові перевірки здійснюються контролюючими органами, а планові виїзні ревізії – органами державного фінансового контролю [9]. У випадках, коли ревізії призначаються під час розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів, то це буде позапланова. Вона ще може бути первинна, повторна та додаткова.

Відмінність її від планової ревізії полягає у: порядку призначення, змісті програми, колі взаємодіючих осіб, переліку методів перевірки, що використовувалися.

Фактичною підставою для проведення ревізії під час розслідування розглядуваних злочинів є наявність матеріалів і обґрунтованих відомостей про можливість виявлення слідів злочинної діяльності саме завдяки такому виду перевірки [1, с. 108]. Безпосередньою підставою для проведення ревізії є доручення (наказ, розпорядження) відповідної посадової особи Державної аудиторської служби України [6, с. 18].

Під час розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів, у разі висунення обґрунтованої версії про спосіб незаконного обігу будь-яких підакцизних товарів та наявності повних і достовірних даних про відображення слідів злочину у бухгалтерських документах слідчий має право призначити документальну ревізію для з'ясування та перевірки власних припущень вчинення злочину. Однак процес призначення ревізії не такий вже й простий. Так, визначившись із метою її проведення слід сформулювати чіткі завдання ревізора та сформулювати чіткий перелік питань, на які має відповісти ревізор. Від сукупності таких дій і залежить результативність проведеної документальної ревізії.

Мабуть сутність проведення ревізій та перевірок проглядається у практиці їх застосування. Так, у 2012 році за результатами ревізії та перевірок окремих питань фінансово-господарської діяльності (з 2010 по 2011 роки) Державного підприємства спиртової та лікеро-горілчаної промисловості «Укрспирт» (далі – ДП «Укрспирт»), Державного концерну спиртової та лікеро-горілчаної промисловості «Укрспирт» (далі – концерн «Укрспирт») і державних підприємств та об'єднань спиртової і лікеро-горілчаної промисловості, що входять до сфери його управління, фахівці Держфінінспекції України виявили порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на суму майже 162 млн. грн. [10].

Коли ревізія проводиться за завданням правоохоронних органів, то опечатуються: каса, сейфи, місця збереження товарно-матеріальних цінностей, документів та цінних паперів

[1, с. 94]. Під час проведення ревізії рішення про вилучення оригіналів фінансово-господарських та бухгалтерських документів, арешт коштів на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах можуть прийматися лише судом [4, с. 110].

Зазвичай, ревізію проводить, особа, яка володіє спеціальними знаннями у галузі економіки – ревізор-бухгалтер. Однак, при проведенні, наприклад, комплексної ревізії залучаються ревізори різних спеціальностей. Потреба у такій ревізії виникає тоді, коли накопичується значний обсяг інформації, що його ревізор-бухгалтер неспроможний досконально перевірити і необхідні ревізори інших спеціальностей [1, с. 94]. Зокрема, це можуть бути: товаровознавці, фахівець з питань економіки (економісти) й технології виробництва (технологи), організації праці, фахівець з бухгалтерського обліку й фінансів, електрики тощо.

Згідно п. 10 «Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» 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 [3].

Важливого значення тут набуває взаємодія слідчого з ревізорами. На початку ревізії слідчому доцільно обговорити з ревізором питання про об'єкти першочергового вивчення, послідовності окремих ревізійних дій, терміни їх проведення, виклик осіб для отримання пояснень, про сприяння ревізору в проведенні зустрічних перевірок в інших організаціях, забезпечення збереження документів [11, с. 207]

Необхідність у використанні спеціальних знань виникає завдяки специфіці економічної діяльності підприємств, установ, організацій. Наприклад, будь-яка юридична особа незалежно від форм власності може самостійно обирати форми ведення бухгалтерського обліку. Механізований облік вносить свої особливості у роботу працівників правоохоронних органів, які полягають у тому що: 1) до складу ревізорів, що проводять

комплексну ревізію, входять спеціалісти щодо механізованої обробки облікованих даних; 2) про проведенні перевірок слід мати пакет тестових програм для перевірки роботи засобів контролю інформації на електронно-обчислювальних машинах (далі – ЕОМ); 3) під час ревізійних перевірок рекомендується застосовувати спеціальні пошукові та еталонні програми; 4) під час роботи з документами механізованого обліку застосовуються такі прийоми, як формальна перевірки, взаємне співставлення реквізитів, метод взаємного контролю [12, с. 24].

Також, при здійсненні перевірки виробничого підприємства, наприклад, що здійснює виготовлення та збут підакцизних товарів, слід враховувати низку технологічних особливостей його виробництва і дотримання усіх вимог технологічного процесу. Такий контроль здійснюється на підставі проведення аналізу усіх етапів технологічного процесу із залученням відповідних спеціалістів. Тому, може бути проведено низку складних досліджень за органолептичними, фізико-хімічними, мікробіологічними та іншими показниками [6, с. 186].

Для виявлення під час ревізії у документах підробки або зловживання господарського характеру слід знати на що слід звертати увагу щоб розпізнати явні ознаки внесення змін у документ (підчистка, дописка, переклейка фотокартки тощо). Тому краще для цього запросити спеціаліста у галузі техніко-криміналістичного дослідження документів.

Результати ревізії викладаються висновку. Останній, відповідно до ч. 2 ст. 99 та 98 КПК України є документом-речовим доказом. Так, висновки ревізій та акти перевірок є документами, якщо вони є матеріальними об'єктами, які були знаряддям вчинення кримінального правопорушення, зберегли на собі його сліди або містять інші відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження [13, с. 97].

Висновок документальної ревізії по своїй суті полягає у відповіді на поставлені перед ревізором питання та містить іншу інформацію щодо злочинної діяльності, яка буде виявлена у процесі такої перевірки. До висновку можуть долучатися

різноманітні довідки, розрахунки, пояснення спеціаліста та інші документи, які більш повно висвітлюють картину ревізії. За результатами такої діяльності слідчий планує подальше розслідування щодо перевірки виявлених ревізором фактів порушень фінансово-господарської діяльності суб'єкта, що перевіряється шляхом проведення відповідних слідчих (розшукових) дій, оперативно-розшукових заходів.

Висновки. Підсумовуючи розглянуте у підрозділі слід зазначити, що у розслідуванні розглядуваних злочинів ревізії та перевірки призначаються тоді, коли для встановлення певних фактів потрібні спеціальні бухгалтерські знання. Ревізія та перевірки є важливим способом здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю юридичних осіб, результати яких дають можливість правоохоронним органам притягнути до відповідальності винних осіб та повернути нанесені державі та громадянам збитки. Однак, на сьогодні слід налагодити механізм реалізації отриманих результатів ревізій та перевірок у процесі розслідування такої категорії злочинів. Слід урегулювати взаємодію органів фінансового контролю з правоохоронними органами, оскільки лише в узгоджених діях проглядається результат щодо розслідування та попередження злочинів, пов'язаних з незаконним обігом підакцизних товарів.

Література:

1. Дондик Н. Я. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
2. Статистичні звіти Державної аудиторської служби України за період з 2014-2017 роки: офіційний веб-сайт / [Електронний ресурс] / Режим доступу до звітів:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101873>
3. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Кабінет Міністрів України; Постанова від 20.04.2006 № 550 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до Постанови:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>
4. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Верховна Рада України; Закон

від 26.01.1993 № 2939-ХІІ (зі змінами та доповненнями від 23.12.2015 № 901-VІІІ // Відомості Верховної Ради України, 1993. – № 13. – Ст.110

5. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник / М. І. Камлик. – К.: Синтез, 2000. – 256 с.

6. Максимова В. Ф. Ревізія фінансової діяльності: навч. посіб. / В. Ф. Максимова, С. В. Самострол. – Одеса: ОНЕУ, ротاپрінт. – 2012. – 305 с.

7. Стельмах В. Ю. Ревизии и документальные проверки в стадии возбуждения уголовного дела: некоторые проблемы процессуальной регламентации / В. Ю. Стельмах // Деятельность правоохранительных органов в современных условиях: сб. материалов 20-й междунар. науч.-практ. конф. В 2 т. Т. 1. – Иркутск: ФГКОУ ВПО ВСИ МВД России, 2015. – С. 231-236.

8. Шарманська В. М. / Судова бухгалтерія : навч. посіб. / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка. – К.: Центр учб. літератури, 2008. – 454 с.

9. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 23.10.2013 № 805 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до Постанови :

<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-п/paran9#n9>

10. Держфінінспекція України виявила на підприємствах концерну «Укрспирт» втрат майже на 162 млн. грн. : Державна аудиторська служба України: офіційний веб-сайт/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/86729?&fsize=s>

11. Махов В. Н. Использование знаний сведущих лиц при расследовании преступлений: Монография / В. Н. Махов. – М.: Изд-во РУДН, 2000. – 296 с.

12. Романов В. В. Судебная бухгалтерия: краткий курс / В. В. Романов. К.: ЛА «Научная Книга», 2009. – 65 с.

13. Кримінальний процесуальний кодекс України : чинне законодавство зі змінами та доповненнями станом на 1 квітня 2013 р. – К. : ПАЛИВОДА А. В., 2013. – 328 с.