

УДК 342.9.078–048.36 (477)

Л. М. Попова

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету будівництва та архітектури

ОСОБЛИВОСТІ РЕВІЗІЙ (ПЕРЕВІРОК), ЩО ПРИЗНАЧАЮТЬСЯ ЗА ЗВЕРНЕННЯМИ ОРГАНАМИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ

У статті розглядається організаційно-правовий порядок оформлення звернень органів досудового розслідування про призначення ревізій фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва, досліджуються відмінності планових ревізій від ревізій, які проводяться на вимогу правоохоронних органів, наводяться напрями взаємодії ревізорів та слідчих. Важливе місце відведено правилам оформлення актів ревізії та їх передачі правоохоронним органам.

Ключові слова: ревізії (перевірки), правоохоронні органи, ревізори, слідчі, акти ревізії, матеріали ревізії, слідчі органи, досудове розслідування.

Постановка проблеми. Тільки проведення ревізій, які призначаються за судовим рішенням, дають можливість документально встановити всі суттєві обставини зі справ про розкрадання майна, трати коштів, ухилення від сплати податків, шахрайства з фінансовими ресурсами, порушення порядку випуску цінних паперів, приховування банкрутства тощо. За допомогою інших засобів збирання доказів, що передбачені Кримінальним процесуальним кодексом України (далі – КПК), виявити всі обставини за такими справами просто неможливо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організаційним питанням проведення ревізій фінансово-господарської діяльності за зверненням прокурорів і слідчих підрозділів органів досудового розслідування присвячено багато праць таких фахівців і вчених, як: О.М. Бандурка, П.Д. Біленчук, В.М. Гаращук, В.П. Завгородній, Л.А. Савченко, М.І. Камлик, М.В. Куркін, В.А. Лушкін та інші. Водночас низка питань проведення й оформлення результатів ревізій, які призначаються на вимогу правоохоронних органів у сучасних умовах, поки що не висвітлені в науково-методичній літературі.

Мета статті – дослідження особливостей організації ревізій у кримінальних провадженнях, порушених за фактами економічних злочинів із питань взаємо-

дії ревізорів і слідчих під час проведення ревізій.

Виклад основного матеріалу. Ревізії діяльності підприємницьких структур, установ і організацій, що здійснюються за судовими рішеннями, є ефективним засобом збирання доказів. Їхня сутність полягає в документальній та фактичній перевірці фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю з метою встановлення законності та доцільності проведених господарських операцій, у способах викриття нестач, розтрат, привласнень і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, виявленні фінансових зловживань і попередженні економічних злочинів.

Обов'язок проведення таких ревізій, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) «Про Державну аудиторську службу України», в основному покладається на органи Державної аудиторської служби України (далі – Держаудитслужби). Адже, відповідно до ст. 4. Положення [1], Держаудитслужба може здійснювати контроль суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Згідно зі ст. ст. 40 та 36 Кримінального процесуального кодексу України, саме слідчі органів досудового розслідування та прокурори, здійснюючи процесуальне керівництво розсліду-

ванням економічних злочинів, можуть призначати такі ревізії та перевірки [2]. Відповідно до ст. 38 КПК, органами досудового розслідування (органами, що здійснюють дізнання і досудове слідство) є:

1) слідчі підрозділи:

а) органів Національної поліції;

б) органів безпеки;

в) органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства;

г) органів Державного бюро розслідувань;

г) органів Державної кримінально-виконавчої служби України;

2) підрозділ детективів, підрозділ внутрішнього контролю Національного антикорупційного бюро України [2].

Як докази можуть використовуватися матеріали і документи, в яких зафіксовані фактичні дані про протиправні діяння окремих осіб і груп осіб, зібрані оперативними підрозділами з дотриманням вимог Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» [3].

Звернення органів досудового слідства щодо проведення ревізії має містити:

– повну назву підприємства (установи, організації), зазначення його місцезнаходження (вказану в установчих документах або фактичну адресу), дані про організаційно-правову форму;

– коротку суть фінансових порушень;

– конкретні питання стосовно дотримання законодавства щодо фінансово-господарських питань, на які необхідно дати відповідь;

– період, за який треба перевірити діяльність підприємницької структури, установи чи організації з визначених питань.

Для ухвалення керівником Держаудитслужби України рішення щодо проведення ревізії доцільно також, щоб звернення містило такі дані:

– про одержання об'єктом контролю бюджетних коштів державних валютних фондів, використання державного чи комунального майна або наявність коштів як пільг, що одержані з бюджету;

– в яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно провести інвентаризації та на яких підприємствах, в установах і організаціях – зустрічні перевірки, з яких питань (з обов'язковим зазначен-

ням місцезнаходження об'єктів зустрічних перевірок);

– про підрозділ досудового розслідування, номер телефону і прізвища його працівника, з якими треба підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують його втручання.

У зверненні також зазначається, якщо матеріально відповідальна чи посадова особа, проти якої порушено кримінальну справу, перебуває під арештом, а також про вилучення документів ініціатором ревізії (перевірки).

Ревізії, що призначаються за судовими рішеннями, значно відрізняються від звичайних планових ревізій. Під час планових ревізій перевірки підлягає вся фінансово-господарська діяльність суб'єкта підприємництва (або окремі її ділянки, що зазначені в попередню розробленій програмі). Водночас якісь конкретні цілі в ній не ставляться. Прокурор і слідчі органи досудового розслідування, вимагаючи проведення ревізії з перевірки попередньо отриманих відомостей, на думку О.М. Бандурки, мають ставити перед ревізором конкретні завдання, пов'язані з конкретними справами, що перебувають в їхньому провадженні [4].

Найбільш характерні відмінності між плановою ревізією та ревізією, що проводиться за зверненням слідчих та прокурорів, наведені в таблиці 1.

До проведення ревізії представниками органів досудового розслідування та Держаудитслужби визначається перелік основних документів, які підлягають перевірці, щоб дати конкретні відповіді на поставленні запитання. Після цього Держаудитслужба інформує орган досудового розслідування чи прокуратуру про прийняття його звернення до виконання, вказує керівника ревізійної групи (ревізора), його телефон і орієнтовний термін виконання доручення. Звернення прокуратури й органів досудового розслідування щодо проведення ревізій (перевірок) у межах повноважень і компетенції органів Держаудитслужби, що оформлені відповідним чином, є обов'язковими для виконання.

Однак органи Держаудитслужби не приймають до виконання звернення щодо:

Основні відмінності планової ревізії від ревізії, яка проводиться за зверненням судових органів [4]

Ревізії за зверненням судових органів	Планова ревізія фінансово-господарської діяльності
1. Визначається як засіб збирання доказів шляхом використання спеціальних бухгалтерських знань.	1. Визначається як основна форма подальшого контролю фінансово-господарської діяльності.
2. Основною підставою для призначення є ст. ст. 36 и 40 КПК.	2. Підставою для призначення є ст. 4. Положення про Державну аудиторську службу України.
3. Основне завдання – встановлення та перевірка фактів порушення чинного законодавства та вчинення економічних злочинів.	3. Основне завдання – перевірка законності господарських операцій виконання законодавства з фінансових питань, достовірності обліку та звітності.
4. Під час перевірки ревізор виконує завдання слідчого (прокурора).	4. Ревізор керується програмою ревізії.
5. У процесі проведення ревізор взаємодіє із прокурором і органами слідства.	5. Ревізор взаємодіє з керівником контролюючого органу.
6. Об'єктом ревізії є не тільки документи підприємства, але й дані оперативно-розшукових дій.	6. Об'єктом ревізії є облікові документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку та звітність підприємства, що перевіряється.

– визначення доцільності нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування, якщо такі акти ухвалені в межах повноважень останніх;

– визначення доцільності складання господарських договорів;

– перевірки стану розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності, спірні питання стосовно яких вирішуються в претензійно-позовному порядку (за винятком випадків, коли такі питання поставлені постановою ініціатора ревізії);

– проведення економічних та інших експертиз;

– інших питань, які не входять до компетенції органів Держаудитслужби.

У процесі ревізії взаємодія уповноваженого працівника органу досудового розслідування з ревізорами здійснюється в напрямках:

– забезпечення раптовості проведення окремих ревізійних дій, особливо за застосування методів фактичного контролю;

– визначення і застосування найефективніших методів ревізії, виходячи з даних і документів, які зібрані правоохоронними органами до початку ревізії, а також під час її проведення;

– забезпечення черговості і строків проведення окремих ревізійних дій, визначення правильної послідовності та термінів проведення конкретних ревізійних дій з урахуванням запланованих

слідчим заходів щодо розслідування конкретної справи;

– узгодження щодо проведення зустрічних перевірок, маючи на увазі можливі злочинні зв'язки між підприємствами, установами, організаціями, посадові особи яких, завчасно попереджені, зможуть вжити заходів для приховування доказів злочинних діянь;

– забезпечення черговості виклику посадових, матеріально відповідальних та інших осіб, діяльність яких перевіряється, для одержання положень, для того, щоб окремі особи передчасно не дізналися про викриті зловживання;

– забезпечення збереження документів, в яких містяться дані про обставини порушень фінансово-господарської діяльності з боку окремих осіб. Водночас обов'язково вживаються заходи щодо збереження документів неофіційного характеру – чорнових записів, записів подвійного обліку, а також різних варіантів того самого документа тощо.

Працівники прокуратури й органів досудового розслідування зобов'язані сприяти службовим особам Держаудитслужби у виконанні їхніх обов'язків. У разі недопущення працівників Держаудитслужби на територію суб'єкта підприємницької діяльності, установи, організації відмови в наданні документів для ревізії (перевірки) та будь-якої іншої протиправної дії прокуратура чи орган досудового розслі-

дування на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальний порядок здійснення ревізії (перевірки), охорону працівників Держаудитслужби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності, в якого потрібно провести ревізію (перевірку), зареєстрований і розташований у приватній квартирі, то така ревізія (перевірка) може проводитися в приміщенні суб'єкта підприємницької діяльності лише в присутності працівників правоохоронного органу за належно вилученими ініціатором ревізії первинними обліковими документами і реєстрами.

Внесені органами досудового розслідування під час ревізії питання приймаються ревізором до виконання лише за рішенням керівника органу Держаудитслужби.

На вимогу органів досудового розслідування для з'ясування і визначення додаткових питань, що стосуються фінансово-господарської діяльності об'єкта ревізії (перевірки), які не були порушені в попередньому зверненні (дорученні), проводиться додаткова ревізія (перевірка) на підставі окремого звернення (доручення), в якому визначаються додаткові питання або уточнюються попередні. Проводиться додаткова ревізія тим самим або іншим ревізором.

Якщо потрібно перевірити висновки первинної ревізії, то за зверненням прокурора або слідчого підрозділу може бути призначена повторна ревізія (перевірка). На відміну від додаткової ревізії, виконання повторної ревізії доручається вже іншому ревізору (ревізорам).

Підставами для призначення повторної або додаткової ревізії можуть бути:

1) відсутність зацікавлених посадових і матеріально відповідальних осіб під час проведення первинних ревізій за винятком випадків, коли точно встановлено, що вони ухилялися від участі в ній;

2) використання прийомів вибіркового контролю в процесі первинної ревізії;

3) дані, наявні в справі, свідчать, що аналогічні злочини могли бути скоєні не тільки на підприємстві, яке перевіряють-

ся, але й на інших, де ревізія не проводилася;

4) наявність таких же відомостей про посадових осіб, діяльність яких раніше не перевірялася;

5) проведення первинних ревізій без участі спеціалістів інших галузей знань, які б могли більш глибоко дослідити деякі питання, невикористання ревізором методів і прийомів контролю, які б могли, на думку слідчого, привести до виявлення фактів злочину;

6) обґрунтоване спростування висновків первинної ревізії зацікавленими особами;

7) неповнота та поверховість раніше проведеної ревізії зацікавленими особами;

8) мотивована заява судового експерта про неможливість надати висновок без попереднього проведення додаткової чи повторної ревізії.

Працівникам, які проводять ревізію (перевірку), варто пам'ятати, що вони виконують службове доручення і підпорядковуються безпосередньо керівнику контролюючого органу. Ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарські операції на предмет наявності в них невиконання фінансово-правових норм і несе визначену законом відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення. А керівник ревізійної групи, крім того, приймає ревізійні матеріали від ревізорів і несе відповідальність за повноту виконання програми ревізії, правильність посилення ревізорів на нормативно-правові акти і достатність обґрунтування та документування виявлених ними порушень.

Тому посадовим особам контролюючих органів, на думку М.В. Куркіна, варто мати на увазі, що ніхто із працівників органів досудового розслідування не має права втручатися в роботу ревізора (керівника ревізійної групи), зобов'язувати їх до здійснення тих чи інших контролюючих заходів і впливати на оцінку результатів ревізійних дій [5, с. 116].

Наслідки ревізії (перевірки) викладаються в акті на підставі даних і фактів, що впливають із наявних оригіналів документів об'єкта, який перевіряється, даних про результати проведених зустрічних перевірок, результатів інвентаризації, контрольних аналізів сировини,

матеріалів і готової продукції, даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва тощо.

Коли виявлені порушення та зловживання можуть бути приховані, коли за виявленими фактами потрібно терміново вживати заходів для усунення порушень і притягнення до відповідальності винних осіб, коли виявлене неможливо підтвердити іншими документами, то також на вимогу слідчих складається проміжний акт, який підтверджується керівником ревізійної групи та посадовими особами організації, що перевіряється, які брали участь і були присутні під час ревізії. Водночас обов'язково вказуються посади, прізвища й ініціали відповідальних за перевірену ділянку осіб. До такого проміжного акта додаються відповідні пояснення посадових осіб стосовно виявлених фактів порушень і зловживань. Зафіксовані в проміжному акті порушення та зловживання стисло викладаються в загальному акті ревізії, а сам проміжний акт розглядається як документ, що їх підтверджує.

У заключному акті ревізії вказуються:

- прізвища, ініціали перевіряючих, їхні посади;
- номер і дата посвідчення, на підставі якого проводилася ревізія, ким видано;
- номер, дата постанови (звернення) та назва органу – ініціатора ревізії;
- назва об'єкта, що перевіряється, підпорядкованість, форма власності, ідентифікаційний код, банківські реквізити, юридична адреса;
- ревізійний період;
- дата початку і закінчення ревізії перевірки;
- ким і за який період була проведена попередня ревізія;
- посадові особи, що відповідали за фінансово-господарську діяльність у ревізійному періоді.

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті згідно з питаннями, які порушені прокуратурою чи слідчими підрозділами. За кожним питанням висвітлюється:

- які документи перевірені, за який період, метод перевірки (суцільний, вибірковий), відповідність перевірених операцій чинному законодавству та нормативним

актам (назва, дата, номер документа, орган, який його ухвалив);

- яке допущено порушення, розміри виявлених збитків, причини їх виникнення, посади, прізвище й ініціали осіб, які їх допустили.

Акт ревізії перевірки підписується керівником ревізійної групи (ревізором), керівником і головним бухгалтером об'єкта, що перевіряється. За наявності заперечень або зауважень до акта керівник або головний бухгалтер зазначають це і не пізніше ніж через п'ять днів зі дня його підписання надають письмові пояснення чи заперечення.

Всі матеріали ревізії (перевірки) передаються органу, що її ініціював, не пізніше двадцятиденного терміну після її завершення.

Причому основний і проміжний акти з усіма додатками передаються в перших примірниках. Передача матеріалів ревізії проводиться офіційно через канцелярію органу, який звернувся про її призначення, з обов'язковою відміткою дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа.

Допускається передача матеріалів органам судового розслідування або прокуратурі рекомендованим поштовим відправленням. А от передача ревізійних матеріалів безпосередньо службовим особам органів судового розслідування забороняється, зокрема й під розписку.

У супровідному листі на ім'я керівника органу досудового розслідування викладаються суть зловживань, в яких порушені законодавчі чи інші нормативні акти, розмір завданих збитків, винні посадові та матеріально відповідальні особи. Всі додатки до супровідного листа перелічуються в описі. Матеріали ревізії (перевірки), які передаються правоохоронним органам, нумеруються за аркушами. В описі, що є додатком до супровідного листа, вказуються: порядковий номер, повна назва документа, його дата й номер, загальна кількість аркушів цифрами та прописом. Опис підписується службовою особою Держаудитслужби та зазначається дата його складання. А у справах Держаудитслужби залишаються другі примірники актів та інших матеріалів ревізії перевірки, які передані органам досудового слідства.

Висновки і пропозиції.

1. Ревізії фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, що призначаються за зверненнями слідчих підрозділів і прокурорів Держаудитслужбою України, є ефективним засобом збирання доказів з економічних злочинів.

2. Як докази використовуються документи і матеріали, в яких зафіксовані фактичні дані про протиправні діяння осіб, зібрані під час проведення ревізії.

3. Перелік питань, які підлягають перевірці такими ревізіями, визначається органами досудового слідства.

4. У процесі проведення ревізій, що призначаються органами досудового розслідування, слідчі тісно взаємодіють із ревізорами, але не мають права втручатися в їхню професійну діяльність. Водночас ревізори несуть персональну відповідальність за якість і повноту висновків перевірки.

5. Всі матеріали ревізії з усіма додатками офіційно повинні бути передані до

канцелярії органу, що її ініціював, не пізніше двадцятиденного терміну після її завершення.

Список використаної літератури:

1. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
3. Про оперативно-розшукову діяльність: закон України від 18 лютого 1992 р. № 2135-12. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2135-12>.
4. Бандурка О.М. и др. Судебная бухгалтерия. Изд. 3-е, доп. И перераб. Харьков: ООО «Из-во «Титул»», 2007. 468 с.
5. Куркін М.В. та ін. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. 412 с.

Попова Л. М. Особенности ревизий (проверок), назначаемые по обращениям органами досудебного расследования

В статье рассматривается организационно-правовой порядок оформления обращений органов досудебного расследования о назначении ревизий финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Исследуются отличия плановых ревизий от ревизий, проводимых по требованию правоохранительных органов, приводятся направления взаимодействия ревизоров и следователей. Важное место отведено правилам оформления актов ревизии и их передачи правоохранительным органам.

Ключевые слова: ревизии (проверки), правоохранительные органы, ревизоры, следователи, акты ревизии, материалы ревизии, следственные органы, досудебное расследование.

Popova L. Features of audits (audits), appointed by appeals by the bodies of pre-trial investigation

In the article, the author examines audits carried out in business structures, institutions and organizations by court decisions. The author discloses the essence of such audits as documentary and factual checks of financial and economic activities of control objects in order to establish the legality and feasibility of economic transactions, ways of exposing deficiencies, embezzlement, appropriation and theft of funds and property, detecting financial abuse and preventing economic crimes. In the article the author examines the procedure of processing applications of pre-trial investigation organs on the appointment of inspections of financial and economic activities of entrepreneurship subjects. The author examines the differences between planned inspections and inspections carried out at the request of law enforcement agencies. The author examines directions for the interaction of auditors and investigators. An important place the author gives to the rules of registration of inspection acts and their transmission to law enforcement agencies.

Key words: inspections (audits), law enforcement agencies, inspectors, investigators, inspection acts, inspection materials, investigative authorities, pre-trial investigation.