

дає змогу встановити технології та механізми цього злочинного явища, спланувати розслідування злочину, виявити прогалини в чинному законодавстві, що регулює відносини у сфері охорони конфіденційної інформації, розробити заходи протидії недобросовісній конкуренції.

О. О. Бондаренко, доцент кафедри кримінального процесу Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник,

Р. Л. Степанюк, начальник кафедри криміналістики, судової медицини та психіатрії Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат юридичних наук, доцент

ОЦІНЮВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ПОРУШЕННЯМИ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

Розглянуто проблемні питання призначення та оцінювання результатів ревізії у кримінальних справах про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства України.

Рассмотрены проблемные вопросы назначения и оценки результатов ревизии по уголовным делам о преступлениях, связанных с нарушениями бюджетного законодательства Украины.

Бюджетні кошти в Україні на сьогодні є одним із найбільш привабливих предметів злочинних посягань. Не зважаючи на те що боротьба зі злочинами у бюджетній сфері декларується як один із пріоритетних напрямів роботи правоохоронних органів, говорити про значні успіхи в ній передчасно. Чимало проблем зумовлено недостатністю досвіду з розкриття та розслідування злочинних порушень бюджетного законодавства (ст. 210, 211 КК України), що призводить до суттєвих труднощів при збиранні, оцінюванні й використанні доказів у кримінальних справах. Непоодинокими для співробітників оперативних підрозділів і слідчих є помилки під час організації проведення та оцінювання результатів ревізій, що в подальшому призводить до невірної кваліфікації діянь, затягування строків досудового слідства, тактичних прорахунків тощо.

У науковій літературі проблеми призначення, співвідношення ревізій і судових експертиз досліджувалися багатьма вченими (Г. О. Атанесяном,

І. К. Волковою, В. М. Глібком, С. П. Голуб'ятниковим, М. І. Камликом, Ю. В. Манаєвим, Г. А. Матусовським, П. К. Пошюнасом, Б. В. Романюком, Л. О. Сергєєвим та ін.). Водночас зазначені питання стосовно злочинів, пов'язаних із порушеннями бюджетного законодавства, залишаються малодослідженими, що негативно позначається на слідчій практиці.

Метою статті є визначення підстав проведення ревізій і судово-економічних експертиз у справах про злочинні порушення бюджетного законодавства України, їх співвідношення, завдань та можливостей.

До порушення кримінальної справи про бюджетні злочини ревізії проводяться контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (внутрішньовідомчі); контрольними підрозділами підприємств (внутрішньогосподарські); Рахунковою палатою (ревізії порядку витрачання коштів Державного бюджету); контрольними органами місцевих рад (перевірки витрачання коштів місцевих бюджетів); органами Державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС); Державною податковою адміністрацією України. Значна частина діяльності слідчого, прокурора, органу дізнання до прийняття відповідного процесуального рішення спрямована на оцінювання криміналістично значущої інформації, яка міститься у матеріалах ревізії. Тому доцільним є розгляд основних положень цієї діяльності.

Значна кількість злочинних посягань на бюджетні кошти виявляється в перебігу ревізій, що проводяться органами ДКРС. Ці контрольні заходи можуть здійснюватися як у плановому порядку, так і з ініціативи правоохоронних органів. Питання щодо проведення таких ревізій досить докладно регламентовано відповідними інструкціями та стандартами, у яких багато уваги приділено питанням взаємодії органів ДКРС із правоохоронними органами в ході призначення, проведення ревізій і передавання їх матеріалів.

Первинні матеріали, зібрані під час дослідчої перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про можливий злочин, передаються слідчому, який приймає рішення відповідно до ст. 97 КПК України.

У науковій літературі розроблено рекомендації щодо оцінювання слідчим матеріалів документальної ревізії, яка повинна здійснюватися ним згідно із загальними правилами оцінювання доказів відповідно до ст. 67 КПК України. Питання, пов'язані з оцінюванням акта ревізії, розглядалися в роботах Г. О. Атанєсяна, С. П. Голуб'ятникова, М. І. Камлика, Л. О. Сергєєва й ін. При цьому автори пропонують звертати увагу на додержання прав осіб, діяльність яких перевірялася в перебігу проведення ревізії; конкретні факти порушень, встановлені ревізором: чи містять вони ознаки злочину та якого саме; рівень компетентності ревізора; повноту виконання поставлених завдань; використання ревізором всіх наявних можливостей; доброякісність її проведення й значення для справи тощо. Досить повно такі рекомендації визначив М. І. Камлик¹.

¹ Див.: Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник / М. І. Камлик. — К. : Атіка, 2000. — С. 232–233.

Таким чином, одержавши матеріали документальної ревізії, слідчий для вирішення питання про порушення кримінальної справи повинен правильно оцінити й перевірити висновки ревізора. Аналіз матеріалів починається зі з'ясування того, які конкретно факти порушення бюджетного законодавства встановлено ревізором, чи містять вони ознаки злочину та якого конкретно. Слід пам'ятати, що ревізор за допомогою методів документальної перевірки й фактичного контролю тільки виявляє факти порушень, які вказують на обставини, за якими маскуються злочини. Також відзначимо, що акт ревізії, який надсилається до правоохоронного органу, як правило, має досить великий обсяг, причому більшість фактів фінансових правопорушень, докладно описаних у ньому, не мають злочинного характеру. Тому завданням слідчого на цьому етапі є правильне визначення саме ознак кримінально караного бюджетного правопорушення. Це дає змогу встановити найсуттєвішу для прийняття процесуального рішення обставину – наявність події злочину. Для розв'язання цього та інших завдань доцільно використовувати консультативну допомогу фахівців.

Вивчення матеріалів кримінальних справ про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства, свідчить про деякі недоліки як при проведенні ревізій, так і при оформленні матеріалів, що передаються правоохоронним органам. Найбільш поширеним недоліком у разі проведення ревізії є її поверховість. Зокрема, нерідко ревізори встановлюють не всі факти зловживань або необгрунтовано завищують розмір коштів, при використанні яких були порушення. У листі, який супроводжує ці матеріали, найчастіше лише констатується факт виявленого зловживання. В акті ревізії не завжди вказуються прізвища службових осіб, відповідальних за певну сферу діяльності. Трапляються випадки, коли ревізори не відбирають у службових осіб, діяльність яких перевіряється, письмові пояснення щодо обставин виявлених зловживань.

Певні недоліки мають місце й в діях співробітників оперативних підрозділів і слідчих при аналізі матеріалів ревізії. Нерідко у них відсутній критичний підхід до оцінювання її результатів, тому висновки ревізорів без сумнівів приймаються на віру й на їх основі будуються подальші дії, приймаються процесуальні рішення. У зв'язку з цим слід підкреслити, що ці висновки не повинні визначати результат дослідчої перевірки. У процесі перевіркової діяльності існує нагальна потреба в ретельному аналізі акта ревізії та додатків до нього згідно з викладеними рекомендаціями. Особливу увагу треба звернути на необхідність зіставляти результати ревізії з поясненнями службових осіб та іншими документами, що містяться в першому матеріалі.

Слідча практика підтверджує, що така форма взаємодії, як спільний аналіз матеріалів слідчим і оперативними співробітниками, що проводили дослідчу перевірку, дає змогу забезпечити прийняття швидкого й обгрунтованого рішення щодо порушення кримінальної справи та у подальшому ефективність початкового етапу розслідування.

Одним із проблемних є й питання про оцінювання достовірності й доказову цінність ревізії в кримінальній справі. Не вдаючись до докладного аналізу висловлених у науковій літературі точок зору стосовно цього, вважаємо, що слід погодитися з Г. О. Атанесяном, Ю. О. Калінкіним, М. І. Камликом, Ю. В. Манаєвим, Б. В. Романюком, Л. О. Сергеевим та іншими авторами, які слушно визнають акт ревізії (довідку про перевірку) доказом у кримінальній справі як «інші документи» (ч. 2 ст. 65, ст. 83 КПК України)¹.

Стосовно додаткових заходів із перевірки результатів ревізії в кримінальній справі слід відзначити, що у випадках, коли висновки ревізора не викликають сумніву в слідчого й аргументованих заперечень з боку інших осіб, необхідності у призначенні відповідної судово-економічної експертизи немає.

Якщо ж у слідчого є обґрунтовані сумніви у повноті та правильності проведеної ревізії, то усунути їх можна шляхом додаткової або повторної ревізії, призначення судово-економічної експертизи або проведення допиту ревізора. Рішення щодо конкретного способу перевірки має залежати від характеру недоліків, які містяться в наданих матеріалах. Вивчення кримінальних справ про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства, свідчить про те, що акти ревізій часто містять суттєві недоліки, які неможливо усунути лише шляхом допиту ревізора. У подібних випадках слідчі, як правило, призначають додаткову або повторну ревізію. Іноді після її проведення призначається й судово-економічна експертиза. З цього приводу не склалося єдиної позиції і в науковій літературі. Можна виокремити три основні точки зору із цих питань.

Відповідно до першої в таких ситуаціях досить провести додаткову ревізію. Так, Ш. Джумамуратов вважає, що більша кількість сформульованих у літературі підстав для призначення судово-бухгалтерської експертизи не зовсім вдала. У багатьох випадках для вирішення цих питань достатньо буває допитів ревізорів, дослідження документів і додаткових ревізій².

¹ Див.: Атанесян Г. А. Судебная бухгалтерия : учебник / Г. А. Атанесян, С. П. Голубятников. — М. : Юрид. лит., 1989. — С. 249; Калинин Ю. А. Участие в уголовном судопроизводстве лиц, обладающих специальными познаниями : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность» / Ю. А. Калинин. — М., 1981. — С. 16; Камлик М. І. Вказ. праця. — С. 222; Манаев Ю. В. Правовые вопросы участия специалистов в расследовании преступлений / Ю. В. Манаев, Л. М. Репкин // Теория и практика использования специальных знаний при расследовании преступлений : сб. науч. тр. — Волгоград : ВСИШ МВД СССР, 1989. — С. 7; Романюк Б. В. Проведення ревізії у кримінальній справі – процесуальний спосіб збирання доказів / Б. В. Романюк // Вісн. Акад. прав. наук України. — 2002. — № 1 (28). — С. 170; Сергеев Л. А. Ревизия при расследовании преступлений / Л. А. Сергеев. — М. : Юрид. лит., 1969. — С. 15.

² Див.: Джумамуратов Ш. Основания назначения судебно-бухгалтерской экспертизы / Ш. Джумамуратов // Сов. юстиция. — 1990. — № 22. — С. 8–10.

М. І. Камлик вказує на підстави для проведення в кримінальній справі додаткової та повторної ревізії і зазначає, що коли питання за матеріалами справи не можуть бути вирішені зазначеним способом, а потребують офіційного висновку неупередженого фахівця у бухгалтерському обліку й аналізу господарської діяльності, тоді призначається судово-бухгалтерська експертиза¹. В основі такої позиції лежить перш за все більш швидке та просте в організації проведення цих дій. Судова експертиза зазвичай триває довше, ніж ревізія. У той самий час експерт оперує тільки тими документами, які були надані йому слідчим. Ревізор же може самостійно одержувати додаткові документи та здійснювати необхідні дії (наприклад, інвентаризацію).

Згідно з другою точкою зору засобом доказування у подібних випадках може бути лише судово-бухгалтерська експертиза². При цьому П. К. Пошюнас визнає доцільність ревізії тільки до порушення кримінальної справи, у решті ж випадків він пропонує зовсім відмовитися від неї та призначати судово-бухгалтерську експертизу³. Основними аргументами прихильників такої позиції є несуттєві для розслідування відмінності у можливостях ревізії й експертизи стосовно виконання завдань слідства, з одного боку, та значно більша доказова цінність результатів експертизи, з другого, оскільки ревізія не має достатніх процесуальних гарантій, які притаманні експертизі⁴.

Відповідно до третьої точки зору слідчий може призначити або ревізію, або експертизу залежно від ситуації. На думку Л. О. Сергєєва, слідчий має сам визначити, що потрібно призначити в конкретному випадку – ревізію чи судово-бухгалтерську експертизу. Вирішення цього питання може залежати від будь-яких обставин, навіть від труднощів із підбором конкретних експертів чи ревізорів⁵. Указана позиція, як занадто широка, була уточнена іншими вченими, які намагалися визначити конкретні вимоги щодо розмежування випадків призначення ревізії та експертизи. Так, на думку В. М. Глібка й І. К. Волкової, додаткова ревізія призначається у випадках, коли попередня ревізія є неповною. Коли ж ревізія проведена на основі сумнівних положень, прийнятих ревізором, і їх неможливо вирішити без застосування спеціальних знань, призначається судово-бухгалтерська експертиза⁶. М. О. Матющенко вважає, що «вибір між ревізією та бухгалтерською експертизою залежить не лише від думки суду чи слідчого або від труднощів, пов'язаних з вибором ревізора чи бухгалтера-експерта. В основі

¹ Див.: Камлик М. І. Вказ праця. — С. 234–235.

² Див.: Доля Е. А. Использование в доказывании результатов оперативно-розыскной деятельности / Е. А. Доля. — М. : СПАРК, 1996. — С. 29.

³ Див.: Пошюнас П. К. Применение бухгалтерских познаний при расследовании и предупреждении преступлений / П. К. Пошюнас. — Вильнюс : Минтис, 1977. — С. 52–53.

⁴ Див.: Доля Е. А. Вказ праця. — С. 29.

⁵ Див.: Сергеев Л. А. Вказ праця. — С. 73–77.

⁶ Див.: Глибка В. Н. Использование специальных судебно-бухгалтерских познаний в расследовании и предупреждении преступлений : учеб. пособ. / В. Н. Глибка, И. К. Волкова. — Х. : Харьк. юрид. ин-т, 1980. — С. 68.

відмінності ревізії і експертизи, призначеної слідчим чи судом, лежать не лише професійно-процесуальна компетенція експерта і ревізора, а й мета застосування спеціальних знань». На думку автора, «ревізія має призначатися, коли виникає необхідність за допомогою ревізора (досвідченої особи) зібрати фактичні й документальні дані для справи»¹.

Ревізія та експертиза дійсно мають суттєві відмінності, обумовлені їхньою юридичною природою, цілями й завданнями. Якщо ревізія комплексно досліджує фінансово-господарську діяльність, то експертиза досліджує окремі недоліки, виявлені ревізією, з метою документального обґрунтування позовних вимог, поданих до слідчих або судових органів. Крім того, експерт на відміну від ревізора не має права збирати ту чи іншу інформацію (документи, пояснення), отримувати довідки від будь-яких осіб, залучати до ревізії інших осіб тощо². Суттєве значення в цьому питанні має те, що кримінально-процесуальним законодавством статус ревізора не врегульовано, порядок його діяльності визначено відомчими нормативними актами. Водночас експерт діє на підставі норм КПК України, попереджується про кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок і за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків. Це є гарантією достовірності та доказової цінності висновку експерта порівняно з актом ревізії.

На практиці при розслідуванні економічних злочинів нерідко виникає потреба у проведенні ревізій діяльності багатьох суб'єктів господарювання, причому не тільки тих, службові особи яких вчинили злочин. При цьому повинні досліджуватися господарські зв'язки підприємств, установ і організацій з різними юридичними особами. Не всі ці господарські структури мають відношення до злочину. Якщо уявити собі повну відмову від практики проведення після порушення кримінальної справи ревізій, то слідчому доведеться багато разів призначати відповідні судово-економічні експертизи. За їх результатами далеко не всі суб'єкти будуть викриті як причетні до злочину.

З наведеного можна констатувати, що за наявності в слідчого сумнівів у достовірності висновків уже проведеної з ініціативи правоохоронного органу ревізії або обґрунтованих зауважень до її результатів з боку інших осіб у кримінальній справі має призначатися судово-економічна експертиза. Ревізію ж після порушення кримінальної справи доцільно, на наш погляд, призначати у випадках, коли з ініціативи правоохоронного органу вона в даному суб'єкті господарювання не проводилась. Якщо проведена ревізія відповіла не на всі питання або якщо в процесі розслідування виникли нові питання, може призначатися додаткова ревізія. Загалом проблеми взаємодії слідчого з контролюючими організаціями, використання висновків ревізорів при доказуванні в кримінальних справах залишаються перспективним напрямом подальших наукових пошуків.

¹ Матющенко М. О. Судово-бухгалтерська експертиза / М. О. Матющенко. — Х. : Константа, 1996. — С. 18–19.

² Див.: Белуха Н. Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие / Н. Т. Белуха. — М. : Дело, 1993. — С. 31–32.