**ТЕМА 1. ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ**

**У ПРАВООХОРОННІЙ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ**

ПЛАН

1. Поняття економічного контролю, його сутність, об’єктивність та основні принципи.

2. Роль правоохоронних органів під час здійснення економічного контролю.

3. Особливості проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів.

4. Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії та аудиту.

Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:

* дати характеристику сутності економічних правопорушень;
* знати, які нормативно-правові документи регулюють права та обов’язки правоохоронних органів України під час здійснення їхніх функцій у сфері боротьби з господарськими злочинами;
* розуміти завдання, повноваження, права та обов’язки податкової міліції;
* визначати особливості призначення та проведення ревізії у зв’язку з кримінальною справою і тією ревізією, яка призначається вищою організацією;
* розрізняти, у чому полягають відмінності судово-бухгал-терської експертизи від ревізії, яка проводиться з ініціативи органів дізнання та попереднього слідства.

1. **Поняття економічного контролю, його сутність, об’єктивність та основні принципи**

Згідно з Декларацією Міжнародної організації вищих контролюючих органів контроль за суспільними коштами є обов’язковим елементом управління, а таке управління пов’язане з відповідальністю перед суспільством.

Контроль проявляється як функція системи управління суспіль¬ними процесами. Це стосується в основному соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави.

Контроль як функція управління — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об’єкта для встановлення його відхилення від заданих параметрів чи відповідності ним.

Суть контролю полягає в тому, що суб’єкт управління здійснює облік і перевірку того, наскільки об’єкт управління виконує його настанови. Основною метою контролю є блокування відхилень діяльності суб’єкта управління від заданої програми, а в разі виявлення відхилень — приведення керованої системи у певний стан за допомогою всіх важелів, які можуть бути задіяні у відповідній системі управління.

Контроль є універсальним способом одержання інформації каналом зворотного зв’язку. Без механізму зворотного зв’язку між суб’єктом і об’єктом процес управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Для успішного управління керівник повинен знати результати свого управлінського впливу на об’єкти управління. Контроль надає можливість здобувати оперативну інформацію, яка об’єктивно розкриває стан справ на підконтрольних об’єктах, визначає відповідність затвердженій програмі, виявляє недоліки в ухвалених рішеннях, організації виконання, способах і засобах їх реалізації.



Контроль є основою правової держави, отже роль економічного контролю в демократичному суспільстві в умовах ринкової економіки полягає в регулюванні процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту відповідно до конституційних норм.

Контроль являє собою діяльність, спрямовану на запобігання недолікам у різних сферах життя країни та усунення їх в разі виявлення. Турбуючись про подальший економічний розвиток та для запобігання злочинам в усіх галузях економіки, держава подбала про створення служби, яка повинна перешкодити можливим зловживанням у цій сфері, сформувавши Державну контрольно-ревізійну службу України (ДКРСУ).

Статус ДКРС України, її функції та правові основи діяльності визначаються Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Працівники ДКРСУ зобов’язані суворо дотримуватися Конституції України, обстоювати права та інтереси громадян, підприємств та організацій, що охороняються законом.

У випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства на контрольованих об’єктах службові особи зобов’я¬зані передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державні органи, уповноважені керувати державним майном.

У разі вилучення документів у зв’язку з їх підробкою або іншими виявленими зловживаннями працівник ДКРСУ зобов’я-заний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються у ревізора до закінчення ревізії або перевірки. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про їх виїмку.

Працівники ДКРСУ повинні дотримуватися комерційної та службової таємниць.



Рис. 1.1. Види і форми контролю



Рис. 1.2. Класифікація принципів контролю

***Головне завдання контролю*** — забезпечення законності виконання операцій, збереження коштів, майна та цінностей, а його ***мета*** — запобігання протиправним, незаконним та неправильно оформленим документами операціям, які надалі можуть призвести або призводять до викривлення даних наступної підсумкової інформації, що впливає на фінансову та господарську діяльність підприємства. Викривлення підсумкової інформації негативно позначається на прийнятті управлінських рішень керівництвом підприємства.

Контроль має загальноприйняті види і форми (рис. 1.1).

*До організаційних принципів контролю належать:*

* недопустимість повного адміністративного підпорядкування функціональних контрольних служб і підрозділів лінійним керівникам;
* забезпечення спеціальними засобами контролю, які застосовуються одночасно з виконанням господарських операцій.

Важливим моментом під час реалізації результатів контролю є коректне застосування принципів конфіденційності та гласності.

Разом із тим між контрольною перевіркою, аудитом, ревізією та судово-бухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності, які зумовлені їхньою юридичною природою та завданнями, що вони мають розв’язувати.

**2. Роль правоохоронних органів під час здійснення економічного контролю**

**Економічні правопорушення** — це протиправна діяльність, що охоплює різні сторони зловживання державною й економічною владою, зазіхає на порядок управління фінансово-госпо¬дарською діяльністю, завдає істотної шкоди економічній безпеці країни, заподіює матеріальний і моральний збитки інтересам держави, більшості підприємницьких структур і громадян, має, як правило, інтелектуальний характер, відбувається під прикриттям законної економічної діяльності та з використанням службового становища як фізичними, так і юридичними особами з метою незаконного одержання доходів.

Виявлення і розкриття правопорушень потребує не тільки юридичних знань, знань в області криміналістики, а і спеціального досвіду в різних сферах економіки (оподаткуванні, ціноутворенні, фінансуванні, кредитуванні, бухгалтерському обліку, контрольно-ревізійній діяльності та державно-фінансовому контролі).

Для неухильного контролю за дотриманням правових норм, охорони існуючих суспільних відносин, закріплених у правових актах для забезпечення правопорядку, держава створює уповноважені органи, які називаються правоохоронними.



Рис. 1.3. Правоохоронні органи України

Основні нормативно-правові документи, що регулюють права і обов’язки правоохоронних органів під час здійснення їхніх функцій у сфері боротьби з господарськими злочинами, викладено у посібнику [71, с. 15].

Згідно зі ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» від 30.06.1993 р. № 3341-ХІІ НБУ, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, Державна податкова адміністрація, Державна контрольно-ревізійна служба, митні органи України, а також інші державні органи, що мають право контролю за дотриманням організаціями і громадянами законодавства України, з метою боротьби з організованою злочинністю зобов’язані:

* здійснюючи в межах своєї компетенції контрольні функції, виявляти неправомірні дії організацій і громадян, що свідчать про злочинну діяльність і умови, які створюються для такої діяльності;
* передавати відповідним спеціальним органам одержану під час здійснення контрольних функцій і аналізу інформацію;
* за дорученням спеціальних органів проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки й інші контрольні дії з дотримання законодавства України організаціями і громадянами;
* розробляти пропозиції з удосконалення законодавства, спрямовані на усунення умов, що сприяють злочинній діяльності.

Під час виконання цих обов’язків правоохоронні органи, які регулюють економічний контроль, здійснюють свою діяльність досить ефективно і при цьому виконують основну функцію — захищають права громадян.



1. **Особливості проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів**

Необхідно розрізняти ревізію, що призначається у зв’язку з кримінальною справою, і ревізію, яка призначається вищою організацією відносно конкретного підприємства, фірми, установи, організації. Ці ревізії в економічній літературі розрізняють за такими критеріями (табл. 1.1).

## *Таблиця 1.1*

ВІДМІННОСТІ МІЖ ТИПАМИ РЕВІЗІЇ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № з/п | Ревізія, призначена вищою організацією | Ревізія, призначена слідчим (судом) |
| 1 | Юридичною підставою для призначення ревізії є Закон України «Про державну контрольно-ревізій­ну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ | Юридичною підставою для призначення ревізії є розділ 5, ст. 66 Кримінально-процесуального кодексу (КПК) України, п. 24 ст. 11 Закону України «Про міліцію» і постанова слідчого (суду) |
| 2 | Призначається за рішенням керів­ника організації | Призначається на вимогу слідчого (суду) |
| 3 | Є обов’язком вищої організації | Фактична підстава — наявність у кримінальній справі даних, що свідчать про можливість виявлення певних злочинних фактів |
| 4 | Є методом управлінського господарства | Є способом збирання доказів |
| 5 | Завдання ревізії — перевірка законності операції взагалі, дотримання фінансової дисципліни, пра­вильності постановки бухгалтерського і матеріального обліку, наявності первинних доброякісних документів | Завдання ревізії обмежується вста­новленням і (рідше) перевіркою фактів розкрадань та інших зловживань |

Проведення документальної ревізії за ініціативою органів внутрішніх справ уважається необхідним у таких практичних ситуаціях, викладених у посібнику [71, с. 24].

Вимоги про проведення документальної ревізії згідно зі ст. 114 Кримінально-процесуального кодексу України мають бути обов’язковими до виконання. Рішення слідчого про призначення ревізії згідно з вимогами Кримінально-процесуального кодексу України має бути оформлене відповідною постановою, яка складається з таких частин:

* описова;
* ухвалююча.

В **описовій частині** наводяться вимоги слідчого про проведення ревізії та вказуються підстави для її проведення.

В **ухвалюючій (основній) частині** формулюється коло конкретних запитань, на які ревізор повинен дати повні, точні й обґрунтовані відповіді.

Підставами для вимог слідчого призначити ревізію є:

* наявність у справі даних про окремі порушення законодавства України;
* умотивоване клопотання обвинувачуваного про перевірку за допомогою дослідження бухгалтерських документів його свідчень, які спростовують пред’явлені звинувачення;
* необхідність перевірити за обліковими даними зізнання обвинувачуваного в здійсненні злочинів, під час яких використовувались бухгалтерські документи;
* обґрунтована думка бухгалтера-експерта про неможливість дати висновок згідно з поставленими перед ним запитаннями без попереднього проведення ревізії.



Вимога про призначення ревізії правоохоронними органами повинна ґрунтуватися на конкретних матеріалах, докладно: [71, с. 25].

Проведення ревізій з ініціативи правоохоронних органів відповідно до чинного законодавства покладене на Державну контрольно-ревізійну службу України. Проте до проведення таких ревізій можуть залучатися й інші державні контролюючі органи (митні, податкові, установи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування України), а також незалежні спеціалісти. Основними вимогами, які пред’являються особам, що беруть участь у ревізії, є компетентність і професіоналізм, об’єктивність і неупередженість.

Важливо, щоб ревізор чітко уявляв собі загальну картину розслідуваних зловживань. А тому до початку ревізії корисно ознайомити ревізора з матеріалами справи, попередньо роз’яснивши йому зміст ст. 387 Кримінального кодексу України.

Підсумковим документом, що завершує проведену ревізію, є акт, що прилучається до кримінальної справи. У ньому мають бути повно й об’єктивно відбиті результати проведеної ревізії.

Акт ревізії має відповідати таким вимогам:

* ґрунтуватися тільки на даних первинних документів, записах в облікових регістрах і звітності підприємства, містити посилання на них;
* мати описання конкретних фактів і дій певних посадових осіб;
* мати описання всебічно дослідженого порушення законодавства, виявлених причин і винуватців порушень у тих межах, у яких це може бути встановлено засобами ревізії;
* акт має бути оформлений належним чином, написаний чітко і грамотно.

Щоб підсумковий акт ревізії не був перевантажений однаковими фактами, їх необхідно оформити в спеціальних відомостях, довідках, актах, про що викладено: [73, с. 97].

Перелічені відомості, акти і довідки мають бути підписані ревізором, керівником і головним бухгалтером підприємства, організації чи установи, що перевіряються, і додані до підсумкового акта ревізії.

Після одержання матеріалів документальної ревізії слідчий повинен їх оцінити відповідно до ст. 67 КПК України. Матеріали ревізії ретельно перевіряються та вивчаються з позиції правових вимог та за суттю.

За результатами оцінки матеріалів ревізії слідчий або дізнавач можуть зробити висновок про необхідність проведення додаткової або повторної ревізії. Причому для з’ясування окремих питань, що виникнуть під час аналізу й оцінювання матеріалів ревізії, слідчий або дізнавач можуть залучати не лише ревізора, а й іншого спеціаліста, котрий запрошується як консультант.

Акти ревізії належать до доказів, за допомогою яких слідчий або суд установлюють фактичний стан речей у сукупності з іншими доказами по справі. Власне кажучи, слідчий або суд звичайно допитують ревізора як свідка й одночасно з’ясовують правильність складання акта і проведення ревізії. Частина документів, що являє собою речові докази, разом з актом, протоколом огляду і відповідними постановами долучаються до справи.

Якщо ж питання за матеріалами справи не можуть бути вирішені згаданими способами, а потребують офіційного висновку неупередженого і кваліфікованого спеціаліста у сфері бухгалтерського обліку й аналізу господарської діяльності, призначається судово-бухгалтерська експертиза.

1. **Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії та аудиту**

Різниця у процесуальному становищі ревізора і експерта-бухгалтера полягає в тому, що ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу. Він може виступати свідком у справі, а інколи навіть представником цивільного позивача, тоді як експерт-бухгалтер — особлива фігура в процесі з властивими лише йому процесуальними правами та обов’язками.

Також існують відмінності в значенні акта документальної ревізії і висновку експерта-бухгалтера у кримінальній, цивільній і господарській справах.

Зазначені відмінності настільки суттєві, що виконання функцій ревізора експертом неприпустимо і є перепоною для призначення його експертом-бухгалтером з даної справи.

Отже, різниця між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією визначається за:

* суб’єктом;
* об’єктом;
* змістом предмета;
* методами (табл. 1.2).

Мета призначення експерта-бухгалтера — зафіксувати стан справ на підприємстві, який є предметом судового розгляду, або підтвердити правильність поданих документів, або заперечити їх, а призначення аудитора — проаналізувати фінансово-господарську діяльність підприємства, вказати на можливі порушення і підказати методи і способи їх вирішення.

*Таблиця 1.2*

**ВІДМІННОСТІ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВІД РЕВІЗІЇ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ревізія | | Судово-бухгалтерська експертиза |
| **За суб’єктом** | | |
| Ревізія економічної і соціальної діяльності підприємств усіх форм власності здійснюється ревізійною комісією (ревізором), аудитором | У судово-бухгалтерській експертизі особою, котра досліджує господарські операції, відображені в документах, що знаходяться у кримінальній (цивільній) справі, є експерт-бухгалтер | |
| Ревізор згідно із законодавством є посадовою особою. Крім того, на недержавних підприємствах (фірмах, акціонерних товариствах, комерційних банках тощо) ревізор (ревізійна комісія) — виборна посада | Судовий експерт-бухгалтер може не бути посадовою особою. Він — самостійна процесуальна особа | |
| Ревізор у суді і на попередньому слідстві виступає в ролі свідка і дає свідчення як свідок | Експерт-бухгалтер на попередньому слідстві й у суді дає не показання, а робить висновок на підставі проведеного дослідження. Крім того, експерт-бухгалтер є активним учасником процесу. Зокрема, у межах своєї компетенції з дозволу слідчого (суду) має право ставити запитання обвинувачуваному і свідкам | |
| Ревізор самостійно збирає документи, необхідні для ревізії | Експерт-бухгалтер не має права самостійно збирати документи. Він досліджує господарські операції, які відображені в документах, що перебувають у кримінальній (цивільній) справі, або надані йому додатково на заявлене клопотання | |
| **За об’єктом** | | |
| Об’єктами (засобами) ревізії є первинні документи і записи в облікових реєстрах, тобто лише документи бухгалтерського обліку | Об’єктами судово-бухгалтерської екс­пертизи є як документи бухгалтерського обліку, так і інші матеріали кримінальної (цивільної) справи. До інших матеріалів справи належать: акти документальної ревізії; висновки експертів інших спеціальностей; протоколи допитів обвинувачуваних; свідків, якщо відомості подаються як вихідні дані та використання їх пов’язане з дослідженням бухгалтерських документів | |
| Ревізія | Судово-бухгалтерська експертиза | |
| **За методом** | | |
| Ревізія являє собою один з методів управління народним господарством. Метод управління включає як документальний, так і фактичний контроль | Судово-бухгалтерська експертиза поряд із прийомами документальної перевірки включає і спеціальні прийоми, властиві лише даному виду досліджень господарських операцій | |

Найсуттєвіша відмінність судово-бухгалтерської експертизи від аудиту полягає в тому, що параметри її дослідження обмежені колом питань, поставлених перед нею правоохоронними органами, а також цільовим використанням висновків експертизи в системі доказів правовідносин.

Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів як найближчого до судово-бухгалтерської експертизи виду контролю, та аудиту, який є незалежним видом контролю.

Аналізуючи дані наведеної таблиці, можна зробити висновок, що судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від аудиту та ревізії і за сутністю, і, насамперед, за підставами для проведення. Кожний вид контролю має своїх сферу застосування, суб’єктів, що його проводять, а також належно затверджену нормативну базу. Незважаючи на те що і аудит, і судово-бухгалтерська експертиза, і ревізія, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів, — це форми контролю, вони істотно різняться за багатьма основними характеристиками.

