

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

**Дондик Наталія Яківна**

УДК 343.98

**ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ЗНАНЬ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ  
ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ**

Спеціальність 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика;  
судова експертиза

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Харків – 2006

*Дисертацією є рукопис.*

Робота виконана в Харківському національному університеті внутрішніх справ, Міністерство внутрішніх справ України.

**Науковий керівник:** кандидат юридичних наук, доцент  
**Гаєнко Володимир Іванович,**  
Харківський національний університет внутрішніх справ, доцент кафедри криміналістики.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, професор  
**Лукашевич Віталій Григорович,**  
Гуманітарний університет “Запорізький інститут державного та муніципального управління”, перший проректор;

доктор юридичних наук, професор  
**Іщенко Андрій Володимирович,**  
Київський національний університет внутрішніх справ, професор кафедри криміналістики.

**Провідна установа:** Одеська національна юридична академія, кафедра криміналістики, Міністерство освіти і науки України, м. Одеса.

Захист відбудеться “20” квітня 2006 р. о 9.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.700.01 Харківського національного університету внутрішніх справ за адресою: 61080, м. Харків, пр. 50-річчя СРСР, 27.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського національного університету внутрішніх справ за адресою: 61080, м. Харків, пр. 50-річчя СРСР, 27.

Автореферат розісланий “18 “ березня 2006 року.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

**Каткова Т.В.**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Характерною особливістю динаміки сучасної злочинності в Україні є стійке збільшення в її структурі частки економічних злочинів. До цієї категорії належать, перш за все, злочини, спрямовані на отримання матеріальної вигоди з використанням інструментів господарської діяльності й повноважень по контролю за цією діяльністю.

Аналіз слідчо-судової практики показує, що економічні злочини характеризуються використанням для досягнення злочинної мети: 1) юридичних осіб – суб'єктів господарської діяльності як інструменту здійснення і приховування злочинної діяльності; 2) розрахункового механізму, діючого у господарській діяльності; 3) різноманітних фальсифікованих документів; 4) маскуванню злочинів фіктивними фінансово-господарськими операціями; 5) використанням різноманітних спеціальних знань шляхом залучення до злочинів працівників бухгалтерій, спеціалістів з комп'ютерних технологій та ін. Враховуючи те, що господарська діяльність отримує багаторазове документальне відображення, виявлення таких злочинів, ефективне їх розслідування та попередження неможливе без використання спеціальних бухгалтерських знань.

Опитування слідчих органів внутрішніх справ, прокуратури і податкової міліції свідчить про те, що вони в основному орієнтуються у ситуаціях, коли потребується призначення судово-бухгалтерської експертизи. Але, разом з тим, ними допускаються суттєві помилки при визначенні: співвідношення ревізії, що призначається слідчим у кримінальній справі, і судово-бухгалтерської експертизи; можливостей використання допомоги спеціаліста-бухгалтера при проведенні окремих слідчих дій; формулюванні завдань експерту-бухгалтеру; обсягу матеріалів, потрібних експерту-бухгалтеру для відповіді на поставлені запитання. Все це свідчить про те, що в умовах зростання економічної злочинності такий аспект діяльності слідчого, як використання спеціальних бухгалтерських знань, залишається проблемним.

Судова бухгалтерія як галузь знань, що обслуговує потреби боротьби зі злочинністю, має давню історію, оскільки перші спроби такого використання бухгалтерських знань відомі ще з часів Аристотеля, Демосфена, Ксенофонта. Першою російською системною працею на цю тему була книга С.Ф. Іванова “О бухгалтерской экспертизе в судебном процессе” 1911 року видання. Під час існування СРСР з його адміністративно-командною економікою розвиток судової бухгалтерії був спрямований переважно на забезпечення розслідування привласнень, розтрат, зловживань із боку матеріально-відповідальних і службових осіб державних підприємств, організацій і закладів. Саме в цей період в роботах Т.М. Арзуманяна, С.С. Остроумова, П.К. Пошюнаса, А.М. Ромашова, В.Г. Танасевича, С.П. Фортинського, І.Я. Фрідмана, А.Р. Шляхова та інших були закладені науково-теоретичні основи використання бухгалтерських знань при розслідуванні й попередженні вка-

заних злочинів. Названі автори робили акцент переважно на судово-бухгалтерській експертизі при розслідуванні розкрадань державного й колективного майна. Саме ними сформульовані принципові положення за законом наступництва були покладені в основу сучасних вітчизняних досліджень М.Т. Білухи, М.І. Камлика, Г.Г. Мумінової-Савіної, В.Д. Понікарова та інших щодо проблем використання бухгалтерських знань у діяльності правоохоронних органів. Відповідні положення використовувалися у роботах російських та українських учених-криміналістів, які досліджували проблеми розробки методик розслідування економічних злочинів (А.Ф. Волобуєва, В.І. Комісарова, В.Д. Ларичева, А.Н. Ларькова, Г.А. Матусовського, Р.С. Сатуєва, П.С. Яні та ін.). Але окремі проблеми використання спеціальних бухгалтерських знань в методиках розслідування в сучасних умовах були тільки позначені або їх вирішення було неповним.

Сучасна економічна злочинність включає в себе комплекси взаємно пов'язаних злочинів, в яких використовуються господарські операції та відповідні документи, особливості змісту яких визначаються сферою господарської діяльності. При розслідуванні такої злочинної діяльності виникає необхідність врахування не тільки виду злочину але й галузевої специфіки нормативного регулювання та документообігу. Таким чином потреби слідчо-судової та експертної практики диктують необхідність диференційованого підходу, забезпечення відповідної спеціалізації не тільки серед оперативних працівників і слідчих, але й серед фахівців-бухгалтерів, без участі яких ефективно виявлення, розслідування й попередження економічних злочинів є неможливим. Названі обставини й обумовили вибір теми й структуру даного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження проводилося у відповідності з завданням підвищення рівня захисту економічних відносин від злочинних посягань, у тому числі з використанням можливостей державної контрольно-ревізійної служби та експертних закладів, визначеним п. 5 Розділом II та п. 32 Розділу V Комплексної програми профілактики злочинності на 2001 - 2005 роки (затв. Указом Президента України від 25 грудня 2000 року № 1376) та тематикою, рекомендованою Академією правових наук України (Пріоритетні напрямки розвитку науки на 2005-2010 роки // Постанова № 2/04-2 від 18 червня 2004 року), підрозділу 2.5 пріоритетних напрямків наукових та дисертаційних досліджень, які потребують першочергового розроблення і впровадження в практичну діяльність органів внутрішніх справ, на період 2004-2009 років (Наказ Міністерства внутрішніх справ України № 755 від 5 липня 2004 року).

Підготовка наукових статей, навчальних посібників за темою дисертації була передбачена планами науково-дослідної роботи кафедри криміналістики Харківського національного університету внутрішніх справ.

**Мета і задачі дослідження.** Метою даної роботи є формулювання на основі аналізу чинного законодавства, літературних джерел, слідчо-судової та експертної практики теоретичних положень

і рекомендацій щодо використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів.

У відповідності з цим в дисертації були поставлені і вирішувалися наступні основні завдання:

- дати визначення поняття економічних злочинів з урахуванням факторів, які обумовлюють використання при розслідуванні цих злочинів спеціальних бухгалтерських знань;
- визначити особливості механізму відображення економічних злочинів у документах, дати їх класифікацію;
- сформулювати уточнене поняття бухгалтерських знань, що використовуються при розслідуванні економічних злочинів;
- визначити зміст і співвідношення процесуальної і непроцесуальної форм використання бухгалтерських знань і сформулювати рекомендації щодо їх застосування при розслідуванні економічних злочинів;
- визначити роль і зміст діяльності фахівця-бухгалтера у профілактиці економічних злочинів, сформулювати рекомендації щодо використання їх можливостей у встановленні криміногенних факторів та розробці заходів щодо їх усунення.

*Об'єктом дослідження* є механізм вчинення економічних злочинів та діяльність правоохоронних органів з їх виявлення, розслідування, попередження і відповідні правовідносини.

*Предмет дослідження* складають форми та прийоми використання спеціальних бухгалтерських знань при виявленні, розслідуванні і попередженні економічних злочинів, питання взаємодії слідчого з фахівцем-бухгалтером (спеціалістом, експертом).

*Методи дослідження.* При виконанні роботи дисертант керувався загальним діалектичним методом пізнання, розглядаючи об'єкт дослідження як сукупність протилежностей і використовуючи наступні наукові методи:

- методи логіки (аналіз, синтез, індукція, дедукція) використані при дослідженні нормативних актів, матеріалів кримінальних справ, аналітичних матеріалів, концепцій, точок зору авторів з окремих питань, що входять у предмет дослідження;
- історичний метод застосовувався при дослідженні появи і розвитку окремих теорій, концепцій, поглядів вчених із проблем використання спеціальних бухгалтерських знань у розслідуванні економічних злочинів;
- порівняльно-правовий метод використаний при дослідженні кримінального, кримінально-процесуального та іншого законодавства України і Російської Федерації та деяких інших країн із метою визначення можливостей використання зарубіжного досвіду;
- системно-структурний метод було використано при дослідженні механізму вчинення економічних злочинів та їх документального відображення;

- соціологічні методи (опитування, анкетування, фокус-група, експертні оцінки) були застосовані для визначення ефективності використання спеціальних бухгалтерських знань у тих чи інших формах.

У процесі дослідження піддавалися вивченню закони і підзаконні нормативні акти, що регулюють діяльність правоохоронних і контролюючих органів, нормативні акти МВС України (накази, рішення колегій, вказівки), постанови Пленумів Верховного Суду України, аналітичні матеріали, що стосувалися досліджуваної проблематики.

У процесі дослідження вивчено та узагальнено матеріали 255 кримінальних справ про економічні злочини, що стосувалися використання бухгалтерських знань (матеріали ревізій, висновків експертів), проведено опитування 124 слідчих МВС, СБУ, податкової міліції, прокуратури України з різних областей, які спеціалізуються на розкритті і розслідуванні економічних злочинів, та 47 судових експертів.

**Наукова новизна одержаних результатів** визначається тим, що дисертація являє собою одну з перших спроб у вітчизняній криміналістичній літературі вирішити проблемні питання використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів з урахуванням трансформації механізму їх вчинення та в умовах нового нормативного регулювання господарської діяльності і здійснення контролю. При цьому сформульовані наступні положення і рекомендації, які мають певний ступінь новизни:

- уточнено поняття економічних злочинів з урахуванням новітніх елементів їх механізму, які обумовлюють необхідність використання спеціальних бухгалтерських знань для їх виявлення, розслідування і попередження;

- вперше обґрунтовано положення щодо врахування при залученні фахівця-бухгалтера специфіки комплексів економічних злочинів, що утворюють певні злочинні технології збагачення (різновидів злочинів та сфери злочинної діяльності);

- дістала подальший розвиток класифікація документів, в яких знаходять відображення злочинні дії з використанням фінансово-господарських операцій;

- дістало подальший розвиток криміналістичне вчення про форми використання спеціальних знань при розслідуванні злочинів: визначено зміст методів документального і фактичного контролю суб'єкта господарювання в стадії перевірки матеріалів про економічні злочини; визначені особливості вирішуваних завдань спеціалістом бухгалтером при проведенні окремих слідчих дій; визначені особливості судово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні окремих різновидів економічних злочинів та їх комплексів;

- дістало подальший розвиток вчення про криміналістичну профілактику економічних злочинів з участю фахівця-бухгалтера: уточнено поняття профілактичної діяльності слідчого з ураху-

ванням новітніх кримінологічних досліджень та місце в ній спеціальних бухгалтерських знань; визначена роль спеціаліста-бухгалтера у встановленні криміногенних факторів при проведенні окремих слідчих дій; визначені можливості експерта-бухгалтера у сприянні слідчому у формулюванні рекомендацій щодо усунення обставин, які сприяли вчиненню економічного злочину.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що сформульовані у дисертації положення і рекомендації можуть бути використані безпосередньо практичними працівниками правоохоронних органів, що ведуть боротьбу з економічною злочинністю, а також фахівцями-бухгалтерами експертних закладів.

Результати дослідження можуть бути використані також при викладанні відповідних тем у навчальному курсі криміналістики, а також спеціальних курсів з розслідування економічних злочинів.

Результати дослідження використовувалися і використовуються автором при проведенні занять з слідчими Управління МВС України в Запорізькій області, податкової міліції, які спеціалізуються на розслідуванні економічних злочинів.

**Особистий внесок здобувача.** У науковій статті, опублікованій у співавторстві з Г.П. Дондик, особистий внесок здобувача становить визначення особливостей проведення ревізії в стадії порушення кримінальної справи. У методичних рекомендаціях “Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств”, підготовлених сумісно з Г.О. Душейко, особистий внесок здобувача складають рекомендації щодо аналізу фінансової звітності підприємства та окремих напрямків його діяльності (капітальному будівництві, АПК, торгівлі).

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення дисертації доповідалися автором, обговорювалися і в цілому мали підтримку на науково-практичних конференціях і семінарах в м. Києві (2001 р.), м. Дніпропетровську (2001 р.), м. Харкові (2002 р.), м. Запоріжжі (2000-2004 р.).

**Публікації.** Основні положення і висновки дисертації викладені автором в 6 наукових статтях, надрукованих у фахових виданнях, і тезах 4 доповідей на конференціях і семінарах., а також курсі лекцій з судової бухгалтерії і методичних рекомендаціях.

**Структура дисертації.** Дисертація складається з вступу, чотирьох розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації складає 207 стор., з них: основний текст - 182 стор.; список використаних джерел – 15 стор.; додатки – 10 стор.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі**: обґрунтовано актуальність теми дослідження; визначено ступінь її наукової розробленості, мету, завдання і методи дослідження; показано зв'язок роботи з державними програмами

боротьби зі злочинністю та планами проведення науково-дослідних робіт Харківського національного університету внутрішніх справ; визначена наукова новизна і практичне значення результатів дослідження; вказані форми впровадження та апробації одержаних результатів, а також структура дисертації.

**Розділ 1. “Поняття економічних злочинів та особливості механізму їх відображення”** складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1. “Поняття економічних злочинів та їх класифікація” на основі аналізу нормативно-правових актів та літературних джерел (В.В. Лунєєв, Е.Л. Стрельцов, Б.В. Волженкін, А.Г. Корчагін, Е.Е. Дементьєва, Г.А. Матусовський, А.Ф. Волобуєв, Р.С. Сатуєв, В.Д. Ларичев, А.Н. Ларьков, П.С. Яні та інші) дається визначення поняття економічних злочинів. *Економічні злочини* - це корисливі діяння, вчинені особами з використанням легальних форм господарської діяльності чи повноважень по контролю за цією діяльністю. До них мають бути віднесені злочини, які безпосередньо мають метою заволодіння чужим майном або отримання матеріальної вигоди іншим суспільно-небезпечним шляхом з використанням тих чи інших форм (інститутів) господарської діяльності. Оскільки для таких злочинів характерним є використання господарських операцій, то для їх виявлення і розслідування необхідно досліджувати зміст господарських операцій для встановлення фактів, які відображені в документах бухгалтерського обліку.

Автор зазначає, що структура злочинної економічної діяльності дає підстави для підтримування окремих вчених (А.Ф.Волобуєв), які виділяють в ній певні технології злочинного збагачення (комплексів злочинів), до яких входять основні (предикатні) злочини і вторинні (підпорядковані) злочини. До основних економічних злочинів належать ті, що безпосередньо спрямовані на заволодіння чужим майном чи одержання іншої незаконної вигоди. До підпорядкованих належать злочини, які створюють сприятливі умови для досягнення мети (наслідку) основного злочину.

При вчиненні комплексів економічних злочинів використовуються господарські операції та відповідні документи, особливості змісту яких визначаються сферою господарської діяльності. При розслідуванні такої злочинної діяльності виникає необхідність врахування не тільки виду злочину але й галузевої специфіки нормативного регулювання та документообігу. За цією ознакою виділяються:

- комплекси злочинів, пов’язані з привласненням, розтратою або заволодінням майном шляхом зловживання службовим становищем;
- комплекси злочинів, пов’язані з шахрайствами у кредитно-банківській сфері;
- комплекси злочинів, пов’язані з ухиленням від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів;
- комплекси злочинів, пов’язані зі зловживаннями при приватизації майна чи його оренді;



- комплекси злочинів, пов'язані зі зловживаннями з бюджетними коштами.

Наведена класифікація не вичерпує всіх можливих різновидів технологій злочинного збагачення, але вона відображає особливості у використанні бухгалтерських знань через проведення ревізій і судово-бухгалтерських експертиз при розслідуванні окремих груп економічних злочинів. Крім того вона враховує спеціалізацію фахівців-бухгалтерів, що намітилася останнього часу і використовується в експертних закладах, та впливає на підготовку матеріалів для судово-бухгалтерських експертиз слідчими.

У підрозділі 1.2. “ Загальна характеристика механізму документального відображення економічних злочинів. Класифікація документів ” аналізується механізм відображення економічних злочинів. Автор виходить з того, що особливістю економічних злочинів є те, що при їх вчиненні використовуються легальні економічні інститути (правила, форми, процедури, механізми економічної діяльності). Процедури документальної фіксації інформації про господарські операції є обов'язковим елементом економічної діяльності, оскільки вона повинна бути контрольованою і керованою. Тому названі інститути використовуються при підготовці, вчиненні і приховуванні злочину та зовні окремі ланки злочину виглядають як елементи господарської (підприємницької) діяльності, і тільки фахівець може помітити відхилення від встановлених норм (Е.Б. Сімакова-Єфремян, В.В. Лук'яненко, І.Я. Фрідман, З. Д. Смітєнко).

За характером документальної інформації, яка відображає різні аспекти діяльності суб'єкта підприємництва, та стосовності до доказування окремих обставин вчинення злочину, документи класифіковано на:

- 1) установчі та організаційно-розпорядницькі документи підприємства;
- 2) документи органів державної реєстрації;
- 3) банківські документи;
- 4) документи податкових органів;
- 5) документи бухгалтерського обліку і звітності.

Особливо велике значення при розслідуванні економічних злочинів мають бухгалтерські документи, які у залежності від їхнього походження та змісту інформації, поділяються на первинні облікові документи, документи оперативного обліку і документи неофіційного обліку. Кожна класифікаційна група відображає не тільки певну інформацію, але й обумовлює коло осіб, відповідальних за їх оформлення, та місце їх зберігання.

За природою матеріального носія інформації документи поділяються на паперові та електронні, що обумовлює місце знаходження цих документів, а також особливості виявлення і дослідження при розслідуванні економічних злочинів.

У підрозділі 1.3. *“Поняття спеціальних бухгалтерських знань, тенденції їх розвитку та значення при розслідуванні економічних злочинів”* автор, спираючись на праці вчених, які досліджували дану проблематику (Т.М. Арзуманян, С.С. Остроумов, П.К. Пошюнас, А.М. Ромашов, В.Г. Танасевич, С.П. Фортинський, І.Я. Фрідман, А.Р. Шляхов, М.Т. Білуха, М.І. Камлик, Г.Г. Муїнова-Савіна, В.Д. Понікаров та інші) робить висновок, що бухгалтерські знання формуються за рахунок таких галузей як: 1) загальна теорія бухгалтерського обліку та його галузеві види; 2) аналіз господарської діяльності підприємства; 3) суміжні з бухгалтерським обліком галузі знань (бюджетної сфери, кредитно-банківських відносин, оподаткування тощо). Їх особливістю є те, що на відміну від інших спеціальних знань вони в значній мірі є знаннями нормативно-правових положень і правил, встановлених певними нормативними актами. З врахуванням цього робиться висновок, що *бухгалтерські знання* – це система відомостей про бухгалтерський облік, аналіз господарської діяльності підприємств та суміжних з ними економічних відомостей, отриманих в результаті наукової чи практичної діяльності та зафіксованих у нормативно-правових актах і науковій і методичній літературі.

В практичній діяльності правоохоронних органів і судів спеціальні бухгалтерські знання використовуються для вирішення наступних завдань: 1) виявлення ознак економічного злочину та їх документування як підстав для порушення кримінальної справи (сфера оперативно-розшукової діяльності); 2) встановлення обставин економічного злочину, що вимагає застосування спеціальних знань, та їх процесуальна фіксація як доказів на стадії досудового розслідування; 3) перевірка доказів, отриманих із застосуванням спеціальних бухгалтерських знань, при судовому розгляді кримінальної справи.

Автор приходять до висновку про те, що останнього часу склалася система експертної спеціалізації за трьома видами: 1) дослідження документів фінансового обліку та звітності; 2) дослідження документів про фінансово-кредитні операції; 3) дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій. Але, на його думку, кількість та сутність видів спеціалізації з економічних досліджень потребує перегляду в бік їх розширення

**Розділ 2. “Непроцесуальні форми використання спеціальних бухгалтерських знань в діяльності правоохоронних органів”** складається з двох підрозділів.

У підрозділі 2.1. *“Використання методів контролю за фінансово-господарською діяльністю для виявлення економічних злочинів”* зазначається, що виявити сліди економічних злочинів (їх ознаки), встановити їх належність злочину, дослідити і використати як доказ неможливо без застосування знань з області бухгалтерського обліку. Тому окремими законами і підзаконними нормативно-правовими актами, що регулюють діяльність правоохоронних органів, передбачена можливість використання спеціальних бухгалтерських знань, зокрема, методів документального і фа-

ктичного контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств та організацій для виявлення економічних злочинів та отриманні консультативної допомоги в стадії порушення кримінальної справи та провадження досудового розслідування. Методи документального (ревізія, перевірка) і фактичного (інвентаризація, контрольні обміри виконаних робіт та ін.) контролю можуть використовуватися правоохоронними органами як окремо, так і в їх поєднанні.

Матеріали документальної ревізії або перевірки суб'єкта господарювання використовуються правоохоронним органом як підстави порушення кримінальної справи, якщо в них знайшли відображення ознаки економічного злочину. Проведення документальної ревізії (перевірки) може бути ініційоване правоохоронним органом для: 1) виявлення ознак економічного злочину, достатніх для обґрунтованого порушення кримінальної справи і початку досудового слідства; 2) встановлення обставин здійснення тих чи інших фінансово-господарських операцій, які мають значення у кримінальній справі.

Документальна ревізія як непроцесуальна форма використання спеціальних бухгалтерських знань може використовуватися правоохоронними органами: а) як засіб документального встановлення ознак економічних злочинів (документальних матеріалів), які слугують підставами для порушення кримінальної справи; б) як засіб встановлення обставин здійснення тих чи інших фінансово-господарських операцій у кримінальній справі, яка була порушена за матеріалами фактичного контролю за фінансово-господарською діяльністю. Оскільки ревізія не є процесуальною дією, а непроцесуальний характер діяльності ревізора не забезпечує об'єктивність, повноту і якість ревізії, її матеріали набувають значення доказів тільки після їх перевірки процесуальними засобами, зокрема шляхом призначення судово-бухгалтерської експертизи. Статусу процесуальної фігури ревізор набуває, коли він виступає у кримінальній справі як свідок і може повідомити про факти, які стали йому відомі в результаті виконання своєї службової ревізійної діяльності.

*У підрозділі 2.2. "Консультації спеціаліста-бухгалтера та їх значення"* автор на основі аналізу накопиченого досвіду використання консультативної допомоги правоохоронним органам з боку фахівців - бухгалтерів приходять до висновку про те, що існує два її різновиди в залежності від стадії надання такої допомоги: 1) консультації фахівця-бухгалтера в стадії порушення кримінальної справи; 2) консультації фахівця-бухгалтера під час провадження досудового слідства.

Консультація фахівця-бухгалтера в стадії порушення кримінальної справи використовується працівником правоохоронного органу, зокрема слідчим, для усвідомлення окремих положень матеріалів ревізій та інших методів контролю за фінансово-господарською діяльністю, які містять підстави для порушення кримінальної справи про економічний злочин. Особливу складність для слідчого утворюють чисельні документи, які можуть містити ознаки того чи іншого економічного злочину. Таку консультацію слідчий може отримати як у ревізора, так й у іншого фахівця-бухгалтера.

Консультації фахівця-бухгалтера під час провадження досудового слідства використовуються слідчим, зокрема, при підготовці слідчим призначення ревізії у кримінальній справі. Необхідність консультації обумовлена тим, що слідчий не завжди має можливість правильно визначити завдання документальної ревізії. Якщо слідчий не має у своєму розпорядженні матеріалів, що вказують на конкретний спосіб здійснення злочину, йому не знайомі специфіка виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації, не знає документацію, що відображає рух матеріальних цінностей і грошових коштів, то без допомоги фахівця йому не обійтися. Допомога з боку фахівця-бухгалтера дає можливість, з одного боку, чітко і конкретно сформулювати завдання, що вже саме собою обумовлює певну методику перевірки ревізором, з іншого боку, у ряді випадків, вказати спосіб перевірки.

**Розділ 3. “Процесуальні форми використання бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів”** складається з трьох підрозділів.

*У підрозділі 3.1. “Участь спеціаліста-бухгалтера у проведенні окремих слідчих дій”* зазначається, що у відповідності з кримінально-процесуальним принципом безпосередності слідчий зобов’язаний особисто встановлювати і досліджувати фактичні дані, що мають значення для справи, шляхом проведення процесуальних дій. Але зважаючи на те, що значна частина слідів економічних злочинів недоступна безпосередньому сприйняттю слідчого, при провадженні досудового розслідування він використовує допомогу фахівця-бухгалтера шляхом залучення його до проведення слідчих дій.

Спеціаліст-бухгалтер залучається до участі у проведенні виїмки та огляду документів, допитів матеріально-відповідальних і службових осіб. При цьому спеціаліст часто повідомляє слідчому нові, мало або зовсім невідомі йому відомості, які суттєво впливають на планування подальшого ходу розслідування. Фахівець-бухгалтер, що бере участь у слідчих діях, може надати допомогу слідчому в наступних формах: 1) консультація слідчого із загальних питань ведення бухгалтерського обліку; 2) надання пояснень з приводу обставин, що з’ясовуються в ході слідчої дії, якщо такі обставини відносяться до області його спеціальних бухгалтерських пізнань; 3) надання слідчому технічної допомоги, пов’язаної з виявленням, закріпленням і вилученням документів. Для того, щоб допомога спеціаліста-бухгалтера була ефективною, до нього потрібно доводити, для участі в яких слідчих діях він запрошується і яка їх мета, в чому полягає його роль в її досягненні.

*У підрозділі 3.2. “Підготовка, призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи”* досліджується місце у структурі розслідування економічних злочинів судово-бухгалтерської експертизи, яка є спеціальним дослідженням відображених у документах або облікових регістрах фінансово-господарських операцій суб’єкта господарювання, здійснюване експертом-бухгалтером за постановою слідчого, прокурора (суду) для встановлення фактів, які мають значення для спра-

ви. Автор зазначає, що результативність судово-бухгалтерської експертизи значною мірою залежить від її підготовки, у якій можуть бути виділені кілька складових: вибір часу призначення експертизи; підготовка матеріалів для її проведення; винесення постанови про призначення експертизи. Слідчим рекомендується при підготовці матеріалів на судово-бухгалтерську експертизу обов'язково використовувати консультації відповідного фахівця.

У підрозділі 3.3. *“Оцінка висновку судово-бухгалтерської експертизи та його використання”* автор приходить до висновку про те, що при оцінці висновку експерта слідчому необхідно виходити з таких вимог: 1) у висновку експерта-бухгалтера встановлені ним факти повинні бути викладені об'єктивно на основі його спеціальних знань (експерт-бухгалтер не має права виходити за межі своєї компетенції і вирішувати, наприклад, правові питання); б) висновок експерта-бухгалтера повинен бути безпосередньо пов'язаний з іншими джерелами доказів у справі (у висновку враховуються всі наявні у кримінальній справі джерела доказів, які стосуються предмета експертного дослідження).

**Розділ 4. “Використання спеціальних бухгалтерських знань у профілактичній діяльності слідчого”** складається з чотирьох підрозділів.

У підрозділі 4.1. *“Поняття профілактичної діяльності на досудовому слідстві”* на основі аналізу літературних джерел з даної проблеми (В.С. Зеленецький, Ф.А. Лопушанський, В.В. Голіна, Л.М.Давиденко, О. Кінаш, Г.А. Матусовський, А.Ф. Волобуєв) робиться висновок, що профілактична діяльність на досудовому слідстві полягає у встановленні криміногенних обставин – причин злочину та умов, які сприяли його вчиненню, і прийнятті заходів з їх усунення шляхом внесення відповідного подання у державний орган, громадську організацію або службовій особі. Під причинами конкретного злочину автор розуміє активні криміногенні фактори, які формують у певної особи мотиви для його вчинення. Це певні людські негативні риси: корисливість, правовий нігілізм, егоїзм, кар'єризм, негативні психологічні особливості тощо. Умови, що сприяють вчиненню злочину – це пасивні криміногенні фактори, які складають оточуючу обстановку суб'єктивного і об'єктивного характеру. Суб'єктивні умови – це негативні психологічні і моральні якості людей, що оточують злочинця, та їх поведінка, яка сприяє формуванню мотивів вчинення злочину і полегшує досягнення злочинної мети. Об'єктивними умовами злочину прийнято вважати певний стан соціальних відносин (соціальні протиріччя), які безпосередньо не залежать від свідомості і волі конкретних осіб.

Виходячи з визначених понять, діяльність слідчого зі встановлення криміногенних факторів у кримінальній справі повинна мати два напрямки: 1) вивчення особи обвинуваченого для встановлення особистісних негативних рис, які лежали в основі мотивації злочинної поведінки; 2) вивчення оточуючої обстановки з виділенням в ній суб'єктивних (поведінка оточуючих злочинця

осіб) та об'єктивних елементів (недоліки, які не залежать від волі конкретних осіб). Оскільки механізм вчинення економічних злочинів обов'язково включає в себе певні інструменти господарської діяльності, здійснюється на тлі цієї діяльності і з використанням її умов, ефективно виявляти криміногенні фактори можливо тільки з використання спеціальних бухгалтерських знань. Використання допомоги фахівця-бухгалтера можливе переважно для встановлення умов, що сприяли вчиненню економічного злочину, у двох процесуальних формах: 1) залученні спеціаліста-бухгалтера до проведення окремих слідчих дій; 2) призначенні судово-бухгалтерської експертизи.

У підрозділі 4.2. *“Використання допомоги спеціаліста-бухгалтера у профілактичній діяльності при проведенні слідчих дій”* автор зазначає, що шляхом залучення спеціаліста-бухгалтера до проведення окремих слідчих дій (виїмки і оглядів документів, допитів матеріально-відповідальних осіб, працівників бухгалтерії, членів інвентаризаційних комісій, ревізорів) є можливість вирішити наступні питання:

- які елементи обстановки на підприємстві, зокрема, недоліки організації бухгалтерського обліку, звітності і контролю сприяли вчиненню економічного злочину;
- чому вчасно не був виявлений даний економічний злочин, зокрема, чому нестачі, надлишки, недоліки ведення бухгалтерського обліку, інші правопорушення не були виявлені ревізіями, які проводилися раніше;
- яка роль адміністрації і громадських організацій у попередженні економічних злочинів членами колективу.

Але якісне проведення слідчих дій, спрямованих на встановлення обставин вчинення економічного злочину, у тому числі і його умов, забезпечується чітким формулюванням відповідних завдань спеціалісту.

У підрозділі 4.3. *“Участь експерта-бухгалтера в профілактиці економічних злочинів”* досліджується судово-бухгалтерська експертиза як засіб встановлення криміногенних факторів. Автор на основі аналізу існуючих літературних джерел (В.Я. Коновалов, І.Я. Фрідман, Ф.Е. Давудов, Л.І. Георгиев, Г.М. Надгорний) приходять до висновку, що на підставі представлених для дослідження матеріалів експерт-бухгалтер може встановити не тільки факти нестачі (надлишків) товарно-матеріальних цінностей, коштів, але і механізм їхнього утворення, способи їхнього приховання, а також порушення правил бухгалтерського обліку і звітності, недоліки контрольно-ревізійної роботи та інші обставини, що сприяли вчиненню злочину. Окрім того експерт-бухгалтер на основі проведеного дослідження може у своєму висновку сформулювати рекомендації (відповідаючи на запитання слідчого або за своєю ініціативою), щодо усунення обставин, які сприяли вчиненню економічного злочину. Тому, плануючи призначення експертизи, слідчий повинен зважати на ці

можливості і надавати експертові-бухгалтеру необхідні для вирішення профілактичного завдання матеріали, попередньо проконсультувавшись з ним.

При залученні фахівців-бухгалтерів до вирішення профілактичних завдань слідчий повинен брати до уваги, що поряд з існуванням загальних сприятливих для економічних злочинів умов, існують специфічні криміногенні фактори, які діють у певних сферах господарської діяльності (кредитно-фінансовій, бюджетній, оподаткуванні тощо). Особливості детермінації злочинів у цих сферах повинні враховуватися при залученні фахівців-бухгалтерів певної спеціалізації, яка існує в експертних установах.

## ВИСНОВКИ

У дисертації визначені і розглянуті основні проблеми використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів, які в значній своїй частині мають комплексний характер. При вчиненні економічних злочинів використовуються господарські операції та відповідні документи, особливості змісту яких визначаються сферою господарської діяльності. При розслідуванні такої злочинної діяльності виникає необхідність врахування не тільки виду злочину, але й галузевої специфіки нормативного регулювання та документообігу. Особливості слідоутворення при вчиненні економічних злочинів обумовлюють необхідність використання спеціальних бухгалтерських знань у процесуальній і непроцесуальній формах для виявлення, розслідування і попередження цих злочинів. В результаті проведеного дослідження отримані наступні основні результати:

- уточнено поняття економічних злочинів з урахуванням новітніх елементів їх механізму, які обумовлюють необхідність використання спеціальних бухгалтерських знань для їх виявлення, розслідування і попередження;

- обґрунтовано положення щодо врахування при залученні фахівця-бухгалтера специфіки комплексів економічних злочинів, що утворюють певні злочинні технології збагачення (різновидів злочинів та сфери злочинної діяльності);

- розроблено класифікацію документів, в яких знаходять відображення злочинні дії, вчинені з використанням фінансово-господарських операцій, із урахуванням тенденцій розвитку бухгалтерського обліку;

- визначено особливості використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні злочинів: визначено зміст методів документального і фактичного контролю суб'єкта господарювання в стадії перевірки матеріалів про економічні злочини; визначені особливості вирішуваних завдань спеціалістом бухгалтером при проведенні окремих слідчих дій; визначені особливості су-

дово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні окремих різновидів економічних злочинів та їх комплексів;

- дістало подальший розвиток вчення про криміналістичну профілактику економічних злочинів з участю фахівця-бухгалтера і сформульовані відповідні рекомендації: уточнено поняття профілактичної діяльності слідчого з урахуванням новітніх кримінологічних досліджень та місце в ній спеціальних бухгалтерських знань; визначена роль спеціаліста-бухгалтера у встановленні криміногенних факторів при проведенні окремих слідчих дій; визначені можливості експерта-бухгалтера у сприянні слідчому у формулюванні рекомендацій щодо усунення обставин, які сприяли вчиненню економічного злочину.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Навчальні посібники, лекції**

1. Дондик Н.Я. Судебная бухгалтерия. Курс лекций. – Запорожье: изд-во ЗГИМУ, 2000. - 80 с.
2. Дондик Н.Я., Душейко Г.О. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства. Методичні рекомендації. – Запоріжжя: Юридичний інститут МВС України, 2005. – 77с.

### **Наукові статті**

1. Дондик Н.Я. Непроцесуальна форма використання спеціальних знань в розкритті та попередженні господарських злочинів // Вісник Запорізького юридичного інституту. - №1. - 2001. – С. 249 - 260.
2. Дондик Н.Я. Виды и формы использования специальных экономических знаний при расследовании хозяйственных преступлений // *Держава і право : Збірник наукових праць. Юридичні та політичні науки. Випуск 13.* – К.: Інститут держави і права ім.В.М. Корецького НАН України. - 2001. – С. 408 - 417.
3. Дондик Н.Я. Відновлення бухгалтерського обліку як метод ефективного розкриття та розслідування злочинів в сфері економіки // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2002. - №1. - С. 183 – 195.
4. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Особливості збирання доказів на стадії порушення кримінальної справи із використанням спеціальних бухгалтерських знань // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ : Збірник / Гол. ред. В.Л. Ортинський . – Львів : Львівський інститут внутрішніх справ при НАВС України, 2002. – С. 109 –114.
5. Дондик Н.Я. Типові помилки в процесі збору доказів при розслідуванні господарчих злочинів // Вісник Запорізького юридичного інституту. - №3. - 2004. – С. 247 - 254.



6. Дондик Н.Я. Вплив обґрунтованості документальних перевірок щодо справлення податків на висновки судово-бухгалтерської експертизи // Вісник Запорізького юридичного інституту. - №4. - 2004. – С. 211-216.

### **Тези виступів на конференціях**

1. Фоменко Л.В., Дондик Н.Я. Залучення аудитора в якості спеціаліста в процесі попереднього розслідування кримінальних справ та судового провадження по господарських та цивільних справах // Теорія і практика незалежного аудита в Україні. Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – Київ, 2001. - С.104 - 106.

2. Дондик Н.Я. Про деякі проблеми визначення завдань формулювання питань при призначенні судово-бухгалтерських експертиз // Проблемні питання судово-економічної експертизи. Матеріали науково-практичного семінару. Науково-практичне видання. – Дніпропетровськ, вид-во ІМА-пресс, 2001. – С. 36 – 40.

3. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Прийом зіставлення документів у ході розслідування злочинів про ухилення від сплати податків // Актуальні проблеми боротьби зі злочинністю на етапі реформування кримінального судочинства : Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 14-15 травня 2002р. м. Запоріжжя: У 2ч. – Запоріжжя: Юридичний ін-т МВС України, 2002. Ч. 1. - С.198 – 204.

4. Дондик Н.Я., Водопьян Н.Ф. Документальное оформление операций внешнеэкономической деятельности с применением нулевой ставки НДС // Теорія і практика судової експертизи і криміналістики. Випуск 2: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Міністерство юстиції України, Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз ім. Засл.проф. М.С.Бокаріуса, Академія правових наук України, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого; ред.колегія: М.Л.Цимбал, М.І.Панов, Е.Б. Сімакова-Єфремян та ін. – Харків: Право, 2002. - С. 518 – 526.

### **АНОТАЦІЇ**

**Дондик Н.Я. Використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів . – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеню кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза. – Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2006.

Дисертація являє собою комплексне монографічне дослідження актуальної проблеми використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів. Механізм вчинення економічних злочинів включає в себе використання господарських операцій та відповідних документів, особливості змісту яких визначаються сферою господарської діяльності. При розслідуванні такої злочинної діяльності виникає необхідність врахування не тільки виду злочину але й галузевої специфіки нормативного регулювання та документообігу. Особливості слідоутворення при вчиненні економічних злочинів обумовлюють необхідність використання спеціальних бухгалтерських знань у процесуальній і непроцесуальній формах для виявлення, розслідування і попередження цих злочинів.

У роботі проаналізовано сутність економічних злочинів, дана їх класифікація з урахуванням особливостей механізму відображення у документах. Розроблено класифікацію документів, в яких знаходять відображення злочинні дії з використанням фінансово-господарських операцій. Проаналізовано зміст методів документального і фактичного контролю суб'єкта господарювання в стадії перевірки матеріалів про економічні злочини, визначені особливості вирішуваних завдань спеціалістом бухгалтером при проведенні окремих слідчих дій, визначені особливості судово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні окремих різновидів економічних злочинів.

У дисертації дістало подальший розвиток вчення про криміналістичну профілактику економічних злочинів з участю фахівця-бухгалтера і сформульовані відповідні рекомендації.

**Ключові слова:** економічний злочин, бухгалтерські знання, судово-бухгалтерська експертиза, профілактична діяльність.

**Дондик Н.Я. Использование специальных бухгалтерских знаний при расследовании экономических преступлений . – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.09 – уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза. – Харьковский национальный университет внутренних дел. – Харьков, 2006.

Диссертация представляет собой комплексное монографическое исследование актуальной проблемы использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании экономических преступлений. Механизм совершения экономических преступлений включает в себя использование хозяйственных операций и соответствующих документов, особенности, содержания которых определяются сферой хозяйственной деятельности. При расследовании такой преступной деятельности возникает необходимость учета не только вида преступления, но и отраслевой специфики нормативного регулирования и документооборота.

В работе проанализирована сущность экономических преступлений, дана их классификация с учетом особенностей механизма отображения в документах. Особенности слеодообразования при совершении экономических преступлений обуславливают необходимость использования специальных бухгалтерских знаний в процессуальной форме (участие специалиста-бухгалтера в проведении отдельных следственных действий, подготовка, назначение и проведение судебно-бухгалтерской экспертизы) и непроцессуальной форме (использование методов контроля за финансово-хозяйственной деятельностью для выявления экономических преступлений, консультации специалиста-бухгалтера).

Разработана классификация документов, в которой находят отображения преступные действия с использованием финансово-хозяйственных операций. Проанализировано содержание методов документального и фактического контроля субъекта хозяйствования в стадии проверки материалов об экономических преступлениях, определены особенности решаемых задач специалистом-бухгалтером при проведении отдельных следственных действий, определены особенности судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании отдельных разновидностей экономических преступлений.

В диссертации получило дальнейшее развитие учение о криминалистической профилактике экономических преступлений с участием специалиста-бухгалтера. В частности, рассмотрено понятие профилактической деятельности на досудебном следствии, а также роль специалиста бухгалтера в установлении детерминирующих экономические преступления факторов во время проведения отдельных следственных действий. Отдельно рассмотрена роль судебно-бухгалтерской экспертизы в профилактике экономических преступлений и сформулированы соответствующие рекомендации.

**Ключевые слова:** экономическое преступление, бухгалтерские знания, судебно-бухгалтерская экспертиза, профилактическая деятельность.

**Nataliya Y. Dondyk. Using special accounting knowledge in economic crime investigation. – Manuscript.**

Dissertation for seeking scientific degree of Candidate of Sciences in Law in specialty 12.00.09 Criminal Procedure and Criminalistics; Forensic Sciences. Kharkiv National University of Internal Affairs. – Kharkiv, 2006.

The dissertation is complex monographic research of a topical problem of using special accounting knowledge in economic crime investigation. Mechanism of an economic crime commission includes using of different commercial transactions reflected in particular kinds of documents, which depend on

particular field of commercial activities. For effective investigation it is necessary to take in account not only kind of crime committed but also specifics of legal regulations of the field of commercial activities and circulation of documents. Particularities of trace formation during economic crime commission leads to necessity of special accounting knowledge use in procedural and non-procedural forms for the mentioned crimes detection, investigation and prevention.

The essence of economic crime is analyzed in the work and its classification is developed based on reflection of mechanism of a crime traces in different documents. Classification of documents where criminal activities with use of commercial transactions reflect is developed. Content of methods of factual and documented control of a commercial entity at the stage of investigation of preliminary material on economic crime is analyzed; particularities of tasks for forensic accountant within particular investigative actions are identified as well as particularities of forensic accounting examination within investigation of particular kind of economic crime.

Scientific teaching of criminalistics prevention of economic crime with participation of forensic accountant has received its further development and particular recommendations are developed.

**Key words:** economic crime, special accounting knowledge, forensic accounting examination, crime prevention activities.