

АУДИТ ЯК НЕВІД'ЄМНА СКЛАДОВА КРИМІНАЛІСТИЧНОЇ МЕТОДИКИ РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ОСМОЛЯН Віталій Анатолійович - кандидат юридичних наук, старший викладач кафедри права, Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

УДК 343.98.06
DOI 10.32782/LAW.2020.3.15

Излагаются правовые основы и перспективы развития криминалистики в свете новых криминальных угроз при стремительном развитии совершения преступлений в сфере хозяйственной деятельности. Рассмотрено процессуально-правовые и экспертно-криминалистические вопросы по возможности выявления, фиксации и собирания следовой картины и формирования доказательной базы в совершении преступлений в сфере хозяйственной деятельности, а также обоснована необходимость эффективного содействия работников следственных органов, суда и профильных специалистов Государственной аудиторской службы, а также государственной контрольно-ревизионной службы Украины для качественного и объективного выполнения заданий уголовного производства и улучшение инновационной политики Украины. Приведены конкретные примеры вопросов, которые ставились на рассмотрение профильных специалистов в области проведения аудита хозяйственной деятельности субъекта правоотношений, что имело место на практике. Сделаны выводы и предоставлены рекомендации по согласованному использованию норм действующего законодательства в практической деятельности специалиста-аудитора и следователя. Обращено внимание на необходимости дальнейшего научного сотрудничества ученых, специалистов в области материального и процессуального права.

Ключевые слова: криминалістика, преступление, метод, аудит, хозяйственная деятельность, информация, правоохрани-

тельные органы, досудебное расследование, уголовное производство, экспертиза, эксперт, специалист.

Постановка проблеми

Злочини у сфері господарської діяльності є специфічним явищем злочинної діяльності, яке постійно розвивається з неминучим розвитком та удосконаленням технічного прогресу, а також нерозривно поєднане із економічною ситуацією та господарською діяльністю країни в цілому. Саме ця новизна та специфічність, неухильний та постійний розвиток вказаного виду злочину вимагають від судових та правоохоронних органів, криміналістів удосконалення вже сучасних, розроблення та застосування нових криміналістичних засобів та методів у їх виявленні та фіксації для подальшого невід'ємного використання у проведенні ефективного розслідування, встановленні та притягненні винних осіб до відповідальності.

Це покладає особливу відповідальність на правоохоронні органи щодо проведення якісного та легітимного досудового розслідування у кримінальних провадженнях зазначеної категорії, повного та неупередженого збору доказової бази, що не уявляється можливим без суворого дотримання процедури законності. У цьому і полягає **актуальність** проблеми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проведений аналіз [1–7] показав, що вчені неодноразово досліджували діяльність

правоохоронних органів по збиранні доказової бази, проведенні криміналістичних дій у цілому та її окремі аспекти зокрема. Проте розгляд процесуально-правових та експертно-криміналістичних питань щодо нових можливостей виявлення, фіксації та збирання слідової картини та формування в подальшому доказової бази вчинення злочинів у сфері господарської діяльності вимагає детального дослідження та аналізу.

Мета статті — на підставі проведеного теоретичного аналізу та власного практичного досвіду розглянути процесуально-правові та експертно-криміналістичні питання нових можливостей у виявленні, фіксації та збиранні слідової картини та формуванні доказової бази вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, а також обґрунтувати необхідність ефективної співпраці працівників слідчих органів, прокуратури, суду та Державної аудиторської служби, а також державної контрольно-ревізійної служби України для якісного та об'єктивного виконання завдань кримінального провадження та покращення інноваційної політики України взагалі.

Виклад основного матеріалу

Будівництво в Україні правової держави та європейсько-демократичного суспільства передбачає якісне зменшення порушень правопорядку, суттєве зменшення рівня злочинності, по можливості зменшення причин, що її породжують.

Методика розслідування окремих видів злочинів як невід'ємний розділ сучасної системи криміналістики складається з системи наукових положень та розроблених на їх основі рекомендацій щодо процесу розкриття та розслідування злочинів.

З урахуванням специфіки вчинення різного виду злочинів, вичерпний перелік яких надано законодавцем в Особливій частині Кримінального кодексу України [1], правоохоронцями та криміналістиками-практиками вироблені та напрацьовані методичні рекомендації щодо специфіки розслідування певних категорій злочинів.

Проте, з неухильним розвитком технічного прогресу, який нерозривно поєднаний

із економічною ситуацією та господарською діяльністю країни в цілому, неминуче «удосконалюються» способи вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, що, у свою чергу, постає причиною удосконалення методики розслідування злочинів вказаної категорії, каталізує пошук інновацій у цьому розділі загальної системи криміналістики.

Безсумнівною інновацією у методиці розслідування злочинів у сфері господарської діяльності є залучення слідчим саме на етапі проведення першопочаткових слідчих дій як профільних спеціалістів представників Державної аудиторської служби, а також державної контрольно-ревізійної служби України з метою виявлення та документування злочинної діяльності на вказаній ділянці правового поля, що, у свою чергу, є гарантом якісного та об'єктивного виконання завдань Кримінального процесуального кодексу України [2].

Так, участь спеціаліста у досудовому розслідуванні в межах кримінального провадження регламентована статтями 71, 79 Кримінального процесуального кодексу України [2] та розділом 3 Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затвердженим спільним наказом від 19.10.2006 № 346/1025/685/53, зареєстрованим у Мін'юсті 25 жовтня 2006 року за № 1166/13040 (далі – Порядок взаємодії)[3].

Необхідно зазначити, що виділення профільного спеціаліста можливе в разі: наявності у правоохоронного органу відкритого кримінального провадження (виключення ст. 25 Закону України «Про службу безпеки України»[4], статті 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»[5] та статті 26 Закону України «Про прокуратуру»[6]), відповідності звернення правоохоронного органу вимогам п. 3.2. Порядку взаємодії [3].

З метою виявлення, фіксації слідів порушень вимог законодавства та встановлення наявності ознак злочинів у сфері господарської діяльності, що має місце в діяльності суб'єкта господарювання, правоохоронними органами призначається фінансовий аудит його діяльності.

Так, аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [7, с.17].

Зокрема, під час залучення профільних спеціалістів - представників Державної аудиторської служби та державної контрольно-ревізійної служби України для здійснення ревізії суб'єкта господарювання (небюджетної установи) слідчим має бути визначено та надано останнім перелік обов'язкових для перевірки напрямів:

1. Стан усунення порушень, недоліків, виявлених попередніми ревізіями.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається :

- інформація щодо останньої планової ревізії, проведеної у суб'єкта господарювання органами Держфінінспекції або державної контрольно-ревізійної служби, а також усіх інших проведених органами Держфінінспекції або державної контрольно-ревізійної служби ревізій (перевірок) за період, що підлягав ревізії (реквізити актів чи інших документів про результати контрольних заходів; періоди, що підлягали контролю; назви органів, які проводили контрольні заходи; питання, що підлягали контролю (в разі, коли контрольні заходи проводились з окремих питань);

- інформація щодо усунення виявлених попередніми ревізіями (перевірками) порушень та недоліків.

2. Відповідність фактичної діяльності підприємства видам діяльності, передбаченим статутом зазначеної юридичної особи, регуляторними актами та дозвільними документами останньої.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- наявність документів про реєстрацію суб'єкта господарювання в органах державної влади;

- відповідність видів діяльності, що передбачені статутом суб'єкта господарюван-

ня, видам діяльності, на які видані ліцензії, сертифікати, квоти, дозволи тощо;

- відповідність видів діяльності, що передбачені статутом суб'єкта господарювання, фактичній діяльності останнього протягом періоду, який підлягає ревізії.

3. Перевірка фінансових планів, стану їх виконання.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- дотримання встановленої законодавством процедури складання, затвердження (погодження) фінансового плану та внесення змін до нього;

- обґрунтованість показників фінансового плану; дотримання граничного обсягу встановлених законодавством витрат;

- стан виконання фінансового плану.

4. Проведення безготівкових операцій у національній та іноземній валюті.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- інформація про всі рахунки, які було відкрито суб'єктом господарювання в установах банків, органах Державної казначейської служби у період, що підлягав ревізії, а саме: номери рахунків, у яких установах їх відкрито, дати їх відкриття та закриття у період, що підлягав ревізії;

- дотримання законодавства при відкритті, використанні і закритті рахунків суб'єкта господарювання;

- дотримання законодавства під час списання коштів з рахунків суб'єкта господарювання;

- дотримання законодавства при здійсненні операцій по зарахуванню коштів на рахунки суб'єкта господарювання.

5. Проведення безготівкових операцій у національній та іноземній валюті.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- наявність договору про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі суб'єкта господарювання;

- організація фактичного контролю за збереженням наявних у касі суб'єкта господарювання коштів, у тому числі результати інвентаризації наявних коштів у касі, проведеної в ході ревізії із зазначенням підстави на проведення інвентаризації, дотримання

строків, порядку та обов'язковості у передбачених випадках проведення інвентаризації каси;

- дотримання порядку обліку інших грошових коштів (документів та грошових коштів у дорозі);

- наявність та правильність оформлення касових документів;

- дотримання встановлених законодавством вимог щодо роботи з готівкою в касі, в тому числі: ліміту готівки в касі; своєчасності та повноти оприбуткування готівки в касу, видачі готівки на виплати, зарахування отриманих та списаних з каси грошових коштів на рахунки в установах банків; порядку списання готівки з каси;

- дотримання законодавства під час здійснення під час здійснення розрахунків з підзвітними особами, в тому числі : в частині відшкодування витрат на відрядження та інших витрат, проведених за рахунок підзвітних коштів; під час здійснення розрахунків з підзвітними особами, в тому числі своєчасність звітування про використання коштів, виданих у підзвіт, та повернення підзвітними особами сум невикористаної готівки в касу.

6. Повнота надходження, достовірність і правильність визначення доходів.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- правильність визнання доходів суб'єкта господарювання;

- законність та правильність визначення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- законність та правильність визначення інших операційних, фінансових, надзвичайних та інших доходів;

- результати перевірки ціноутворення;

- законність та повнота отримання доходів;

Вплив фактів неврахування доходів на формування чистого прибутку (збитку) суб'єкта господарювання та перерахування до бюджету частини чистого прибутку (доходу) або дивідендів.

7. Законність здійснення та достовірність відображення витрат.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- аналізи витрат у розрізі їх видів та років здійснення;

- правомірність віднесення витрат до собівартості реалізованої продукції;

- правомірність, здійснення витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;

- правильність формування витрат операційної діяльності за економічними елементами витрат;

- правомірність здійснення фінансових витрат;

- результати перевірки витрат від участі в капіталі;

- правомірність здійснення інших витрат, які виникають під час звичайної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

8. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Стан претензійно-позовної роботи.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- наявність та реєстрація договорів;

- дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;

- наявність дебіторської і кредиторської заборгованості (в межах терміну позовної давності), достовірність її виникнення, в тому числі:

1) стан нарахування можливих санкцій за несвоєчасне погашення простроченої дебіторської заборгованості;

2) причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та можливі наслідки не погашення такої заборгованості;

3) достовірність заборгованості за наявними у суб'єкта господарювання документами, результати зустрічних звірок з питань підтвердження заборгованості;

- правильність визнання зобов'язань;

- наявність в обліку безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі заборгованості, за якою минув термін позовної давності, причини виникнення безнадійної заборгованості;

- забезпечення зобов'язань та резерв сумнівних боргів;

- перевірка розрахунків за товарообмінними операціями;

- перевірка розрахунків за претензіями та відшкодування збитків;
- перевірка розрахунків щодо зовнішньоекономічної діяльності;
- відповідність сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів;
- відповідність кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів;
- стан проведення претензійно-позовної роботи.

9. Дотримання законодавства при здійсненні державних закупівель.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- дотримання законодавства при створенні комітету з конкурсних торгів;
- наявність річного плану закупівель, обґрунтованість його показників та правомірність внесення змін до нього;
- дотримання порядку вибору процедур закупівель;
- прозорість здійснення державних закупівель:
- відповідність документації конкурсних торгів, кваліфікаційної документації та запиту для участі у процедурі цінових пропозицій вимогам законодавства;
- дотримання порядку надання комітетом з конкурсних торгів роз'яснень у зв'язку із унесенням змін до документації конкурсних торгів або на запити учасників;
- відповідність конкурсних пропозицій (цінових пропозицій) вимогам документації конкурсних торгів (запрошення до участі в торгах) та законодавству;
- дотримання порядку розгляду та оцінки конкурсних пропозицій, визначення переможця, акцепту конкурсної пропозиції переможця торгів;
- дотримання законодавства при застосуванні процедури закупівлі в одного учасника;
- відповідність умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції; виконання умов укладених договорів;
- достовірність звітів про результати процедури закупівлі;

- аналіз закупівельних цін на товари, роботи і послуги.

10. Стан збереження державного майна, використання оборотних та необоротних активів.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- стан закріплення всіх необоротних активів та запасів за матеріально-відповідальними особами; наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- дотримання періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- результати проведеної під час ревізії інвентаризації необоротних активів, запасів, незавершеного будівництва;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення запасів суб'єкта господарювання;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення основних засобів суб'єкта господарювання;
- обґрунтованість придбання, рух та повнота відображення нематеріальних активів;
- дотримання законодавства при наданні в оренду оборотних та необоротних активів суб'єкта господарювання та оренді оборотних та необоротних активів;
- результати перевірки здійснення капітальних інвестицій.

11. Дотримання законодавства при отриманні та використанні бюджетних коштів (за наявністю)

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- наявність затвердженого плану використання бюджетних коштів у разі отримання коштів за бюджетною програмою та включення суб'єкта господарювання до мережі одержувачів бюджетних коштів;
- відповідальність суб'єкта господарювання встановленим законодавством критеріям одержувача бюджетних коштів;
- аналіз економічного обґрунтування обсягу та доцільності отримання суб'єктом господарювання коштів;

- законність отримання та використання коштів дотацій, субвенцій, субсидій тощо;
- результати перевірки цільового використання бюджетних коштів;
- законність укладання договорів щодо освоєння бюджетних коштів, дотримання термінів виконання робіт, доцільність придбання основних засобів, обладнання, офісної техніки, інвентарю та інших матеріальних цінностей для виконання робіт;
- стан досягнення мети, на яку виділялись бюджетні кошти.

12. Фінансові результати та власний капітал.

У ході документування результатів перевірки цього питання зазначається:

- правильність визначення фінансових результатів, вплив встановлених порушень на визначення фінансових результатів;
- правомірність розподілу прибутку;
- правильність визначення розміру частини прибутку (доходу), який спрямовується до бюджету;
- правильність формування статутного капіталу, відповідність даних про розмір статутного капіталу, визначених в установчих документах, даним бухгалтерського обліку, правомірність змін статутного капіталу;
- правильність формування додаткового капіталу і законність його використання;
- правильність формування резервного капіталу і законність його використання;
- правомірність формування інших фондів, створених за рахунок чистого прибутку та законність їх використання.

13. Стан бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Під час документування результатів перевірки цього питання зазначається дотримання порядку організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та її достовірність (крім фактів порушень, зазначених у ході документування інших питань ревізії).

Як **висновок** до статті зазначимо, що, на нашу думку, злочини у сфері господарської діяльності є досить специфічним явищем злочинної діяльності, яка постійно розвивається з неминучим розвитком технічного прогресу та господарської діяльності держави. Саме ця новизна та

специфічність, неухильний та постійний розвиток вказаного виду злочину вимагають від судових та правоохоронних органів, криміналістів розроблення та застосування нових криміналістичних засобів та методів у їх виявленні та фіксації для подальшого невід'ємного використання у проведенні ефективного розслідування, встановленні та притягненні винних осіб до відповідальності.

Зважаючи на наявність недоліків у цій сфері процесуально-правової та експертно-криміналістичної діяльності, вважаємо за актуальні подальші дослідження відповідної спрямованості, адже останні створюватимуть перспективи теоретичних та практичних напрацювань та сприятимуть розв'язанню проблемних питань на цьому напрямку.

Література

1. Кримінальний кодекс України. Закон України від 5 квітня 2001 року №2341-III (редакція станом на 01.10.2020) [Електронний ресурс] : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).
2. Кримінальний процесуальний кодекс України. Закон України від 13 квітня 2012 року №4651-VI (редакція станом на 01.10.2020) [Електронний ресурс] : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).
3. Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України, затвердженим спільним наказом від 19.10.2006-№ 346/1025/685/53, зареєстрованим у Мін'юсті 25 жовтня 2006 року за №1166/13040 (редакція станом на 01.10.2020) [Електронний ресурс] : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).
4. Закон України від 25 березня 1992 року № 2230-XII «Про службу безпеки України» (редакція станом на 03.07.2020) [Електронний ресурс] : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).
5. Закон України від 30 червня 1993 року № 3342-XII «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (редакція станом на 03.07.2020)

АНОТАЦІЯ

Викладаються правові основи та перспективи розвитку криміналістики в світлі нових кримінальних загроз при стрімкому поширенні вчинення злочинів у сфері господарської діяльності. Розглянуто процесуально-правові та експертно-криміналістичні питання щодо можливості виявлення, фіксації та збирання слідової картини та формуванні доказової бази у вчиненні злочинів у сфері господарської діяльності, а також обґрунтовано необхідність ефективної співпраці працівників слідчих органів, суду та профільних спеціалістів Державної аудиторської служби, а також державної контрольно-ревізійної служби України для якісного та об'єктивного виконання завдань кримінального провадження та покращення інноваційної політики України. Наведені конкретні приклади завдань, які ставились на вирішення профільних спеціалістів у галузі проведення аудиту господарської діяльності суб'єкта правовідносин, що мало місце на практиці. Зроблені висновки та надані рекомендації щодо узгодженого застосування норм діючого законодавства у практичній діяльності спеціаліста-аудитора та слідчого. Привернуто увагу на необхідність подальшої наукової співпраці вчених, спеціалістів у галузі матеріального та процесуального права.

Ключові слова: криміналістика, злочин, метод, аудит, господарська діяльність, інформація, правоохоронні органи, досудове розслідування, кримінальне провадження, експертиза, експерт, спеціаліст.

[Електронний ресурс] : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).

6. Закон України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII «Про прокуратуру» (редакція станом на 03.07.2020) [Електронний ресурс]

: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2020).

7. Петренко С. М., Палъцун І. М., Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів: навч. посіб. – [2-ге видання]. – Львів: «Магнолія 2006», 2016. – 520 с.

Osmolian, V. A.

AUDIT AS AN INTEGRAL PART OF THE FORENSIC METHODOLOGY OF INVESTIGATION OF CRIMES IN THE SPHERE OF ECONOMIC ACTIVITY

In the article the author lays out the basics and prospects for the development of criminology in the light of new criminal threats with the rapid spread of crimes in the sphere of economic activity. Procedural-legal and expert-criminological issues concerning the possibility of detection, fixation and collection of a trace picture and formation of an evidence base in commission of crimes in the sphere of economic activity are considered. And also the necessity of effective cooperation of employees of investigative bodies of court and profile specialists of the State Audit Service and the state control and audit service of Ukraine for qualitative and objective performance of tasks of criminal proceedings and improvement of innovation policy of Ukraine is substantiated. Specific examples of tasks set for the solution of specialized specialists in the field of auditing the economic activity of the subject of legal relations, which took place in practice. Conclusions are made and recommendations are given on the coordinated application of the current legislation in the practice of a specialist auditor and investigator. Attention is drawn to the need for further scientific cooperation of scientists, specialists in the field of substantive and procedural law.

Keywords: *criminalistics (criminology), crime, method, audit, economic activity, information, criminal proceedings, police, pre-trial investigation, expertise, expert, specialist.*