

УДК 343.148:343.35

doi: <https://doi.org/10.33270/01211203.35>

Семенюк О. А. – аспірант кафедри криміналістичного забезпечення та судових експертиз Національної академії внутрішніх справ, м. Київ
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9606-5965>

Проведення ревізії як вид використання спеціальних знань під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем

Метою статті є дослідження ревізії як виду використання спеціальних знань під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем; висвітлення підстав призначення, механізму проведення та оформлення результатів ревізії в кримінальному провадженні; визначення статусу ревізора, який проводить ревізію під час досудового розслідування. **Методологія.** У статті використано комплекс наукових методів, а саме: термінологічний, системно-структурний, формально-логічний, порівняльно-правовий. **Наукова новизна.** Встановлено, що проведення ревізії є видом процесуальної форми використання спеціальних знань у кримінальному провадженні. Ревізор як посадова особа органу державного фінансового контролю, що в установленому законом порядку проводить ревізію, є спеціалістом у кримінальному процесуальному значенні. Спеціаліст-ревізор володіє спеціальними економічними, бухгалтерськими, товарознавчими знаннями, спеціальними знаннями в галузі фінансової та бюджетної звітності, знаннями та навичками в галузі криміналістичного документознавства. **Висновки.** Ревізія під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем є способом збирання доказів, які в сукупності з іншими даними становлять предмет доказування в кримінальному провадженні. Проведення ревізій є ефективним засобом виявлення службових розкрадань, ознак їх приховування. Для проведення ревізії під час розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, крім ревізора, доцільно додатково залучати інших спеціалістів.

Ключові слова: ревізія; ревізор; спеціаліст; спеціальні знання; привласнення; розтрата майна; заволодіння майном; зловживання службовим становищем; службові розкрадання.

Вступ

Власність є економічною основою існування будь-якого суспільства, а невідчужуване право бути власником визнано однією з найважливіших гарантій здійснення прав і свобод особи.

Серед кримінальних правопорушень проти власності виокремлюють злочини, пов'язані з привласненням, розратою майна або заволодінням ним шляхом зловживання службовим становищем. Небезпека їх полягає в тому, що їх вчиняють у значних розмірах, здебільшого службові особи з використанням корупційної складової, причому вони переважно є продовжуваними. Певні складнощі в практичній діяльності постають під час кваліфікації відповідних злочинних діянь, що вирізняються суміжністю таких складів, як зловживання службовим становищем, перевищення службових повноважень, службове підроблення (Vorobeva, & Chikalina, 2020; Matveev, 2019).

2020 року в Україні обліковано 11 160 кримінальних правопорушень про привласнення, розрату майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем. Лише за 5676 (50,9 %) із них особам вручено повідомлення про підозру. До суду з обвинувальним актом скеровано 4623 кримінальні провадження, а 1402 провадження закрито ("Yedynyi zvit", 2020).

Результати розгляду судами кримінальних проваджень за ст. 191 КК України засвідчують необхідність удосконалення досудового розслідування, насамперед шляхом використання слідчим спеціальних знань, ефективного застосування допомоги обізнаних осіб залежно від їх форм і видів.

Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних із привласненням, розратою або заволодінням майном службовими особами, у переважній більшості випадків потребують проведення ревізій та перевірок на відповідних підприємствах, закладах й установах, а також у випадках розслідування зловживання правом під час використання конструкції юридичної особи з боку осіб, що контролюють її (Artemova, 2020).

Проблемам призначення та проведення ревізій і перевірок, доказового значення їх результатів та процесуального статусу ревізора присвятили свої наукові праці Г. П. Власова, А. Ф. Волобуєв, В. І. Галушкін, А. М. Гольдман, О. П. Гришина, А. П. Запотоцький, М. І. Камлик, С. С. Кулик, В. В. Лисенко, Є. Д. Лук'янчиков, Г. А. Матусовський, В. В. Неганов, Б. В. Романюк, Ю. О. Пілюков, В. Д. Понікаров, П. К. Пошюнас, П. В. Цимбал, Л. Г. Шапіро, О. М. Шрамко, С. С. Чернявський та ін. Здійснений аналіз засвідчує, що вони були присвячені призначенню та проведенню ревізій і перевірок під час розслідування кримінальних правопорушень

загалом або окремих їх груп. Останніми роками в кримінальне процесуальне законодавство було внесено низку змін і доповнень щодо можливості призначення ревізій фінансово-господарської діяльності юридичних осіб. Нині в слідчій практиці наявні певні складнощі щодо залучення ревізорів для перевірки фактів, що можуть слугувати підставою для початку кримінального провадження або становити основу для підозри посадовим особам, які вчинили службові розкрадання.

Ці чинники зумовили необхідність розгляду сучасних підходів до форм і видів використання спеціальних знань у кримінальному провадженні, зокрема під час розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України, і місце серед них проведення ревізії.

Мета і завдання дослідження

Метою статті є з'ясування місця ревізії серед форм і видів використання спеціальних знань під час розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України; висвітлення значення результатів ревізії в процесі доказування в кримінальному провадженні; визначення статусу ревізора як суб'єкта, якого залучають до ревізії під час кримінального провадження; окреслення особливостей залучення ревізором інших спеціалістів під час проведення ревізії.

Виклад основного матеріалу

Використання спеціальних знань у кримінальному процесі передбачає форми, види, рівні та суб'єкти. Форму використання спеціальних знань у кримінальному процесі слід тлумачити як зовнішній вияв їх суті, що обумовлена змістом цих знань і знаходить своє практичне втілення під час розслідування кримінальних правопорушень.

Під час розслідування кримінальних правопорушень використання спеціальних знань здійснюють шляхом: залучення спеціалістів для участі в процесуальній та іншій діяльності; проведення судових експертиз; проведення різних перевірок, обстежень; одержання довідок і консультацій в обізнаних осіб; витребування та використання документів, які складають такі особи, у процесі їхньої службової діяльності; допиту спеціалістів як свідків або судових експертів, якщо вони брали участь у проведенні судових експертиз (Piaskovsky et al., 2020, p. 542).

Від розгляду однієї широкої форми у вигляді судової експертизи (Gangwani, 2020) перейшли до диференціації форм на ті, що передбачені або не передбачені у КПК, результати яких мають або не мають доказового значення, за суб'єктом їх використання тощо (Lukianchukov, 2014).

До процесуальних форм, тобто тих, що передбачені КПК України, належать такі: участь спеціаліста в проведенні слідчих дій; призначення

судових експертиз; допит експерта. Якщо загалом характеризувати процесуальні форми використання спеціальних знань у кримінальному судочинстві, то до них слід віднести залучення обізнаних осіб, безпосередньо зазначених у кримінальному процесуальному законі, незалежно від наявності процесуальних повноважень, прав й обов'язків (Shramko, 2021, p. 88).

У деяких наукових джерелах форми використання спеціальних знань у кримінальному процесі поділяють на процесуальні та непроцесуальні. Виокремлено чимало дискусійних питань щодо непроцесуальних форм використання спеціальних знань. До них належить і позиція В. К. Лисиченка та В. В. Циркаля (Lisichenko, & Tsirkal, 1987), Б. В. Романюка (Romaniuk, 2002) й інших вчених.

На думку Б. М. Бішманова, «терміни «непроцесуальні» й «невизначені та не регламентовані кримінальним процесуальним законом форми використання спеціальних знань» є неприпустимими поняттями. Як може бути в процесуальній діяльності «непроцесуальна» форма використання спеціальних знань. Використання спеціальних знань може бути тільки в процесуальній формі» (Bishmanov, 2006, p. 37-38).

Водночас за межами процесуальної форми розслідування знаходиться використання спеціальних знань, умінь, навичок як «надання обізнаними особами довідково-інформаційної допомоги; проведення спеціалістом консультації; проведення спеціальних досліджень предметів і документів до порушення кримінальної справи; навчання спеціалістом слідчих сучасним прийомам і методам дослідження слідів, роботи з новими науково-технічними засобами, а також їх впровадження спеціалістом в слідчу діяльність; участь спеціаліста в розробці профілактичних пропозицій» (Bishmanov, 2006, p. 40-41).

З позицій чинного КПК України, зазначає Є. Д. Лук'янчиков, консультаційну форму використання спеціальних знань слід вважати процесуальною формою. «За таких обставин, – стверджує науковець, – незрозумілі підстави діяльності суб'єктів їх використання та ставиться під сумнів доказове значення інформації, отриманої непроцесуальним шляхом, тобто в такому разі вони будуть незаконними» (Lukianchukov, 2014, p. 206).

На переконання В. П. Бахіна й О. О. Волобуєвої, відносини, що виникають між слідчим і фахівцем, мають процесуальний і позапроцесуальний характер залежно від форм їхньої спільної діяльності, які можуть бути визначені КПК України або розроблені практикою (Bakhin, & Volobueva, 2005, p. 5).

Процесуальна та непроцесуальна форми вирізняють процедуру отримання інформації. За значенням у доказуванні її поділяють на доказову й орієнтуючу (організаційно-тактичну) інформацію. Доказова інформація охоплює відомості про

обставини, що підлягають доказуванню в кримінальному провадженні, тобто обставини, які належать до предмета доказування (ст. 91 КПК України). Орієнтуюча інформація може бути отримана як процесуальним, так і непроцесуальним способом. Її використовують з організаційно-тактичною метою в процесі розслідування (висування версій, визначення напрямів розслідування, планування слідчих дій, прогнозування можливої лінії поведінки учасників розслідування тощо), а також під час дослідження доказів (Shcherbakovskyi, 2020, p. 82).

Отже, доцільно називати організаційною формою використання спеціальних знань, під час якої слідчий отримує довідково-консультаційну допомогу, рекомендації щодо застосування певної криміналістичної техніки, довідки з інформаційно-комунікативних джерел тощо.

Аналіз чинного законодавства та різних думок науковців дає підстави для висновку, що ревізії та перевірки належать до процесуальної форми використання спеціальних знань у кримінальному провадженні, оскільки їх проводять під час кримінального провадження, а документи, складені за результатами їх проведення, долучають до справи та в сукупності з іншими зібраними доказами слугують встановленню обставин, які підлягають доказуванню.

Більшість науковців вважають, що ревізія належить до процесуальної форми використання спеціальних економічних знань (Nehanov, 2018).

Учені О. О. Бондаренко (Bondarenko, 2004), А. М. Гольдман (Goldman, 1970), Г. Г. Мумінова-Савіна (Muminova-Savina, 2003), О. В. Селіна (Selina, 2002) відносять ревізії до змішаної форми використання спеціальних знань. На їхню думку, ревізія є дією адміністративно-правового характеру, яку здійснюють у кримінальній процесуальній формі.

Дослідники А. В. Дулов (Dulov, 1959), В. І. Галушкін (Galushkin, 2012), Ю. О. Калінкін (Kalinkin, 1980), І. М. Сорокотягін (Sorokotiagin, 1984), Л. Г. Шапіро (Shapiro, 2007) доводять, що проведення ревізії в кримінальному судочинстві слід визнавати самостійною формою використання спеціальних знань, яка у випадку призначення слідчим, прокурором втрачає адміністративний характер і перетворюється із засобів господарського контролю на кримінальну процесуальну дію, тобто вони вважають, що проведення ревізії – це процесуальна дія.

У формах використання спеціальних знань у кримінальному провадженні вирізняють види. Види використання спеціальних знань реалізуються в різних напрямках за допомогою виконання об'єктами особами в межах своєї процесуальної та професійної компетенції конкретних дій методичного й організаційно-практичного спрямування. До видів використання спеціальних знань у межах

процесуальної форми належать участь експерта в проведенні слідчих (розшукових) дій, призначення експертиз, проведення ревізій. Видами організаційної форми використання спеціальних знань є консультаційна діяльність; взаємообмін інформацією; діяльність із перевірки за криміналістичними обліками.

Види використання спеціальних знань варіюються залежно від обраних форм, а також від конкретної слідчої ситуації.

Під час розслідування кримінальних правопорушень *ревізія перетворюється на спосіб збирання доказів* у кримінальному провадженні, який полягає в перевірці слідчим чи прокурором за допомогою ревізора фінансово-господарської діяльності установи, підприємства чи організації. Зокрема, відповідно до ст. 93 КПК України, сторона обвинувачення і сторона захисту здійснюють збирання доказів, серед іншого й шляхом витребування та отримання висновків ревізій та актів перевірок. Згідно із ч. 2 ст. 99 КПК України, до документів, за умови наявності в них відомостей, передбачених частиною першою цієї статті, можуть належати висновки ревізій та акти перевірок ("Kryminalnyi protsesualnyi kodeks", 2012).

Отже, *ревізія* – це система контрольних дій щодо встановлення законності, доцільності й економічної ефективності проведених господарських операцій за певний період часу, а також правомірність дій посадових осіб під час їх здійснення. За допомогою ревізій виявляють факти розкрадань товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, підтверджують факти зловживань службовим становищем посадових осіб, встановлюють учасників злочинних дій (Kamlyuk, 2003, p. 290). Її також використовують, аби довести, що в спірних правовідносинах наявні порушення локального акта організації – положення щодо закупівлі товарів, робіт і послуг (Vronskaia, & Dibaeva, 2019). Передусім це актуально для відомчого сегменту сфери (системи) ефективного забезпечення протидії зловживанням під час державних закупівель (Dolinko, 2020).

Ревізія є формою державного фінансового контролю, яка полягає в документальній та фактичній перевірці певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Вона має чіткий правовий статус, що визначає порядок ініціювання, призначення, проведення ревізії, а також оформлення, використання та оскарження її результатів (Nehanov, 2018, p. 98).

До предмета ревізій та перевірок належать фактичні дані, що необхідно встановити під час контролю та які заздалегідь закріплено в законодавчих і відомчих нормативних актах, а

також фактичні дані про стан дотримання або наявність порушень вимог законодавства, що їх необхідно встановити під час проведення ревізії та перевірки на певних об'єктах контролю. Конкретний предмет ревізії відображають у програмі ревізії, яку складають у процесі її підготовки ("Nakaz Ministerstva", 2002).

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», *плановою виїзною ревізією* вважають ревізію в підконтрольних установах, яка передбачена в плані роботи органу державного фінансового контролю, її проводять за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводять таку планову виїзну ревізію ("Zakon Ukrainy", 1993).

Вчиняючи та приховуючи незаконне заволодіння майном, службові особи залишають сліди своєї злочинної діяльності в документах бухгалтерського та податкового обліку, облікових регістрах і фінансових звітах підприємства, а також документах, що стосуються повноважень службових осіб та фіксують порядок проходження й вирішення справ у підприємстві тощо (Deborah, Kimberly, & Yezen, 2021). Зазначені документи необхідно вивчити за участю спеціаліста-бухгалтера (або ревізора) з метою встановлення ознак необґрунтованості чи неправильності нарахування, списання або перерахування грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, встановлення тарифів тощо (Biriukov, Shinkaruk, & Shmatov, 2020).

Одним зі способів дослідження документів і збирання доказів є проведення позапланових виїзних ревізій органами державного фінансового контролю.

Позаплановою виїзною ревізією вважають ревізію, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю, її проводять за наявності хоча б однієї з обставин, зазначених у ч. 5 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Зокрема, *правоохоронні органи звертаються переважно до органу державного фінансового контролю за підставою*, зазначеною в п. 5 ч. 5 ст. 11 «у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України, у якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю» ("Zakon Ukrainy", 1993).

Позапланову виїзну ревізію можуть здійснювати лише за наявності підстав для її проведення

на підставі рішення суду. До недавнього часу слідчі зверталися з клопотаннями, які погоджували прокурори, до слідчих суддів із проханням призначити позапланові ревізії для з'ясування певних питань у кримінальному провадженні, зокрема за ст. 191 КК України. Така ухвала слідчого судді оскарженню не підлягає.

Водночас необхідно зазначити про ситуацію, коли під час проведення планової ревізії виявляють факти службових розкрадань у підконтрольних підприємствах. У цих випадках ревізори органів Державної аудиторської служби України (ДАСУ) мають повідомити в належний спосіб про це правоохоронні органи.

У ч. 2 ст. 12 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачено обов'язок працівників органу державного фінансового контролю у випадках виявлення зловживань і порушень законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій. Також Закон зобов'язує цих осіб у разі вилучення документів у зв'язку з їх підробкою або виявленими зловживаннями негайно повідомити про це в правоохоронні органи ("Zakon Ukrainy", 1993). Фактично тут ідеться про спеціалістів контролюючого органу, які виявили під час ревізії або перевірки підроблені документи, службові розкрадання або інші порушення законодавства.

Інформація Держаудитслужби є приводом для початку кримінального провадження за фактом вчинення привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, внесення відповідних відомостей в Єдиний реєстр досудових розслідувань (ЄРДР).

У такому випадку слідчий після отримання результатів перевірок чи ревізій спеціалістів вносить відомості про вчинення кримінального правопорушення до ЄРДР і приступає до досудового розслідування в загальному порядку. Наприклад, відповідно до наданого акта ревізії Тернопільського обласного управління АТ «Ощадбанк», слідчим управлінням ГУНП в Тернопільській області у квітні 2019 року було розпочато досудове розслідування в кримінальному провадженні про заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовим становищем. У процесі досудового розслідування встановлено, що контролер-касир відділення Ощадбанку № 100019/035 Особа_1 шляхом обману та зловживання службовим становищем заволоділа коштами клієнтів банку. Встановлено, що відповідно до акта ревізії Тернопільського обласного управління АТ «Ощадбанк» сторнованих операцій з приймання платежів готівкою від фізичних осіб, за фактами несанкціонованого сторнування платежів контролером-касиrom Тернопільського відділення банку № 10019/035 Особа_1, було виявлено 23 сумнівних операції сторнованих недоплачених

за призначенням платежів на суму 150820,48 грн. Під час досудового розслідування встановлено, що підозрювана підбояляла підписи у квитанціях Ощадбанку ("Sprava No. 607/11911/19"). Тому останніми роками в секторах зі значним обсягом транзакцій, таких як банківська справа, безперервний аудит, поєднаний з використанням інтелектуального аналізу документальних даних, став важливим засобом ефективного управління ризиком службового шахрайства (Кабан, 2020).

Позапланова виїзна ревізія фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, яку проводить у кримінальному провадженні орган ДАСУ шляхом документальної та фактичної перевірки, може бути призначена за рішенням суду про надання дозволу або за постановою слідчого, прокурора (у випадку повідомлення посадовим особам установ, яких ревізують, про підозру у вчиненні ними кримінального правопорушення, передбаченого, зокрема, ст. 191 КК України).

У практиці розслідування привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем трапляються випадки, коли слідчий, скеровуючи запит до державного органу фінансового контролю про необхідність проведення ревізії в певний час, отримує інформацію, що така перевірка буде проведена пізніше, у зв'язку із плановою ревізією підприємства.

Наприклад, у кримінальному провадженні, розпочатому за ч. 3 ст. 191 КК України, ухвалою слідчого судді Вінницького міського суду було задоволено клопотання слідчого щодо проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності Департаменту будівництва, містобудування та архітектури Вінницької обласної державної адміністрації тривалістю 15 робочих днів, починаючи з 15 лютого 2018 року. Після спрямування цієї ухвали до Державної фінансової інспекції у Вінницькій області на адресу слідчого підрозділу було надано відповідь про те, що в лютому буде проведено планову ревізію Департаменту за попередні два роки, під час якої першочергово перевірять правильність використання коштів на будівництво нового приміщення школи, про що додатково поінформують правоохоронний орган після завершення ревізії. Акт ревізії складено лише 23 травня 2018 року та згодом надіслано слідчому. Таке зволікання зі строками проведення перевірки фінансово-господарської діяльності сприяло приховуванню та знищенню винуватими у привласненні бюджетних коштів документів про свої неправомірні дії. Кримінальне провадження було закрито у зв'язку з відсутністю в діях посадових осіб Департаменту будівництва, містобудування та архітектури, депутатів районної ради та директора школи складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України ("Sprava No. 127/929/16-k").

Вважаємо таку практику неприйнятною для досягнення завдань досудового розслідування, а в деяких випадках такою, що може мати ознаки протидії розслідуванню кримінального правопорушення.

Проведення ревізій, як планових, так і позапланових, здійснюють спеціально уповноважені для такої діяльності суб'єктами ДАСУ й інші контролюючі органи ("Postanova Kabinetu Ministriv", 2006). Суб'єкти контролю є обізнаними особами у фінансовій, економічній, господарській сфері та в інших галузях знань, що їх застосовують під час проведення ревізій та перевірок. Зокрема, ревізор – це службова особа, якій доручено проведення ревізії, здійснити контроль фінансово-господарської діяльності певної установи, організації або підприємства.

Проаналізуємо питання, чи слід вважати ревізора (посадову особу органу Держаудитслужби), який на законних підставах проводить ревізію певного підприємства, спеціалістом у кримінальному процесуальному сенсі.

Розглянемо статус ревізора, його повноваження.

Пункт 16 Порядку проведення інспектування ДАСУ, її міжрегіональними територіальними підрозділами визначає методи проведення ревізії, а саме шляхом:

а) *документальної перевірки*, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними та зведеними) документами, статистичною, фінансовою, бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими й іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності;

б) *фактичної перевірки*, що 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 й матеріалів, виходу готової продукції та 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 ("Postanova Kabinetu Ministriv", 2006).

Отже, ревізори мають знання у сфері економіки: спеціальні економічні знання, спеціальні бухгалтерські знання, спеціальні знання в галузі фінансової та бюджетної звітності.

У ч. 3 ст. 12 Закону України «Про основи державного фінансового контролю» зазначено, що в разі вилучення *документів у зв'язку з їх*

підробкою або виявленими зловживаннями працівник органу державного фінансового контролю зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи ("Zakon Ukrainy", 1993). Це положення Закону засвідчує, що в ревізора мають бути спеціальні знання та відповідні навички в галузі криміналістичного документознавства.

Порядок взаємодії між органами ДАСУ та правоохоронними органами регламентує спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління (нині – ДАСУ), МВС, СБУ, Генеральної прокуратури України ("Nakaz Holovnoho kontrolno-reviziinoho upravlinnia", 2006). У його Загальних положеннях ідеться про забезпечення ефективної взаємодії між органами ДАСУ та правоохоронними органами з питань розгляду їхніх звернень, призначення, організації та проведення ревізій за ними, передачі правоохоронним органам матеріалів ревізій за власною ініціативою органів ДАСУ, зворотного інформування про результати розгляду переданих матеріалів, виділення спеціалістів органів ДАСУ, інших питань. Зокрема, *працівники органів ДАСУ* за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевітках, які вони проводять у підконтрольних установах та на інших об'єктах контролю як *спеціалісти* ("Nakaz Holovnoho kontrolno-reviziinoho upravlinnia", 2006).

Підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДАСУ стосовно виділення працівників як спеціалістів є норми законів України, КПК України тощо. Права й обов'язки посадової особи служби, яку залучають як спеціаліста для участі в проведенні слідчої дії, визначено в КПК України ("Nakaz Holovnoho kontrolno-reviziinoho upravlinnia", 2006).

У п. 3.1 спільного наказу безпосередньо зазначено, що *під час участі в перевірці спеціаліст використовує свої спеціальні знання* та в межах компетенції надає консультації, відповіді на порушені питання, фіксує факти порушення законодавства з питань використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних й інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, стану й достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, *визначає розмір заподіяної матеріальної шкоди (збитків)* і посадових (службових) осіб, унаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки) ("Nakaz Holovnoho kontrolno-reviziinoho upravlinnia", 2006). Отже, залучений як спеціаліст ревізор має володіти товарознавчими знаннями.

З огляду на аналіз сучасних правових джерел, законодавець вважає спеціалістом особу, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів і може надавати консультації під час досудового розслідування та судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і

навичок ("Kryminalnyi protsesualnyi kodeks", 2012). Досліджуючи різні схеми розкрадань у бюджетній сфері, М. І. Хавронюк слушно зазначає, що працівники органів ДАСУ за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевітках, що проводять правоохоронні органи в підконтрольних установах і на інших об'єктах контролю як *спеціалісти*, тобто в цьому випадку вони мають права й обов'язки, викладені в ст. 71 КПК України (Khavroniuk, 2019, p. 135).

Стаття 71 КПК України передбачає, що спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками й може надавати консультації та висновки під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок ("Kryminalnyi protsesualnyi kodeks", 2012).

Отже, констатуємо, що посадова особа органу державного фінансового контролю, яка в установленому законом порядку проводить позапланову виїзну ревізію на підприємстві, в установі, організації та виявляє підроблені документи фінансово-господарської діяльності, факти службових розкрадань або інші ознаки кримінально караних діянь, є спеціалістом у кримінальному процесуальному значенні.

Під час підготовки до ревізії спеціалісти органу державного фінансового контролю складають програму ревізії у двох примірниках, письмово погоджену з правоохоронним органом, у якій визначають найменування об'єкта контролю, тему, період і *питання, що підлягають ревізії* відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю ("Zakon Ukrainy", 1993). Так відбувається взаємодія між спеціалістом – перевіряючою особою і слідчим, який, визначаючи питання, що слід з'ясувати під час проведення ревізії, у такий спосіб використовує спеціальні знання обізнаної особи.

Крім ревізора, до проведення ревізії можуть залучати й інших спеціалістів. Особливості *залучення інших спеціалістів* під час проведення ревізій у провадженнях за ст. 191 КК України безпосередньо залежать від об'єкта посягання та способів вчинення злочину. Ці чинники є вирішальними для прийняття рішення слідчим щодо визначення спеціалістів, яких необхідно рекомендувати до включення у склад ревізійної групи й використати їх спеціальні знання під час контрольних дій.

Відповідно до п. 6 Положення про Державну аудиторську службу України, цей орган для виконання покладених завдань *має право залучати в установленому порядку вчених і фахівців*, працівників центральних і місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ й організацій за погодженням з їхніми

керівниками до виконання окремих робіт, а також для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини й матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок ("Postanova Kabinetu Ministriv", 2016).

Частина 1 ст. 8 Закону України «Про основи державного фінансового контролю» серед основних функцій органу державного фінансового контролю визначає залучення на договірних засадах *кваліфікованих фахівців* відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ й організацій ("Zakon Ukrainy", 1993).

Наприклад, у м. Вінниці розслідували кримінальне правопорушення за ознаками ч. 5 ст. 191 КК України. Службові особи ТОВ_1 шляхом зловживання службовим становищем шляхом механічного втручання в роботу приладів обліку під час виробництва рибних консервів протягом 2016 року незаконно обернули на свою користь близько 65 959 м³ води комунальної власності вартістю 671 198,78 грн. Виробничі потужності становили 120 тис. банок рибних консервів на добу. На запит слідчого комунальне підприємство «Вінницяоблводоканал» про споживання води, що використовувало ТОВ_1 під час господарської діяльності за місцем знаходження його основних виробничих потужностей, надано відповідь про постачання 2016 року питної води в об'ємі 21 041 м³. Ці дані не відповідали показникам, що передбачені державними стандартами для виготовлення ТОВ_1 консервів конкретних видів. Слідчий виніс клопотання про призначення позапланової перевірки дотримання вимог природоохоронного законодавства в галузі охорони природних ресурсів. Слідчий суддя клопотання задовольнив, доручивши його виконання спеціалістам Державної екологічної інспекції у Вінницькій області. Інспекція виконала ухвалу суду та склала акт перевірки дотримання вимог природоохоронного законодавства в галузі охорони атмосферного повітря, водних і земельних ресурсів щодо поводження з відходами й небезпечними хімічними речовинами. Перевірку здійснював головний спеціаліст відділу екологічного контролю водних ресурсів й атмосферного повітря, державний інспектор з охорони навколишнього природного середовища. Він встановив, що на території підприємства знаходиться водозабір на свердловину глибиною 80 м з дебітом 3 м³/год і трубчастий колодязь глибиною 18,5 м з дебітом 0,25 м³/год. Трубчастий колодязь використовують, а свердловину – ні. Лічильника обліку води на трубчастому колодязі немає, а на підприємстві не здійснюють облік забору води, її використання не фіксують у журналах обліку. Акт перевірки, що склав залучений спеціаліст Державної екологічної

інспекції, відіграв важливу роль у проведенні низки допитів, призначення судових експертиз й інших слідчих (розшукових) дій ("Sprava No. 127/9504/17").

Порядок взаємодії між органами ДАСУ та правоохоронними органами передбачає, що для проведення ревізії на кожну посадову особу органу державного фінансового контролю та *залученого спеціаліста* оформляють у двох примірниках направлення встановленого Мінфіном зразка. Перед початком ревізії посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику органу державного фінансового контролю видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (п. 10–12) ("Nakaz Holovnoho kontrolno-revizijnogo upravlinnia", 2006).

За результатами ревізії складають акт. В акті ревізії міститься перелік посадових осіб органу державного фінансового контролю та залучених спеціалістів, що проводили ревізію. У констатувальній частині акта ревізії висвітлюють інформацію про результати ревізії в контексті кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) і за якими документами перевірено ці питання, висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності – визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень ("Postanova Kabinetu Ministriv", 2006).

Отже, дані, викладені в акті ревізії, констатують результат застосування спеціальних знань ревізорами й іншими залученими до ревізії спеціалістами.

Спеціаліст під час проведення ревізії перевіряє внесені до програми ревізії конкретні, завчасно *визначені слідчим (прокурором) питання* щодо використання, збереження фінансових ресурсів, необоротних, інших активів, стану, достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності за певний період часу. За її результатами спеціаліст органу ДАСУ може виявити факти порушення законодавства і встановити причетних посадових осіб, матеріально відповідальних осіб об'єкта контролю, який ревізують. Слід урахувати, що суб'єктом привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем може бути матеріально відповідальна особа, яка має визначені повноваження відповідно до локальних нормативно-правових актів (Pasovets, & Demchenko, 2020).

До найпоширеніших питань, на які необхідно дати відповідь спеціалісту-ревізору під час перевірки та які зазначає слідчий у клопотанні про її призначення в кримінальному провадженні про привласнення, розтрату майна або заволодіння

ним шляхом зловживання службовим становищем, належать такі:

1) чи були факти розкрадання, нецільового використання бюджетних або приватних грошових коштів, що знаходилися в господарському віданні службової особи;

2) які є невідповідності між бухгалтерськими обліковими регістрами й даними бухгалтерських звітів та іншої звітної документації юридичної особи;

3) чи є факти приховування та маскуванню незаконного походження коштів, вчинення фінансових операцій з коштами, одержаними внаслідок незаконної діяльності службової особи;

4) які виявлено порушення вимог чинного законодавства щодо завищення обсягів і вартості виконаних робіт за угодами, укладеними уповноваженими посадовими особами, розмір виявлених збитків;

5) чи наявні факти неправомірного укладення договорів й отримання доходів від неліцензійної діяльності;

6) чи виявлено факти незаконного перерахування грошових коштів на розрахункові банківські рахунки інших юридичних осіб;

7) які невідповідності виявлено між документами, що підтверджують кількість видобутої продукції, і документами щодо реалізованої готової продукції за певний період часу тощо (Voronov, & Golubiatnikov, 2020).

Слушною є думка А. П. Запотоцького, що в процесі підготовки клопотань під час визначення завдань ревізії та запитань до ревізора доцільно залучати для консультації спеціаліста – фахівця з економіки (Zapotskiy, 2017, p. 233).

У разі виявлення нестачі коштів, матеріальних цінностей та інших порушень з ознаками службових розкрадань, а також виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій ревізор вилучає оригінали документів на строк до закінчення ревізії (перевірки), про що письмово інформує ініціатора проведення ревізії (перевірки). Результати контрольних обмірів, контрольних запусків сировини у виробництво, лабораторних аналізів, оформлених спеціалістами і підписаними керівництвом об'єкта контролю відповідними довідками, стисло викладають в основному акті ревізії (Shramko, 2020).

За фактами виявлених порушень та нестач готівки й товарно-матеріальних цінностей, а також в інших випадках, коли є потреба, ревізор відбирає письмові пояснення від посадових і матеріально відповідальних осіб підприємства, яке ревізують (перевіряють) (Ponikarov, 2005, p. 64-65).

Під час перевірки ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарські операції на предмет наявності в них невиконання фінансово-правових норм і несе передбачену законодавством

відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення. Ніхто з представників правоохоронних органів не має права втручатися в роботу ревізора (керівника ревізійної групи), зобов'язувати його до здійснення певних контрольних заходів, впливати на оцінку результатів ревізійних дій (Ponikarov, 2005, p. 67).

Після отримання матеріалів ревізії (перевірки) та з метою їх оцінювання особи, які здійснювали відповідну перевірку, можуть бути допитані слідчим, прокурором, судом щодо обставин проведеної ними роботи. У цьому разі спеціаліст-ревізор, інші залучені спеціалісти набувають статус свідків з відповідними правами й обов'язками (ст. 65–67, 224 КПК України).

Зокрема, у кримінальному провадженні про кримінальне правопорушення, передбачене ч. 3 ст. 191 КК України, встановлено, що посадові особи Р. сільської ради спільно з працівниками фірми «К.» під час проведення реконструкції сільської школи шляхом внесення недостовірних відомостей до актів виконаних будівельних робіт щодо зарплати працівникам фірми протягом вересня–листопада 2015 року заволоділи бюджетними коштами. Під час розслідування слідчий суддя надав дозвіл на проведення позапланової ревізії фінансово-господарської діяльності Р. сільської ради. Ревізію проводила Державна фінансова інспекція у Вінницькій області. Після отримання акта ревізії постала необхідність допитати ревізора – головного державного фінансового інспектора ДФІ у Вінницькій області громадянку Ч. На допиті як свідка в громадянки Ч. було додатково з'ясовано питання щодо розміру завищення вартості оплати робіт з реконструкції школи, процесу підписання актів контрольних обмірів. Отримані відомості використав слідчий під час допиту підозрюваних, а також планування слідчих (розшукових) дій у кримінальному провадженні ("Sprava No. 127/3790/16").

Наукова новизна

Проведення ревізії є окремим видом процесуальної форми використання спеціальних знань під час розслідування кримінальних правопорушень. Ревізія має беззаперечно важливе значення під час розслідування привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, вона слугує основою збирання доказів, які в сукупності з іншими даними становлять предмет доказування в кримінальному провадженні за ст. 191 КК України. Доцільність її використання та зміст обумовлені насамперед завданнями розслідування, що постають перед слідчим у межах конкретного кримінального провадження.

Висновки

Проведення ревізій є ефективним засобом виявлення деяких способів приховування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України, зокрема: фальсифікації та (або) знищення документальних джерел інформації, утаювання та (або) маскування інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, організації, установи.

Ревізор як посадова особа органу державного фінансового контролю, що в установленому законом порядку проводить планову ревізію або залучена до позапланової виїзної ревізії на підприємстві, в установі, організації, виявляє підроблені документи фінансово-господарської діяльності, факти службових розкрадань або інші ознаки кримінально каранних діянь, у належний

спосіб документує їх, є спеціалістом у кримінальному процесуальному значенні. Спеціаліст-ревізор володіє спеціальними економічними, бухгалтерськими, товарознавчими знаннями, спеціальними знаннями в галузі фінансової та бюджетної звітності, знаннями та навичками в галузі криміналістичного документознавства.

Для проведення ревізії під час розслідування кримінального правопорушення, передбаченого ст. 191 КК України, крім ревізора, рекомендовано залучати інших спеціалістів з метою здійснення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних й інших робіт, контрольних запусків сировини та матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції тощо.

REFERENCES

- Artemova, A.N. (2020). Pravovye posledstviia zloupotrebleniia pravom pri ispolzovanii konstruktssii korporatsii kontroliruiushchimi ee litsami [Legal consequences of abuse of the right when using the structure of the corporation by its controlling persons]. *Evraziyskiy iuridicheskiy zhurnal, Eurasian Law Journal*, 12(151), 143-145. doi: 10.46320/2073-4506-2020-12-151-143-145 [in Russian].
- Bakhin, V.P., & Volobueva, O.O. (2005). *Vzaimodiia slidchoko z fakhivtsiamy pid chas ohliadu mistsia podii (zbir informatsii pro osobu, shcho skoila zlochyn): nauk.-prakt. rekomendatsii [Interaction of the investigator with specialists during the inspection of the scene (collection of information about the person who committed the crime): scientific-practical. recommendations]*. Donetsk: DYul [in Ukrainian].
- Biriukov, S.Iu., Shinkaruk, V.M., & Shmatov, M.A. (2020). Organizatsionno-takticheskie aspekty vozbuzhdeniia ugovnogo dela i proizvodstva predvaritelnogo rassledovaniia na pervonachalnom etape po faktam prichineniia imushchestvennogo ushcherba putem obmana ili zloupotrebleniia doveriem, sovershennykh v sfere proizvodstva, peredachi i sbyta elektroenergii [Organizational and tactical aspects of initiating a criminal case and conducting a preliminary investigation at the initial stage on the facts of causing property damage by deception or abuse of trust committed in the field of production, transmission and sale of electricity]. *Pravovaia paradigma, Legal paradigm*, 19(1), 112-119. doi: <https://doi.org/10.15688/lc.jvolsu.2020.1.16> [in Russian].
- Bishmanov, B.M. (2006). *Ekspert i spetsialist v ugovnom sudoproizvodstve [Expert and specialist in criminal proceedings]*. Moscow: Mosk. Psikh.-sots. in-t [in Russian].
- Bondarenko, O.O. (2004). Protseusualnyi status obiznanykh osib ta yikh pravovidnosyny z diznavachem i slidchym u kryminalnomu sudochynstvi Ukrainy [Procedural status of informed persons and their legal relations with the coroner and the investigator in criminal proceedings of Ukraine the dissertation]. *Candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
- Deborah, D.S., Kimberly, C.G., & Yezen, H.K., (2021). Auditor liability and excess cash holdings: Evidence from audit fees of foreign incorporated firms. *International Review of Financial Analysis*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2021.101947>.
- Dolinko, V.I. (2020). Ugolovnaia otvetstvennost za zloupotrebleniia pri zakupkakh dlia gosudarstvennykh i munitsipalnykh nuzhd [Criminal liability for abuse in procurement for state and municipal needs]. *Vestnik Nizhegorodskoy akademii MVD Rossii, Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 3(51), 171-179. doi: <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2020-3-171-179> [in Russian].
- Dulov, A.V. (1959). *Voprosy teorii sudebnoy ekspertizy [Forensic theory issues]*. Minsk: Belorus. gos. un-t [in Russian].
- Galushkin, V.I. (2012). *Pravovye i kriminalisticheskie aspekty ispolzovaniia reviziy i proverok pri vyavlenii i rassledovanii prestupleniy [Legal and forensic aspects of the use of audits and inspections in the detection and investigation of crimes]*. Moscow: Iurlitinform [in Russian].
- Gangwani, M. (2020). Suitability of forensic accounting in uncovering bank frauds in India: an opinion survey. *Journal of Financial Crime*, 28(1), 284-299. doi: <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0126>.
- Goldman, A.M. (1970). Pravovye osnovaniia i formy primeneniia spetsialnykh poznaniy v sovetskom ugovnom protsesse [Legal grounds and forms of application of special knowledge in the Soviet criminal process]. *Voprosy ekspertizy v rabote zashchitnika, Expertise in the work of a defense attorney: Proceedings of the Conference* (pp. 27-44). Leningrad: Lenigr. gos. un-t [in Russian].
- Kaban, Is. (2020). Central Audit Activities As A Continuous Audit Approach In The Turkish Banking Sector: A Case Study About Frauds In Savings Accounts. *Öneri Dergisi*, 15(53), 254-275. doi: <https://doi.org/10.14783/maruoneri.676406>.
- Kalinkin, Iu.A. (1980). Uchastie v ugovnom sudoproizvodstve lits, obladaiushchikh spetsialnymi poznaniiami [Participation in criminal proceedings of persons with special knowledge]. *Vestnik Moskovskogo gosudarstvennogo universiteta, State University Bulletin*, 3, 56-61 [in Russian].
- Kamlyk, M.I. (2003). *Sudova bukhhalteriia [Forensic accounting]* (4th ed., rev.). Kyiv: Atika [in Ukrainian].

- Khavroniuk, M.I. (2019). *Koruptsiini skhemy: yikh kryminalno-pravova kvalifikatsiia i dosudove rozsliduvannia* [Corruption schemes: their criminal qualification and pre-trial investigation]. Kyiv: Moskalenko O.M. [in Ukrainian].
- Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy: vid 13 kvit. 2012 r. No. 4651-VI [Criminal Procedural Code of Ukraine from April 13, 2012, № 4651-VI]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> [in Ukrainian].
- Lisichenko, V.K., & Tsirkal, V.V. (1987). *Ispolzovanie spetsialnykh znaniy v sledstvennoy i sudebnoy praktike* [Use of special knowledge in investigative and judicial practice manual]. Kiev: Kiev. gos. un-t [in Russian].
- Lukianchikov, Ye.D. (2014). *Formy vykorystannia spetsialnykh znan za novym KPK Ukrainy* [Forms of using special knowledge under the new CPC of Ukraine]. Kyiv: KPI Retrieved from <http://tdp.kpi.ua/wp-content/uploads/.pdf> [in Ukrainian].
- Matveev, I.V. (2019). Problemy kvalifikatsii zloupotrebleniia dolzhnostnymi polnomochiiami [Problems of qualification of abuse of office]. *Aktualnye problemy borby s prestupnostiu: voprosy teorii i praktiki, Actual problems of combating crime: issues of theory and practice*: Proceedings of the 22 International Scientific and Practical Conference (pp. 241-243). Krasnoyarsk: Sibir. iurid. in-t MVD. doi: 10.51980/2019_1_241 [in Russian].
- Muminova-Savina, H.H. (2003). *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza posibnyk* [Forensic Accounting Guide]. Kyiv: Kyiv. nats. ekonom. un-t [in Ukrainian].
- Nakaz Holovnoho kontrolno-reviziinoho upravlinnia, MVS, SBU, Heneralnoi prokuratury Ukrainy "Pro zatverdzhennia Poriadku vzaiemodii mizh orhanamy derzhavnoi kontrolno-reviziinoi sluzhby ta orhanamy prokuratury, orhaniv vnutrishnikh sprav i Sluzhby bezpeky Ukrainy": vid 19 zhovt. 2006 r. No. 346/1025/685/53 [Order of the Main Control and Revision Department, the Ministry of Internal Affairs, the Security Service of Ukraine, the Prosecutor General's Office of Ukraine "About the statement of the Order of interaction between bodies of the state control and audit service and bodies of prosecutor's office, bodies of internal affairs and Security service of Ukraine" from October 19, 2006, No. 346/1025/685/53] (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text> [in Ukrainian].
- Nakaz Ministerstva Ukrainy z pytan nadzvychainykh sytuatsii ta u spravakh zakhystu naselennia vid naslidkiv chornobyl'skoi katastrofy "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro poriadok provedennia perevirky diialnosti avariino-riatuvalnykh sluzhb ta yikh hotovnosti do reahuvannia na nadzvychaini sytuatsii": vid 5 berez. 2002 r. No. 61 [Order of the Ministry of Emergencies and Protection of the Population from the Consequences of the Chernobyl Accident "About the statement of the Situation on the procedure for carrying out check of activity of emergency rescue services and their readiness to react to emergency situations" from March 5, 2002, No. 61] (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0309-02> [in Ukrainian].
- Nehanov, V.V. (2018). Vykorystannia vysnovkiv revizii u kryminalnomu provadzhenni [Use of conclusions of audits in criminal proceedings]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
- Nehanov, V.V. (2018). Vykorystannia vysnovkiv revizii u kryminalnomu provadzhenni [Use of conclusions of audits in criminal proceedings]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
- Pasovets, E.Iu., & Demchenko, D.A. (2020). Hishchenie putem zloupotrebleniia sluzhebnyimi polnomochiiami: k voprosu o snizhenii korruptsionnykh riskov OPChS [Theft by abuse of power: on the issue of reducing corruption risks in the authorities and departments of emergency situations]. *Vestnik Universiteta grazhdanskoy zashchity MChS Belarusi, Bulletin of the University of Civil Protection of the Ministry of Emergencies of Belarus*, 4(1), 106-114. doi: <https://doi.org/10.33408/2519-237X.2020.4-1.106> [in Russian].
- Piaskovskiy, V.V., Chornous, Yu. M., Samodin, A. V. (et al.). (2020). *Kryminalistyka: pidruchnyk* [Forensics textbook]. Kyiv: Pravo [in Ukrainian].
- Ponikarov, V.D. (2005). *Sudovo-ekonomichna ekspertyza* [Forensic economic examination]. Kharkiv: Inzhen [in Ukrainian].
- Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy": vid 3 liutoho 2016 r. No. 43 [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Regulations on the State Audit Service of Ukraine" from February 3, 2016, No. 43] (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
- Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy "Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia inspektuvannia Derzhavnoiu finansovoiu inspektsiieiu, yii terytorialnymy orhanamy": vid 20 kvit. 2006 r. No. 550 [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "About the statement of the Procedure for carrying out inspection by the State financial inspection, its territorial bodies" from April 20, 2006, No. 550] (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-n> [in Ukrainian].
- Romaniuk, B.V. (2002). Suchasni teoretychni ta pravovi problemy vykorystannia spetsialnykh znan u dosudovomu slidstvi [Modern theoretical and legal problems of using special knowledge in pre-trial investigation]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
- Selina, E. (2002). Formy prymeneniia spetsialnykh poznaniy v ugovnom protsesse [Forms of application of special knowledge in criminal proceedings]. *Zakonnost, Legality*, 5, 23-26 [in Russian].
- Shapiro, L.G. (2007). *Protsessualnye i kriminalisticheskie aspekty ispolzovaniia spetsialnykh znaniy pri rassledovanii prestupleniy v sfere ekonomicheskoy deiatelnosti* [Procedural and forensic aspects of the use of special knowledge in the investigation of crimes in the field of economic activity]. Moscow: Iurilitinform [in Russian].
- Shcherbakovskiy, M.H. (2020). *Provedennia ta vykorystannia sudovykh ekspertyz u kryminalnomu provadzhenni* [Conducting and using forensic examinations in criminal proceedings]. Kharkiv: V dele [in Ukrainian].

- Shramko, O.M. (2020). Provedenie reviziy i proverok kak vidy ispolzovaniia spetsialnykh znanii pri rassledovanii korruptsionnykh prestupleniy v Ukraine [Conducting audits and inspections as types of use of special knowledge in the investigation of corruption crimes in Ukraine]. *KELM, KELM*, 3-2, 133-138 [in Russian].
- Shramko, O.M. (2021). Vykorystannia spetsialnykh znan pid chas rozsliduvannia koruptsiinykh kryminalnykh pravoporushen [The use of special knowledge in the investigation of corruption offenses]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
- Sorokotiagin, I.N. (1984). *Spetsialnye poznaniia v rassledovanii prestupleniy [Special knowledge in crime investigation]*. Rostov n/D: Rostov. un-t [in Russian].
- Sprava No. 127/3790/16 v arkhivi Vinnytskoho miskoho sudu Vinnytskoi oblasti [Case No. 127/3790/16 in the archives of the Vinnytsia City Court of the Vinnytsia Region] [in Ukrainian].
- Sprava No. 127/929/16-k v arkhivi Vinnytskoho miskoho sudu Vinnytskoi oblasti [Case No. 127/929/16-k in the archives of the Vinnytsia City Court of the Vinnytsia Region] [in Ukrainian].
- Sprava No. 127/9504/17 v arkhivi Vinnytskoho miskoho sudu Vinnytskoi oblasti [Case No. 127/9504/17 in the archives of the Vinnytsia City Court of the Vinnytsia Region] [in Ukrainian].
- Sprava No. 607/11911/19 v arkhivi Ternopilskoho apeliatyynoho sudu [Case No. 607/11911/19 in the archives of the Ternopil Court of Appeal] [in Ukrainian].
- Vorobeva, S.V., & Chikalina, V.A. (2020). Osobennosti priznakov sostavov prestupleniy i ikh znachenie dlia kvalifikatsii zloupotrebleniia i prevysheniia dolzhnostnykh polnomochiy [Features of signs of corpus delicti and their significance for qualifying abuse and abuse of office]. *Tendentsii razvitiia nauki i obrazovaniia, Trends in the development of science and education*, 5, 22-25. doi: 10.18411/lj-05-2020-234 [in Russian].
- Voronov, S.S., & Golubiatnikov, S.P. (2020). Ispolzovanie ekonomicheskoy informatsii pri vyavlenii i dokazyvanii zloupotrebleniia polnomochiyami [Use of economic information in identifying and proving abuse of power]. *Vestnik Nizhegorodskoy akademii MVD Rossii, Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 4(52), 59-63. doi: 10.36511/2078-5356-2020-4-59-63 [in Russian].
- Vronskaya, M.V., & Dibaeva, S.E. (2019). Primenenie fenomena zloupotrebleniia pravom v praktike Federalnoy antimonopolnoy sluzhby Rossii pri razreshenii sporov v sfere korporativnykh zakupok tovarov, rabot i uslug [The use of the phenomenon of abuse of law in the practice of the Federal Antimonopoly Service of Russia in resolving disputes in the field of corporate procurement of goods, works and services]. *Administrativnoe i munitsipalnoe pravo, Administrative and municipal law*, 4, 15-26. doi: 10.7256/2454-0595.2019.4.30200 [in Russian].
- Yedyniy zvit Ofisu Heneralnogo prokurora pro kryminalni pravoporushennia v Ukraini za sichen-hruden 2020 r. [Unified report of the Office of the Prosecutor General on criminal offenses in Ukraine for January-December 2020]. (n.d.). www.gp.gov.ua Retrieved from https://www.gp.gov.ua/ua/stat_n_st?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&c=fo [in Ukrainian].
- Zakon Ukrainy "Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini": vid 26 sich. 1993 r. No. 2939-XII [Law of Ukraine "On the basic principles of public financial control in Ukraine" from January 26, 1993, No. 2939-XII]. (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> [in Ukrainian].
- Zapototskyi, A. (2017). Pozaplanova vyizna reviziia yak sposib vykorystannia spetsialnykh znan pid chas rozsliduvannia zlochyniv u sferi budivnytstva [Unscheduled on-site audit as a way to use special knowledge in the investigation of crimes in the field of construction]. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo, Entrepreneurship, economy and law* 5, 231-234 [in Ukrainian].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Артемова А. Н. Правовые последствия злоупотребления правом при использовании конструкции корпорации контролирующими ее лицами. *Евразийский юридический журнал*. 2020. № 12 (151). С. 143–145. doi: 10.46320/2073-4506-2020-12-151-143-145.
- Бахін В. П., Волобуєва О. О. Взаємодія слідчого з фахівцями під час огляду місця події (збір інформації про особу, що скоїла злочин) : наук.-практ. рек. Донецьк : ДЮІ, 2005. 72 с.
- Бирюков С. Ю., Шинкарук В. М., Шматов М. А. Организационно-тактические аспекты возбуждения уголовного дела и производства предварительного расследования на первоначальном этапе по фактам причинения имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием, совершенных в сфере производства, передачи и сбыта электроэнергии. *Правовая парадигма*. 2020. Т. 19. № 1. С. 112–119. doi: <https://doi.org/10.15688/lc.jvolsu.2020.1.16>.
- Бишманов Б. М. Эксперт и специалист в уголовном судопроизводстве. М. : Моск. психол.-соц. ин-т, 2006. 324 с.
- Бондаренко О. О. Процесуальний статус обізнаних осіб та їх правовідносини з дізнавачем і слідчим у кримінальному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2004. 260 с.
- Deborah D. S, Kimberly C. G., Yezen H. K. Auditor liability and excess cash holdings: Evidence from audit fees of foreign incorporated firms. *International Review of Financial Analysis*. October 2021. doi: <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2021.101947>.
- Долинко В. И. Уголовная ответственность за злоупотребления при закупках для государственных и муниципальных нужд. *Вестник Нижегородской академии МВД России*. 2020. № 3 (51). С. 171–179. doi: <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2020-3-171-179>.
- Дулов А. В. Вопросы теории судебной экспертизы. Минск : Белорус гос. ун-т, 1959. 188 с.
- Галушкин В. И. Правовые и криминалистические аспекты использования ревизий и проверок при выявлении и расследовании преступлений : монография. М. : Юрлитинформ, 2012. 224 с.

- Gangwani M. Suitability of forensic accounting in uncovering bank frauds in India: an opinion survey. *Journal of Financial Crime*. 2020. Vol. 28. No. 1. P. 284–299. doi: <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0126>.
- Гольдман А. М. Правовые основания и формы применения специальных познаний в советском уголовном процессе. *Вопросы экспертизы в работе защитника* : сб. науч. тр. Ленинград : Ленингр. гос. ун-т, 1970. С. 27-44.
- Kaban İ. Central Audit Activities As A Continuous Audit Approach In The Turkish Banking Sector: A Case Study About Frauds In Savings Accounts. *Öneri Dergisi*. 2020. Vol. 15. Issue 53. P. 254–275. doi: <https://doi.org/10.14783/maruoneri.676406>.
- Калинкин Ю. А. Участие в уголовном судопроизводстве лиц, обладающих специальными познаниями. *Вестник Московского государственного университета*. 1980. № 3. С. 56-61.
- Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. Вид. 4-те, доповн. та переробл. Київ : Атіка, 2003. 592 с.
- Хавронюк М. І. Корупційні схеми: їх кримінально-правова кваліфікація і досудове розслідування : посібник. Київ : Москаленко О. М., 2019. 464 с.
- Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
- Лисиченко В. К., Циркаль В. В. Использование специальных знаний в следственной и судебной практике : пособие. Киев : Киев. гос. ун-т, 1987. 100 с.
- Лук'янчиков Є. Д. Форми використання спеціальних знань за новим КПК України. Київ : КПІ, 2014. С. 206-207. URL: <http://tdp.kpi.ua/wp-content/uploads/.pdf>.
- Матвеев И. В. Проблемы квалификации злоупотребления должностными полномочиями. *Актуальные проблемы борьбы с преступностью: вопросы теории и практики* : материалы XXII Междунар. науч.-практ. конф. Красноярск : Сибир. юрид. ин-т МВД, 2019. С. 241–243. doi: 10.51980/2019_1_241.
- Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : посібник. Київ : Київ. нац. економ. ун-т, 2003. 202 с.
- Про затвердження Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, органів внутрішніх справ і Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління, МВС, СБУ, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text>.
- Про затвердження Положення про порядок проведення перевірки діяльності аварійно-рятувальних служб та їх готовності до реагування на надзвичайні ситуації : наказ Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків чорнобильської катастрофи від 5 берез. 2002 р. № 61. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0309-02>.
- Неганов В. В. Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018 20 с.
- Неганов В. В. Використання висновків ревізій у кримінальному провадженні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. 292 с.
- Пасовец Е. Ю., Демченко Д. А. Хищение путем злоупотребления служебными полномочиями: к вопросу о снижении коррупционных рисков в ОПЧС. *Вестник Университета гражданской защиты МЧС Беларуси*. 2020. Т. 4. № 1. С. 106–114. doi: <https://doi.org/10.33408/2519-237X.2020.4-1.106>.
- Криміналістика : підручник / [В. В. Пяковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Самодін та ін.]; за заг. ред. В. В. Пяковського. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Право, 2020. 752 с.
- Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. Харків : Інжен, 2005. 231 с.
- Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>.
- Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-p>.
- Романюк Б. В. Сучасні теоретичні та правові проблеми використання спеціальних знань у досудовому слідстві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2002. 222 с.
- Селина Е. Формы применения специальных познаний в уголовном процессе. *Законность*. 2002. № 5. С. 23–26.
- Шапиро Л. Г. Процессуальные и криминалистические аспекты использования специальных знаний при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности. М. : Юрлитинформ, 2007. 320 с.
- Щербаковський М. Г. Проведення та використання судових експертиз у кримінальному провадженні : монографія. Харків : В деле, 2015. 560 с.
- Шрамко О. М. Проведение ревизий и проверок как виды использования специальных знаний при расследовании коррупционных преступлений в Украине. *KELM*. 2020. № 3–2. С. 133–138
- Шрамко О. М. Використання спеціальних знань під час розслідування корупційних кримінальних правопорушень : дис. ... д-ра філософії : 081 «Право». Київ, 2021. 272 с.
- Сорокотягин И. Н. Специальные познания в расследовании преступлений. Ростов н/Д : Ростов. ун-т, 1984. 119 с.
- Справа № 127/3790/16 в архіві Вінницького міського суду Вінницької області.
- Справа № 127/929/16-к в архіві Вінницького міського суду Вінницької області.
- Справа № 127/9504/17 в архіві Вінницького міського суду Вінницької області.
- Справа № 607/11911/19 в архіві Тернопільського апеляційного суду.
- Воробьева С. В., Чикалина В. А. Особенности признаков составов преступлений и их значение для квалификации злоупотребления и превышения должностных полномочий. *Тенденции развития науки и образования*. 2020. Вып. 5. С. 22–25. doi: 10.18411/lj-05-2020-234.

- Воронов С. С., Голубятников С. П. Использование экономической информации при выявлении и доказывании злоупотребления полномочиями. *Вестник Нижегородской академии МВД России*. 2020. № 4 (52). С. 59–63. doi: 10.36511/2078-5356-2020-4-59-63.
- Вронская М. В., Дибеева С. Е. Применение феномена злоупотребления правом в практике Федеральной антимонопольной службы России при разрешении споров в сфере корпоративных закупок товаров, работ и услуг. *Административное и муниципальное право*. 2019. № 4. С. 15–26. doi: 10.7256/2454-0595.2019.4.30200.
- Єдиний звіт Офісу Генерального прокурора про кримінальні правопорушення в Україні за січень–грудень 2020 р. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stat_n_st?dir_id=114140&libid=100820&c=edit&c=fo.
- Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
- Запотоцький А. Позапланова виїзна ревізія як спосіб використання спеціальних знань під час розслідування злочинів у сфері будівництва. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. Вип. 5. С. 231-234.

Стаття надійшла до редколегії 06.07.2021

Semeniuk O. – Postgraduate Student of the Department of Criminalistics Support and Forensic Science of the National Academy of Internal Affairs, Kyiv, Ukraine
ORCID <https://orcid.org/0000-0001-9606-5965>

Conducting an Audit as a Type of Using Special Knowledge in Investigating the Assignment, Waste of Property or Acquisition Through the Abuse of Office Position

*The purpose of the article is to study the audit as a type of use of special knowledge in the investigation of the misappropriation, waste of property or taking possession of it through abuse of office; disclosure of the grounds for appointment, the mechanism for conducting and formalizing the results of an audit in criminal proceedings; determination of the status of the auditor conducting the audit in the course of the pre-trial investigation. **Methodology.** In the article a set of scientific methods is used, namely: terminological, systemic-structural, formal-logical, comparative legal. **Scientific novelty.** It has been established that conducting an audit is a type of procedural form of using special knowledge in criminal proceedings. An auditor, as an official of the state financial control body, who conducts an audit in accordance with the procedure established by law, is a specialist in criminal procedural meaning. A specialist auditor possesses special economic, accounting, commodity knowledge, special knowledge in the field of financial and budget reporting, knowledge and skills in the field of forensic records management. **Conclusions.** Revision in the investigation of misappropriation, embezzlement or seizure of property through abuse of official position is a method of collecting evidence, which, together with other data, constitutes the subject of proof in criminal proceedings. Auditing is an effective means of detecting official thefts and signs of their concealment. To conduct an audit in the course of investigating the misappropriation, embezzlement of property or taking possession of it through abuse of official position, in addition to the auditor, it is advisable to additionally involve other specialists.*

Keywords: revision; auditor; specialist; special knowledge; misappropriation; waste of property; seizure of property; abuse of official position; office theft.