

Марушев А. Д.

ДО ПИТАННЯ ПРО ФОРМИ ВЗАЄМОДІЇ СЛІДЧОГО ЗІ СПЕЦІАЛІСТОМ- БУХГАЛТЕРОМ В ПРОЦЕСІ РОЗСЛІДУВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ

Для виявлення протиправної економічної діяльності та збору доказів з кримінальних справ, порушених з господарських злочинів, необхідні не тільки юридичні знання, а й спеціальні пізнання у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, ціноутворення, оподаткування, а також вмілого застосування методів фінансово-економічного контролю. Однією з загальних теоретичних проблем успішного розслідування злочинів вчені-криміналісти Белкін Р.С., Богданов Б.Є., Колісниченко О.Н., Коновалова В.О., Матусовський Г.А, Танасевич В.Г., Шепітько В.Ю. та інші відносять проблему взаємодії правоохоронних та інших державних органів, посадових осіб під час досудового слідства. Як справедливо зазначає Г.А. Матусовський, на даний час в криміналістиці значної уваги приділяється лише питанням взаємодії слідчого з оперативно-розшуковими підрозділами правоохоронних органів. У реальну ж систему взаємодії, що здійснюється у практичній діяльності щодо розслідування економічних злочинів входять також органи Національного банку, Міністерства фінансів, Державного казначейства, державна контрольно-ревізійна служба в Україні та інші, а також експерти, фахівці і консультанти відповідних галузей знань, аудитори, представники підприємств, установ і організацій[9, с.163].

У теорії взаємодії слідчого з іншими учасниками кримінального процесу, справедливо виділяється авторами, проблема вибору та використання слідчим економічних знань в процесі досудового слідства, а саме окремих форм взаємодії слідчого та спеціаліста-бухгалтера [3, с.122]. Треба зазначити, що питання взаємодії слідчого та спеціаліста-бухгалтера розглядаються не тільки криміналістикою та кримінальним процесом, а й іншими прикладними дисциплінами. Особливу значимість у цьому питанні здобуває така прикладна дисципліна, як «судова бухгалтерія». Дана дисципліна розробляє наукові основи застосування спеціальних й інших економічних пізнань у юридичній практиці [1,с.5].

Особливості способів вчинення економічних злочинів, утворених при цьому слідів, а також те, що зазначені злочини відбуваються в підприємствах, організаціях, установах, діяльність яких знаходить висвітлення в документах бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку, визначає необхідність щодо широкого використання форм взаємодії слідчого і спеціаліста-бухгалтера, вмілого використання слідчим спеціальних бухгалтерських пізнань, особливо при проведенні досудового слідства. Використання спеціальних знань при розслідуванні даної категорії злочинів є необхідним засобом, який дозволяє досягти всебічного, повного, об'єктивного дослідження обставин, що входять до предмета доказування.

Загальним елементом усіх форм взаємодії являється використання спеціальних – бухгалтерських знань працівниками правоохоронних органів. Наприклад, ревізор це службова особа, яка уповноважена ревізувати і перевіряти на підприємствах, в установах і організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо) – тобто спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку.

На думку Е.Б. Мельнікової, "... у разі потреби в застосуванні певних спеціальних знань і за їх відсутності в самого слідчого, він залучає для участі в слідчій дії спеціаліста"[11, с.18]. Однак в окремих випадках навіть за наявності у слідчого знань у певній галузі потрібно залучення спеціаліста для виконання різного роду заходів (документальна ревізія, документальна перевірка, додаткова чи повторна документальна перевірка, судово-бухгалтерська й інша експертизи).

Усі професійні знання, що використовуються слідчим при розслідуванні кримінальної справи, залежно від суб'єкта їх застосування можна поділити на два види. Перший вид — власне професійні знання слідчих та оперативних працівників. Очевидна їх виняткова важливість і незамінність у слідчій роботі. Як показують криміналістичні дослідження, найпоширенішою причиною помилок слідчих є: відсутність у них необхідних професійних знань[13, с.31]; відсутність методичних рекомендацій щодо умов та порядку використання спеціальних бухгалтерських знань у розслідуванні економічних злочинів; складність розслідування злочинів цієї групи.

Відсутність у слідчих права безпосереднього використання в процесі доказування по кримінальній справі інформації, що виходить за межі їх власних професійних знань, заповнюється залученням до розслідування суб'єктів, для яких такі знання є професійними. Ці знання відносяться до другого виду в криміналістиці та йменуються спеціальними. Їхня цінність полягає передусім у тому, що вони відкривають, по суті, необмежені можливості для всебічного використання досягнень науки й техніки в інтересах кримінального судочинства.

У криміналістиці спеціалістом визнається особа, яка володіє спеціальними знаннями, якими можуть сприяти виявленню, фіксації та вилученню доказів [10, с.23]. Наприклад за допомогою спеціаліста-криміналіста є можливість виявити й зафіксувати приховані відбитки пальців, сліди контрабандиста, зафіксувати обстановку вчинення злочину за допомогою фото, аудіо чи відеоапаратури [15, с.167]. На думку О.М. Бандурки – "спеціаліст-бухгалтер – це обізнана особа в галузі економіки, фінансів та бухгалтерського обліку, яка залучається для участі в проведенні слідчих і судових дій як помічник органів дізнання, слідства та суду" [2, с.261].

Отже при призначенні документальної ревізії, інвентаризації, судово-бухгалтерської експертизи – слідчий використовує знання спеціаліста, обізнаного в галузі економіки, фінансів, ціноутворення та бухгалтерського обліку.

Ми згодні з авторами які вважають, що допомога спеціаліста потрібна для виявлення та дослідження слідів та ознак економічних злочинів, доступних безпосередньому спостереженню. Він – спеціаліст, діє під безпосереднім керівництвом слідчого, результат його діяльності не є самостійним джерелом

**ДО ПИТАННЯ ПРО ФОРМИ ВЗАЄМОДІЇ СЛІДЧОГО ЗІ СПЕЦІАЛІСТОМ-
БУХГАЛТЕРОМ В ПРОЦЕСІ РОЗСЛІДУВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ**

доказів, а фіксується в процесуальному акті, складеному слідчим або приєднаному ним до справи — це головні відмінності спеціаліста від експерта [14, с.123].

За своїм характером допомога спеціаліста-бухгалтера, який залучається до розслідування справи, може бути:

- криміналістичною (допомога у виявленні й фіксації слідів і речових доказів);
- консультативною (надання роз'яснень, порад, довідкової інформації);
- методичною (навчання засобам і методам одержання криміналістичне значущої інформації);
- технічною (безпосередня допомога в організації та проведенні різноманітних заходів).

Отже основний сенс застосування спеціальних-бухгалтерських пізнань у розслідуванні економічних злочинів полягає в допомозі, яку надає спеціаліст слідчому, по виявленню, дослідженню й оцінці ознак, що дають інформацію про підлягаючі встановленню фактів, які мають відношення до розслідуваної події. До числа таких ознак, наприклад, належать ознаки нестачі матеріальних і грошових коштів, здійснення безтоварної операції, незаконної фінансової операції, осіб причетних до вчинення незаконних господарських операцій.

Переходячи до аналізу форм спеціальних знань, які застосовуються при розслідуванні економічних злочинів, вбачається, що ступень врегулювання процесуальним законом конкретної форми участі фахівця у розслідуванні є досить умовним, оскільки, справедливо кажучи, для процесу встановлення істини у справі доказом можуть бути визнані будь-які фактичні дані (ч. 1 ст. 65 КПК України). Отже, більш підходящим критерієм для визначення таких форм ми вважаємо характер завдань, що вирішують фахівці під час досудового слідства.

У криміналістичній літературі вчені, як правило у загальному обсягу, найчастіше виділяють дві форми застосування спеціальних знань [7, с.373] в розслідуванні економічних злочинів, підставою для якої виступає процесуальний критерій. Виходячи з нього традиційно розрізняють: процесуальні ("нормативно-правові" [9, с.162] або "процесуально-правові" [17, с.262]) (участь спеціалістів у слідчих діях, призначення експертиз); непроцесуальні ("організаційно-тактичні" [9, с.163]) (інші випадки залучення фахівців) форми)¹.

Сутність даних підрозділів форм взаємодії зводиться до того, що одні форми взаємодії слідчого зі спеціалістом регламентуються відповідними законами (Кримінально-процесуальний кодекс України, Закони України "Про оперативно-розшукову діяльність", "Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю", "Про міліцію", "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні"), а інші під пряму дію цих законодавчих актів не підпадають, а виходить із самого змісту цих законів.

¹ На наш погляд, немає істотних розбіжностей, коли замість процесуального критерію називають "нормативно-правовий" або "процесуально-правовий", а замість "непроцесуального", називають "організаційно-тактичні".

Згідно кримінально-процесуальному законодавству України, автори виділяють такі процесуальні форми використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів як: судово-бухгалтерська експертиза (ст. 75 КПК України), документальна ревізія або інвентаризація (ст. 66 КПК України) і участь спеціаліста-бухгалтера при проведенні окремих слідчих дій (ст. 128-1 КПК України) [5,с.158]. Але деякі відомості, інформація й дані які мають спрямованість орієнтовної, допоміжної інформації та носять рекомендаційний характер можуть бути отримані з джерел, які прямо не передбачені в кримінально-процесуальному законодавстві і використовуватись при побудові версій стосовно виявлення злочинів шляхом, проведення окремих перевірочних заходів методами фінансово-економічного контролю.

Аналіз слідчої і судової практики показує, що спеціалісти-бухгалтери залучаються в різних формах для участі в розслідуванні даної категорії злочинів. На наш погляд, участь спеціаліста-бухгалтера необхідне не тільки в процесі розслідування вже порушеної кримінальної справи, а особливо необхідна у процесі виявлення ознак злочинів та проведення перевірочних заходів. Ми підтримуємо тих авторів, які наприклад, виділяють форми взаємодії працівників правоохоронних органів з контролюючими органами при виявленні і розслідуванні економічних злочинів залежності від стадії кримінального судочинства: а) на стадії перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про злочин; б) під час досудового розслідування. Або у залежності від часу взаємодії: а) взаємодія при виявленні ознак злочину контролюючим органом; б) взаємодія під час призначення ревізії (перевірки) правоохоронним органом; в) взаємодія під час проведення ревізії; г) взаємодія під час оцінки її результатів[12, с.97].

На наш погляд необхідно виділити, в залежності від стадії кримінального судочинства наступні форми взаємодії слідчого зі спеціалістом-бухгалтером:

– взаємодія працівників підрозділів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність і спеціаліста-бухгалтера в процесі, своєчасного виявлення і припинення економічних злочинів;

– взаємодія працівників правоохоронних органів зі спеціалістом-бухгалтером на стадії перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про злочин;

– взаємодія слідчого і спеціаліста-бухгалтера на початковому етапі досудового слідства;

– взаємодія слідчого і спеціаліста-бухгалтера на наступному етапі розслідування;

– взаємодія слідчого і спеціаліста-бухгалтера на заключному етапі розслідування.

На кожному етапі процес взаємодії працівників правоохоронних органів зі спеціалістом-бухгалтером має свою специфіку і залежить від завдань, які вирішуються. Виходячи з тієї позиції до завдань, які вирішуються в процесі взаємодії працівників правоохоронних органів зі спеціалістом бухгалтером на кожному етапі належать:

- завданнями взаємодії працівників підрозділів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність і спеціаліста-бухгалтера є пошук і фіксація фактичних даних у

**ДО ПИТАННЯ ПРО ФОРМИ ВЗАЄМОДІЇ СЛІДЧОГО ЗІ СПЕЦІАЛІСТОМ-
БУХГАЛТЕРОМ В ПРОЦЕСІ РОЗСЛІДУВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ**

документах бухгалтерського, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку про противоправні діяння, що вчиняються в економічній сфері;

- завданнями взаємодії працівників правоохоронних органів зі спеціалістом-бухгалтером на стадії перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про злочин є уточнення отриманої інформації о недостовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємстві, незаконному витрачання коштів та матеріальних цінностей, виявлення недоброякісних бухгалтерських документів, у яких містяться ознаки вчинення економічних злочинів;

- завданнями взаємодії слідчого і спеціаліста-бухгалтера на початковому етапі досудового слідства є виявлення, огляду, закріплення та вилучення бухгалтерських, фінансових документів, що будуть використовуватися як докази по порушеній кримінальній справі, застосування методів фінансово-економічного контролю по виявленню незаконних господарських операції або ознак вчинення інших господарських злочинів;

- завданнями взаємодії слідчого і спеціаліста-бухгалтера на наступному етапі досудового слідства є необхідність в отриманні нових, додаткових доказів шляхом дослідження вже зібраних по справі матеріалів і в першу чергу даних бухгалтерського обліку, звітності й аналізу їх та використання у висновках експертів;

- завданнями взаємодії слідчого і спеціаліста-бухгалтера на заключному етапі досудового слідства є оцінка змісту і якості отриманих доказів, достовірності матеріалів первинних документів, облікових реєстрів, документів звітності – тобто матеріалів, що могли б підтвердити та бути безперечними доказами по справі, а також уточнення пропозицій по діям профілактичного характеру.

Крім того застосування тих чи інших форм взаємодії залежить від отриманої первинної інформації стосовно незаконної фінансово-господарської діяльності підприємства, недотримання законодавства з фінансових питань, достовірності бухгалтерського обліку і звітності, способів документального прикриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, а також осіб винних у вчиненні господарських зловживань.

Згідно з цього можна визначити що найбільш ефективними і розповсюдженими в практиці є такі загальні форми взаємодії правоохоронних органів і спеціаліста-бухгалтера:

1) консультаційна (непроцесуальна) - роз'яснення положень окремих нормативних актів, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку й відображення окремих господарських операцій у ньому, порядку складання фінансових звітів;

2) проведення ревізії фінансово-господарської діяльності з ініціативи правоохоронного органу[6, с.226];

3) проведення інвентаризації грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей з ініціативи правоохоронного органу;

4) проведення судово-економічних експертиз;

5) участь спеціаліста-бухгалтера в проведенні окремих слідчих дій;

б) проведення спільних перевірок господарської діяльності підприємств працівниками правоохоронних органів зі спеціалістами-бухгалтерами при отриманні сигналів о вчиненні правопорушення.

Ми не згодні з позицією А.Ф. Волобуєва, який відносить допит експерта та допит фахівця як свідка до окремих форм використання спеціальних знань. Він визначає, що ця дія є додатковою до експертизи процесуальною формою використання спеціальних знань... і «мають місце, коли при ознайомленні з висновком експерта орган дізнання, слідчий чи суд виявляє, що викладені в ньому положення потребують пояснень або доповнень» [4, с.296].

На наш погляд, допит експерта, ревізора або допит фахівця як свідка – це отримання консультативної допомоги слідчим по роз'ясненню окремих положень стосовно наприклад, проведених економічних досліджень фінансово-господарської діяльності підприємства ревізором. Складання протоколу у цих видах є лише формою фіксації консультативних роз'яснень експертом або ревізором незрозумілих слідчому окремих положень проведених досліджень та перевірок і не в якому разі не відноситься до окремої форми використання спеціальних знань. Друга річ, що кожна консультативну (непроцесуальну) допомогу спеціаліста можна оформити окремим процесуальним документом. Наприклад, відібрання пояснень у ревізора до порушення кримінальної справи о застосуванні ним методів по виявленню зловживань при проведенні перевірки підприємства або допит того ж ревізора, після порушення кримінальної справи о застосуванні ним методів по виявленню зловживань при проведенні документальної перевірки. Крім того слідчий може витребувати з офіційних органів «актів» та «висновків» або інших документів, які характеризують проведенні дослідження і перевірки і залучити їх до кримінальної справи.

Непроцесуальні форми взаємодії передбачають надання спеціалістами консультативних послуг суб'єктам правоохоронних органів із приводу:

- нормативних документів, які регулюють господарську діяльність підприємства, що перевіряється по справі;
- технології, організації контролю й обліку діяльності, що перевіряється, а також структури й інших особливостей завдань, напрямків, засобів, умов даної діяльності;
- характеру документів, які відображають господарську діяльність підприємства, порядку й особливостей його документообігу та місць можливого перебування (зберігання) документів;
- надання спеціальної технічної, наукової, методичної літератури, що містить відомості про цікавлячи слідство бухгалтерським питанням;
- кола питань, що підлягають винесенню на вирішення судово-бухгалтерських експертів;
- кола спеціалістів, яких можна залучити для проведення експертиз й участі в слідчих діях і заходах та установ, у яких можуть бути проведені судово-бухгалтерські експертизи;

ДО ПИТАННЯ ПРО ФОРМИ ВЗАЄМОДІЇ СЛІДЧОГО ЗІ СПЕЦІАЛІСТОМ-БУХГАЛТЕРОМ В ПРОЦЕСІ РОЗСЛІДУВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ

- надання в розпорядження слідства для тимчасового користування службових приміщень, спеціальних вимірювальних приладів, телефонів, апаратури й інших засобів технічного порядку, які є в розпорядженні спеціалістів.

Зазначена взаємодія також передбачає:

- спільне обговорення обставин, що підлягають установленню, питань організації планованої роботи, версій та програм по їх перевірці;

- тактично обґрунтований обмін інформацією, що збирається, і думками;

- одержання пояснень, коментарів спеціалістів-бухгалтерів із приводу результатів проведених ними перевірок, упущених можливостей, засобів, методів, труднощів, з якими вони зустрілися, і того, як виходили з проблемних ситуацій, найбільш оптимальних шляхів перевірки зібраних ними даних у ході планованих слідчих дій;

- підготовці та проведення спільних перевірок сигналів про вчинені правопорушення фінансово-господарської діяльності на підприємствах;

- спільне вивчення й обговорення проектної, технічної та іншої складної документації підприємства, технологічних, фінансових схем, ланцюжків операцій, інших об'єктів, у першу чергу в області ноу-хау і ненормативних конструкцій;

- спільну розробку планів і заходів попередження порушення спеціальних обов'язкових правил як стосовно виду діяльності конкретного підприємства, так і в регіональному, галузевому масштабі, і втілення цих планів і заходів у життя (наприклад, шляхом виступу в засобах масової інформації);

- своєчасне повідомлення правоохоронних органів працівниками контрольно-наглядових органів про початок і завершення службових розслідувань подій і передача ними матеріалів перевірок у випадку виявлення фактів правопорушень;

- надання співробітникам контрольно-ревізійних органів з боку правоохоронних органів при необхідності відомостей у ситуаціях, які вимагають реалізації заходів правового й оперативно-розшукового характеру в межах службового розслідування, проведеного спеціалістами (наприклад, для встановлення місць проживання свідків, які вибули, виявлення потерпілих);

- надання правоохоронним органам матеріалів попередніх перевірок і розслідувань, проведених контрольно-наглядовими органами стосовно підприємств, що перевіряються, та службових осіб.

В узагальненому виді взаємодію слідчих органів і спеціалістів-бухгалтерів можна представити в таких формах:

- взаємне консультування: роз'яснення положень окремих нормативних актів, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку й відображення окремих господарських операцій у ньому;

- роз'яснення положень і результатів, викладених в актах документальних перевірок;

- консультації спеціалістів про обсяг підлягаючих вилученню документів;

- взаємообмін зібраною інформацією: консультації про підготовку завдань для вирішення під час проведення документальної перевірки; консультації про підготовку завдань при призначенні судово-бухгалтерської експертизи; одержання висновку спеціаліста про повноту дослідження під час документальної перевірки;

- об'єднання зусиль, знань, можливостей при підготовці намічуваних ревізійних і слідчих дій та заходів по їх реалізації;
- координування самостійно виконуваних дій та вжитих заходів.

Зазначена взаємодія здійснюється як на стадії порушення кримінальної справи, так і на стадії досудового слідства при вирішенні найрізноманітніших задач у межах функцій кримінально-процесуального пізнання і доказування, кримінального переслідування і попередження злочинів, пов'язаних з економічною діяльністю. За допомогою фахівців встановлюються обставини, що входять до процесуального предмету доказування в кримінальному судочинстві, і так звані, проміжні (допоміжні) обставини, які являються засобом доказування обставин першої групи[8. с.53].

Вибір тієї чи іншої форми використання допомоги спеціаліста в розслідуванні економічних злочинів обумовлено насамперед можливостями зазначених форм, особливостями способів вчинення даної категорії злочинів. Рішення про застосування спеціальних знань приймається слідчим на підставі вивчення й аналізу матеріалів кримінальних справ. До процесу взаємодії необхідно залучати як спеціалістів не просто "обізнаних осіб"[7, с.374], а осіб, які мають "спеціальні пізнання" [16, с. 207-208], в галузі бухгалтерського обліку.

Література

1. Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1989. - 352с.
2. Бандурка А.М. и др. Основы судебной бухгалтерии: Учебник – Харьков: Изд-во НУВД, 2001. – 336с.
3. Білоус В.В. Проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва. Дис... к. ю. н.: 12.00.09. – Харків, 2004 – с.256
4. Волобуев А.Ф. Наукові основи комплексної методики розслідування корисливих злочинів у сфері підприємництва. Дис... д-ра юрид. наук.: 12.00.09. – Харків, 2001.- с.419.
5. Глібко В.М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – с.224.
6. Камлік М.І. Судова бухгалтерія. Підручник. – К.: Атака, 2000. – с.336.
7. Криміналістика: Учебник / Под ред. В.А. Образцова. – М.: Юристъ, 2001. – с.564.
8. Курків М.В., Понікаров В.Д. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Навч. посібник. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. – 412с.
9. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ. -Х., 1999. - 480 с.
10. Махов В.Н. Использование знаний сведущих лиц при расследовании преступлений. М.: РУДН, 2000, - 296с.
11. Мельникова Э.Б. Участие специалиста в следственных действиях. Учеб.пособ. – М., 1964. – 68с.
12. Протидія економічної злочинності, П.І. Орлов, А.Ф. Волобуев, І.М. Осика, Р.Л. Степанюк, І.М. Зарецька, Едвард Картер, Ричарда Ворнер. – Харків: Нац. Ун-т. внутр. Справ, 2004. – 568с.
13. Соловьев А.Б. Причины следственных ошибок // Вопросы укрепления законности и устранения следственных ошибок в уголовном судопроизводстве. – М., 1988 – С.31-37.
14. Чернявський С.С. Злочини у сфері банківського кредитування (проблеми розслідування та попередження): Навч. посібник / За заг. ред. О.М. Джузи. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 264с.
15. Шевчук В.М. Методика розслідування контрабанди: проблеми теорії та практики: Монографія. – Х.: Гриф, 2003. – 280с.
16. Шепітько В.Ю. Криміналістика: Енциклопедичний словник (українсько-російський і російсько-український) / За ред. акад. НАН України В.Я. Тація – Харків: Право, 2001. – 560с.
17. Шепітько В.Ю. Криміналістика: Курс лекцій. – Харьков: «Одиссей», 2003. – 352 с.