

**Die Besonderheiten bei dem Einsatz von wirtschaftlichem Wissen  
in den Organen der Straftatenermittlung und Straftatenverfolgung**

*Dr. Switlana Jevdokimenko*

*Gerichtsgutachter für Fragen der wirtschaftlicher*

*Ermittlungen/ der Wirtschaftskriminalität,*

*Dr. iur.,*

*Direktor des staatlichen Unternehmens*

*„Charkiver Forschungs- und Projektinstitut für Bodennutzung“*

*Ukraine*

Die Arbeit wird der Einsatz des spezifischen Wissens von Wirtschaftsspezialisten (Revisoren) und von Gerichtsgutachtern auf dem Gebiet der Wirtschaftswissenschaften bei der Aufdeckung von Wirtschaftskriminalität verglichen. Dabei werden die prozessualen und außerprozessualen Formen des Wissensensatzes der Wirtschaftsexperten analysiert, die für die praktische Arbeit der Organe der Straftatenermittlung und Straftatenverfolgung zur Verfügung stehen. Diese Formen dienen dazu, die Vorfragen bei der Verfolgung von Wirtschaftsstraftaten zu beantworten, die sich aufgrund der Ermittlungsunterlagen stellen. In diesem Beitrag werden die Gemeinsamkeiten der Tätigkeiten beider Arten von Wirtschaftsfachleuten bei der Durchführung der entsprechenden Revisionen oder wirtschaftlichen Gerichtsgutachten behandelt: die Gleichheit der wirtschaftlichen Operationen, wie sie sich aus den veröffentlichten Unterlagen ergeben; die Arbeit mit Buchhaltungsunterlagen und veröffentlichten Registern; die Verwendung des identischen wirtschaftswissenschaftlichen Wissens; der identische Einsatz von Untersuchungsverfahren; die vom Gericht oder der Ermittlungsbehörde gestellten Fragen oder Aufgabenstellung; die Herstellung des Kontakts zur Ermittlungsbehörde, bei der sich die Ermittlungsunterlagen befinden. Der Gerichtsgutachter kann neben der Durchführung seiner Untersuchung die Verursacher der Rechtsverstöße aufdecken, deren Zeitpunkt und Ort aber auch die Umstände dieser Verstöße und er kann die Methode der Revisionsdurchführung auswerten. Anders gesagt, die Revision und das Gerichtsgutachten können bei der Auswertung der Unterlagen den Stand der Vermögenswerte, ihre finanziellen Aspekte sowie die Finanzbewegungen feststellen aber nicht die Fakten ihrer Aneignung. Im Ergebnis zeigt sich, dass die Revision und das Gerichtsgutachten es ermöglichen, Wirtschaftsverbrechen auf der Grundlage von Unterlagen aufzudecken, die die Information enthalten, dass bei einem Wirtschaftssubjekt Dokumente vorhanden sind, aus

denen sich bei dem Einsatz von wirtschaftswissenschaftlichem Sachverstand neue Tatsachen ergeben.

### **Особливості використання економічних знань правоохоронними органами**

*Євдокіменко Світлана Вікторівна*

*судовий експерт з питань економічних досліджень,*

*кандидат юридичних наук,*

*директор ДП «Харківській науково-дослідний та*

*проектний інститут землеустрою»*

*Україна*

**Метою роботи** є визначення можливостей використання спеціальних економічних знань працівниками практичних підрозділів правоохоронних органів при розслідуванні економічних злочинів.

#### **Виклад основного матеріалу**

В юридичній практиці при розслідуванні та судовому провадженні злочинів про розкрадання та привласнення власності, посадових і господарських злочинів, інших економічних злочинів учасники кримінального провадження часто мають справу із питаннями бухгалтерського та податкового обліку, технології та аналізу фінансової діяльності суб'єкта господарювання тощо, які є дуже складними для розуміння у зв'язку з їх заплутаністю.

Судова практика показує, що у будь-якому випадку злочинні дії залишають за собою сліди в різних облікових та звітних документах господарської діяльності. Такі сліди стають предметом наукових досліджень з метою вивчення не тільки для розкриття і знешкодження, але і запобігання їм. Саме тому експерт-економіст є помічником правоохоронців у площині вирішення питань, основу яких складають знання бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-економічного аналізу, документального аналізу результатів інвентаризації, аудиту, ревізії та використання економічної інформації.

Працівники правоохоронних органів, використовуючи методи судово-економічної експертизи та знання експерта-економіста, можуть своєчасно виявляти зміни у господарських процесах,

з'ясовувати та усувати причини і умови, які сприяють скоєнню злочинів у сфері господарювання, розробляти галузеві методики розслідування розкрадань, узагальнювати практику і робити науково-обгрунтовані висновки.

Судово-економічна експертиза тісно пов'язана з оперативно-розшуковою діяльністю, оскільки значна частина розслідувань у сфері економічної злочинності ґрунтується на оперативній інформації, яка дає напрям для пошукової роботи працівникам оперативних підрозділів та ревізорам. Криміналістичні методи дослідження допомагають працівникам контролюючих та правоохоронних органів визначати ступінь доброякісності документів первинного, бухгалтерського та податкового обліку, робити правильну оцінку зафіксованих ними господарських операцій.

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку для працівників правоохоронних органів особливо важливими є знання в області судово-економічної експертизи. Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку є приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності обумовлений

реалізацією Україною стратегічного курсу на інтеграцію у світовий економічний простір. Така стратегія сприяє адаптації законодавства України до законодавства економічно розвинених країн, що є дуже важливим в умовах глобалізації економічної злочинності та розгалуженості її міжнародних зв'язків. Із цього витікає, що експерти-економісти сьогодні мають вирішувати питання допомоги правосуддю у розслідуванні та розкритті економічних правопорушень, досліджуючи нові способи скоєння економічних злочинів на сучасному етапі розвитку України, у період розвитку ринкових відносин та становлення правової держави.

Спеціальні економічні знання широко використовуються в діяльності правоохоронних органів у боротьбі з економічними правопорушеннями для вирішення ряду завдань, що обумовлюють статус об'єктів цих знань і значення їхнього використання. Саме потреби практичної діяльності вирішально впливають на напрям розвитку наукових криміналістичних досліджень. Однак, пріоритетне значення має використання спеціальних знань у тих формах, що передбачені процесуальним законодавством України з метою отримання доказів. На стадії досудового розслідування досить поширеними є непроцесуальні форми використання

спеціальних економічних знань, оскільки особливістю економічних правопорушень являється недоступність більшості слідів таких правопорушень безпосередньому сприйняттю. Саме тим, що виявлення та встановлення їх належності саме цьому правопорушенню, дослідження та використання як доказу, і обумовлює необхідність застосування економічних знань.

У процесі практичної діяльності правоохоронних органів були вироблені процесуальні і непроцесуальні форми використання спеціалістів для вирішення ряду проміжних завдань у боротьбі з економічною злочинністю, що знайшло відображення у законодавчих актах, які визначають статус різних правоохоронних структур.

Органи прокуратури – відповідно до ч. 3 ст. 20 Закону України «Про прокуратуру» (діяв раніше до 14.07.2015 р.), прокурорам та їх заступникам було надано право «вимагати від керівників та колегіальних органів проведення перевірок, ревізій діяльності підпорядкованих і підконтрольних підприємств, установ, організацій та інших структур незалежно від форм власності, а також виділення спеціалістів для проведення перевірок, відомчих і

позавідомчих експертиз».<sup>1</sup> Відповідно до вимог Закону України «Про прокуратуру» від 14.10.2014 р. № 1697-VII, який 15.07.2015 року набрав чинності такі повноваження щодо дії працівників прокуратури не передбачаються.<sup>2</sup>

Діяльність Міністерства внутрішніх справ у боротьбі з економічними правопорушеннями орієнтується на законодавство, яким передбачено наступне:

Закон України «Про міліцію» (ч. 2 п. 24 ст. 11), який був чинний до 07.11.2015 р. надавав право керівникам управлінь та міських відділів вимагати від матеріально відповідальних і службових осіб підприємств, установ, організацій відомості та пояснення по фактах порушення законодавства, проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності».<sup>3</sup> Відповідно до ст. 23. Закону України «Про

---

<sup>1</sup> Про прокуратуру : Закон України від 05.11.1991 р. № 1789-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – Ст. 793.

<sup>2</sup> Про прокуратуру : Закон України від 14.10.2014 р. № 1697-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 2–3. – Ст. 12.

<sup>3</sup> Про міліцію : Закон України від 20.12.1990 р. № 565-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – Ст. 21.

Національну поліцію»<sup>4</sup> працівники поліції відповідно до покладених на них завдань:

– виявляють причини та умови, що сприяють вчиненню кримінальних та адміністративних правопорушень, вживають у межах своєї компетенції заходів для їх усунення;

– вживають заходів з метою виявлення кримінальних, адміністративних правопорушень; припиняють виявлені кримінальні та адміністративні правопорушення;

– здійснюють своєчасне реагування на заяви та повідомлення про кримінальні, адміністративні правопорушення або події;

– здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень у межах визначеної підслідності;

– у випадках, визначених законом, здійснюють провадження у справах про адміністративні правопорушення, приймають рішення про застосування адміністративних стягнень та забезпечує їх виконання.

Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (п.2 ст.12) визначає право керівників спеціальних підрозділів по

---

<sup>4</sup> Про Національну поліцію : Закон України від 02.07.2015 р. № 580 – VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 40–41. – Ст. 379.

боротьбі з організованою злочинністю органів внутрішніх справ «залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних та фінансових органів»;<sup>5</sup>

«Положення про Департамент державної служби боротьби з економічною злочинністю Міністерства внутрішніх справ України» делегує працівникам підрозділів Державної служби боротьби з економічною злочинністю право «порушувати в установленому законом порядку питання про проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та осіб, які займаються підприємницькою діяльністю або іншими видами господарської діяльності індивідуально, та брати участь в їх проведенні (п. 4.2.6.)».<sup>6</sup>

В органах Служби безпеки України (Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (пп. «в» п. 2 ст. 12)

---

<sup>5</sup> Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю. Закон України від 30.06.1993, № 3341–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 35. – Ст. 358.

<sup>6</sup> Положення «Про Департамент державної служби боротьби з економічною злочинністю Міністерства внутрішніх справ України» : затв. наказом МВС України від 03.09.2012 р. № 769. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1588-12>

регламентує право керівників спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю Служби безпеки України «залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій, контрольних і фінансових органів».<sup>7</sup>

Непроцесуальні форми використання правоохоронними органами спеціальних економічних знань найчастіше передують кримінальному провадженню і проведенню процесуальних дій. Часто підставами кримінального провадження з економічних правопорушень являються матеріали ревізії, аудиту або перевірки.

Ревізія представляє собою перевірку бухгалтерських документів і бухгалтерських записів. Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» ревізія визначається як метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів та матеріальних цінностей, попередження

фінансових зловживань.<sup>8</sup> За результатами ревізії складається акт. З іншого боку, перевірку визначають як обстеження і вивчення конкретних ділянок фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання або його підрозділів. Результати перевірки оформлюються довідкою або доповідною запискою.

Сутність діяльності спеціаліста-економіста у процесі призначення документальної ревізії полягає у наданні допомоги слідчому, коли є необхідність вирішення загальних питань; призначення первинної ревізії та проведення аналізу її матеріалів; призначення додаткової або повторної ревізії. Розглянемо кожний із цих видів допомоги спеціаліста-економіста слідчому більш докладно.

У процесі призначення документальної ревізії спеціаліст-економіст надає допомогу слідчому у вирішенні загальних питань, а саме:

–цілеспрямованість призначення документальної ревізії та визначення її виду;

–визначення посадових осіб та відділів фінансово-господарської діяльності, що необхідно перевірити;

---

<sup>7</sup> Про Службу безпеки України. Закон України від 25.03.1993 р. № 2229–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.

---

<sup>8</sup> Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України від 26.01.1993 р. № 2939–XII (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

—організація проведення документальної ревізії.

При призначенні первинної документальної ревізії допомога спеціаліста-економіста слідчому полягає у наступному:

—для отримання повних відповідей експерта-економіста на питання судово-економічної експертизи рекомендує слідчому перелік документів, які необхідно вилучити у суб'єкта господарювання для дослідження;

—після визначення переліку документів для дослідження, спеціаліст може вказати місце їхнього можливого знаходження, а також кількість екземплярів, які будуть потрібні експерту для перевірки. Вирішення таких питань є дуже важливим, коли йдеться про співучасників злочину, які являються працівниками підприємства або його філій, тощо;

—за відсутності окремих документів, які потрібні слідчому, спеціаліст може допомогти знайти інші документи, які містять потрібну інформацію;

—оскільки спеціаліст добре знає особливості документообігу на конкретному підприємстві, він може пояснити слідчому структуру, схеми системи руху первинних, бухгалтерських, податкових та інших облікових документів, способи відображення в них

господарських операцій, а також форми накопичування даних про рух матеріальних цінностей;

—відповідно до матеріалів, які має слідчий, спеціаліст може допомогти визначити обсяг первинної ревізії. Велике значення має встановлення порядку проведення ревізійних дій; кола осіб, які повинні надати пояснення ревізорів; можливість та порядок звернення до контрагентів для проведення зустрічних перевірок;

—спеціаліст може дати слідчому рекомендації щодо найдоцільніших методів фактичного контролю, а саме інвентаризації, лабораторному аналізу тощо;

—спеціаліст також допомагає слідчому у формулюванні питань на ревізію, оскільки найбільш важливим та складним являється визначення завдань ревізорів, а саме ці питання дозволять отримати максимальну інформацію від проведення ревізії.

Допомога спеціаліста не обмежується тільки первинною ревізією, від може брати активну участь у процесі додаткової та повторної ревізії. Сутність його допомоги визначається якістю проведеної первинної документальної ревізії. За умови, коли у результаті проведеного аналізу первинної ревізії слідчий після аналізу документу бачить, що ревізія була проведена на

неналежному рівні, поверхнево, встановлені правила були порушені, а результати не відображають всіх необхідних моментів, включають необґрунтовані та сумнівні висновки, він приймає рішення про проведення повторної або додаткової ревізії. З таких умов спеціаліст може допомогти визначити перелік документів, які необхідно додатково отримати у суб'єкта господарювання.

Як показує судова практика та опитування слідчих, форми використання спеціальних економічних знань часто плутаються. В одних і тих самих ситуаціях одні слідчі призначають ревізію, інші – судово-економічну експертизу. Тому іноді судово-економічна експертиза підміняється ревізією і слідчий передає ревізорам зібрані документи бухгалтерського обліку та доручає їм встановити факти певних порушень, розмір і період утворення нестачі матеріальних цінностей та грошових коштів, вирішення інших завдань, які відносяться до компетенції судово-економічної експертизи. Поряд із тим, ревізорам іноді передаються матеріали з кримінальних проваджень, у тому числі висновки інших видів експертиз. З іншого боку, при призначенні ревізій, часто повторних, у кримінальному провадженні виявляється кілька актів з різними

висновками, які часто містять протиріччя, тому суди повинні повернути матеріали на додаткове розслідування. Така ситуація свідчить про те, що потрібні наукові підходи та чіткі процедури призначення ревізій та судово-економічних експертиз для забезпечення оптимальних умов для швидкого і якісного розслідування економічних правопорушень.

Основною причиною таких колізій законодавства, є недостатньо чіткі межі використання документальної ревізії та судово-економічної експертизи у кримінальному провадженні. Науковці зазначають, що діяльність ревізора і експерта у процесі досудового розслідування є дуже схожою, можна виділити спільні риси їхньої діяльності:

- досліджують однакові господарські операції, які відображені в облікових документах;

- працюють, в основному, із бухгалтерськими документами та обліковими регістрами;

- використовують у своїй роботі знання з однакової галузі економічних знань;

- застосовують практично одні і ті самі прийоми дослідження матеріалів, як спеціалісти-економісти;

- сформульовані слідчими чи судом питання або завдання визначають плани їх роботи;



—знаходяться у контакті із слідчим, у провадженні якого знаходяться матеріали правопорушення.

Саме тому процес проведення ревізії на досудовому розслідуванні, а також розмежування ревізії та судово-економічної експертизи в умовах дії нового кримінального процесуального законодавства України являється актуальним і потребує наукового дослідження і вирішення.

Основні труднощі у розслідуванні економічних правопорушень пов'язані із тим, що правопорушення вчиняються з використанням зовні законних фінансово-господарських операцій, які відображені в облікових та звітних документах. Здійснені злочинцями операції відрізняються від законних тим, що в документи вносяться дані, які не відповідають дійсності. Тому навіть за умови виявлення неправильності оформлення облікових або звітних документів, важко встановити було це помилкою чи умисними діями особи, що склала даний документ. Ревізія може лише виявити певні невідповідності або порушення такі, як невиконання вимог щодо оформлення актів списання матеріальних цінностей, факти нестачі або надлишків майна та інші дії. Судово-економічна експертиза поряд із цим може виявити причетних до виявлених

порушень, їх час і місце, а також умови, які сприяли таким порушенням, перевірити правильність методики проведення ревізії. Інакше кажучи, ревізія і економічна експертиза можуть шляхом дослідження документів визначити стан матеріальних цінностей і грошових коштів та їх рух, але не факти їх привласнення. Саме тому є неправильним проводити розмежування між ревізією та судово-економічною експертизою за ознакою можливості встановлення факту розкрадання майна, оскільки ні ревізія, ні бухгалтерська експертиза не встановлюють складу злочину, а лише виявляють обставини фінансово-господарської діяльності, які дають підстави для юридичних висновків. Для повного обґрунтування подібних висновків необхідно провести комплекс слідчих дій, спрямованих на аналіз інформації, отриманої в результаті використання спеціальних економічних знань. Таким чином, ревізія та економічна експертиза призначаються при розслідуванні економічного правопорушення на підставі даних про те, що у суб'єкта господарювання є документи обліку та звітності, які дозволяють при їх дослідженні з використанням спеціальних економічних знань встановити нові факти.

Відмінність між такими формами використання спеціальних економічних

знань, як ревізія та судово-економічна експертиза, полягає у їх процесуальній урегульованості та значенні результатів у встановленні істини. Іноді науковці стверджують, що проведення ревізії у кримінальному провадженні є самостійним способом збирання доказів або слідчою дією. При цьому йдеться не про проведення ревізії самої по собі і не дії ревізора, а діяльність слідчого, що призводить до проведення ревізії і появи у матеріалах кримінального провадження відповідного документа – джерела доказів. Проти такого підходу був П. Пошюнас, який стверджував, що слідчий перекладає свої функції на ревізора, коли використовує його для збирання доказів.<sup>9</sup> Вказівка на те, що докази виявляються у результаті діяльності слідчого, а не проведення ревізії, по суті нічого не змінює, оскільки організаційна діяльність слідчого з процесуальної точки зору не являється способом збирання доказів, хоча для проведення розслідування в цілому є дуже важливою.

У постанові Пленуму Верховного суду України від 30.05.1997 р. № 8 «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» прямо вказується на недопустимість заміни експертизи

<sup>9</sup> Пошюнас П. К. Судебная ревизия и судебно-экономическая экспертиза / П. К. Пошюнас. – Вильнюс : Минтис, 1990. – 232 с.

ревізіями. У постанові зазначається, що «акти, чи інші документи, в тому числі відомчі, де зазначаються обставини, встановлені із застосуванням спеціальних знань, у тому числі про причини аварії, вартість ремонту, розмір нестачі матеріальних цінностей, не можуть розглядатись як висновок експерта та бути підставою для відмови у призначенні судово-економічної експертизи, навіть якщо вони одержані на запит суду, органів дізнання, слідчого або адвоката (п.1 8)».<sup>10</sup> З урахуванням наведеного вище, слід зауважити, що ревізія не може бути визнана процесуальною дією, а ревізор самостійною процесуальною фігурою. Поряд із цим, непроцесуальний характер діяльності ревізора не забезпечує об'єктивність, повноту, достовірність та якість ревізії, оскільки обвинувачений та інші учасники кримінального провадження не мають можливості поставити додаткові питання ревізору, заявити йому відвід тощо. Аналізуючи наведене вище, можна стверджувати, що:

– документальна ревізія як непроцесуальна форма використання спеціальних бухгалтерських знань може бути застосована в діяльності

<sup>10</sup> Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 30.05.1997 № 8 // Вісник Верховного Суду України. – 1997. – № 3. – С. 2–5.

правоохоронних органів як засіб документального виявлення ознак економічного правопорушення, а саме документальних матеріалів, які можуть бути підставами для початку кримінального провадження;

–документальна ревізія може призначатись учасниками кримінального провадження (слідчим, слідчим-суддею, прокурором, адвокатом, судом) за правопорушенням тільки в тому випадку, коли кримінальне провадження почалось не за матеріалами ревізії, а за даними, отриманими в результаті використання таких методів фактичного контролю фінансово-господарської діяльності як: інвентаризація, контрольні обміри виконаних робіт, лабораторні випробування тощо;

–матеріали ревізії набувають значення доказів тільки після їх перевірки процесуальними засобами, у тому числі, шляхом призначення судово-економічної експертизи;

–статус процесуальної фігури ревизор набуває, коли виступає у кримінальному провадженні як свідок або спеціаліст і може повідомити про факти, які стали йому відомі в результаті застосування спеціальних економічних знань при виконанні своєї службової ревізійної діяльності.

## Висновки

Доведено, що в процесі практичної діяльності правоохоронних органів були вироблені процесуальні і непроцесуальні форми (які найчастіше передують процесуальним діям) використання спеціалістів-економістів для вирішення ряду проміжних завдань у боротьбі з економічною злочинністю, що знайшло відображення у законодавчих актах, які визначають статус різних правоохоронних структур. Наголошується, що ревізія, як непроцесуальна форма, та судово-економічна експертиза, як процесуальна форма, призначаються при розслідуванні економічного правопорушення на підставі даних про те, що у суб'єкта господарювання є документи обліку та звітності, які дозволяють при їх дослідженні з використанням спеціальних економічних знань встановити нові факти. Відмінність між цими формами використання спеціальних економічних знань полягає у їх процесуальній урегульованості та значенні результатів у встановленні істини. Встановлено, що експерти-економісти сьогодні мають вирішувати питання допомоги правосуддю у розслідуванні та розкритті економічних правопорушень, досліджуючи нові способи скоєння економічних злочинів на сучасному етапі розвитку України, у

період розвитку ринкових відносин та становлення правової держави.