

УДК 343: 657.92

Лега О.В. , к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

## **ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ НА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

Присвячено еволюції поглядів на концептуальні проблеми становлення судово-бухгалтерської експертизи щодо визначення сутності судово-бухгалтерської експертизи, нормативного забезпечення та кола завдань, що вирішує судово-бухгалтерська експертиза.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, еволюція, перевірка, слідство, експерт, суд, бухгалтер, облік.

Lega O.

## **EVOLUTION OF THINKING ON CONCEPTUAL PROBLEMS OF FORENSIC ACCOUNTING**

The evolutions of looks are devoted to the conceptual problems of becoming of sudovo-bukhgalterskoy examination in relation to the decision of essence of sudovo-bukhgalterskoy examination, normative providing and circle of tasks, which decides sudovo-bukhgalterska examination.

Keywords: examination, evolution, verification, investigation, expert, court, accountant, account.

Лега О.В.

## **ЭВОЛЮЦИЯ ВЗГЛЯДОВ НА КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

Посвящены эволюции взглядов на концептуальные проблемы становления судебно-бухгалтерской экспертизы относительно определения сущности судебно-бухгалтерской экспертизы, нормативного обеспечения и круга заданий, который решает судебно-бухгалтерская экспертиза.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, эволюция, проверка, следствие, эксперт, суд, бухгалтер, учет.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Останнім часом реформи економічної системи та еволюція злочинності зумовили актуальність подальшої теоретичної розробки питань

призначення і проведення експертиз при розслідуванні злочинів у сфері економіки. Важливу роль при цьому відіграє облікова інформація. Спеціалізація знань у сфері бухгалтерського обліку для правоохоронних органів насамперед полягає в умінні вивчати бухгалтерську інформацію, об'єктивно оцінювати її законність, достовірність, економічну доцільність, виявляти ознаки протиправної чи не протиправної діяльності. Тому дослідження сутності судово-бухгалтерської експертизи, визначення її завдань, тенденцій розвитку на основі вивчення поглядів вчених дозволить забезпечити ефективне використання облікової інформації для вирішення кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вагомий внесок у формуванні теоретичних та практичних засад судово-бухгалтерської експертизи здійснювали вчені юридичного та економічного напрямку. Окремі питання організації та методики судово-бухгалтерської експертизи відображені у працях Бандурки О.М., Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Дондика Н.Я., Мумінової-Савіної Г.Г., Камлика М.І., Понікарова В.Д., Швеця В.Є., Шевчука В.О. та інших. Недостатня увага з боку науковців до питань організації судово-бухгалтерської експертизи призвели до виникнення ряду проблемних питань, що потребує додаткового дослідження. Тому є важливим прослідкувати еволюцію поглядів вчених на принципові проблеми розвитку судово-бухгалтерської експертизи, вірне розуміння яких допоможе уникнути зайвих помилок при вирішенні конкретних питань сьогодення.

**Цілі статті.** Дослідити еволюцію поглядів та історичні ретроспективи розвитку судово-бухгалтерської експертизи, що дасть можливість виявити тенденції розвитку цього явища, попередити дублювання та повторення помилок у майбутньому.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Хронологічний аналіз публікацій з проблем судово-бухгалтерської експертизи свідчить, що вона виникла з практичної необхідності у наданні допомоги правоохоронним органам у процесі слідства. Розвиток суду в суспільстві тісно переплітався з використанням даних обліку. Видатні оратори Афін та Риму – Демосфен і Цицерон – у промовах досить часто посилалися на дані бухгалтерських документів, оскільки фіксуючи господарські операції, вони містили інформацію про юридичні наслідки таких дій або подій. На той час основними засобами контролю були інвентаризація та документація; вони і стали

підґрунтям для наступних судових досліджень.

У зв'язку із судовими розглядами приблизно у XV ст. бухгалтери стали виступати в суді як експерти. При цьому вже проводилася різниця між експертом *in testes* – незалежним збирачем доказів та експертом *boni instructores iudicis* – помічником судді у прийнятті рішень.

У XVII ст. були створені спеціальні інститути експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів.

З початку XX ст. аудиторські перевірки і судова експертиза стають звичайним явищем у економічно розвинутих країнах. Вагомий внесок у розвиток судово-бухгалтерської експертизи здійснено вітчизняними вченими XX ст.

Владіміров Л.Є. поділяв експертів на „наукових”, які дають мотивований висновок, що впливає на вирок або визначає його і „ненауковців”, які виконували роль „довідкових свідків”.

У 1903 році опубліковано книгу „Судова експертиза документів” Буринського Є., який виділив судово-бухгалтерську експертизу з поміж інших її видів. У 1913 році вийшла в друк праця Іванова С.Ф. „Бухгалтерська експертиза в судовому процесі”, яка отримала міжнародне визнання. Він уточнив, що „...судово-бухгалтерська експертиза має на меті досліджувати через запрошених судом осіб, які мають досвід у рахівництві, ведення бухгалтерських книг, документів і звітних відомостей для виявлення необхідних у ході справи спеціального характеру, що можуть бути вирішені тільки цими особами”. Тоді як Рудановський О.П. наполягав на тому, що перевірку необхідно проводити не за схемою: „документ – реєстр – звіт”, а в зворотному порядку – перевіряючий сам складає звіт, звіряє його з офіційним звітом фірми, що перевіряється, виявляючи, що приховано чи спотворено.

На думку Вилинського А.Я роль експерта не обмежувалася повідомленням слідству чи суду своїх спеціальних знань, а полягала в активному застосуванні цих знань для збору, обробки й оцінки доказового матеріалу у справі.

Любкін В. Б. зазначав, що експерт повинен через слідчого вжити заходів для отримання ... доказу для того, щоб слідчий ...міг оформити одержання і залучення до справи нових доказів.

Ромашов А.М., Остроумов С.С. зробили теоретичне обґрунтування розмежуванню між ревізією та експертизою, тоді як Фортинський Є.П. судову експертизу зводив до трьох елементів:

ревізії, інвентаризації та експертизи. Виноградов Н.В., Кочаров Г.І., Селиванов Н.А. обмежували компетенцію експерта тільки перевіркою (підтвердженням або непідтвердженням) висновків ревізії і наголошували на тому, що задача експерта – дати оцінку фактам, виявлених ревізорами.

Отже, можна виділити етапи становлення судово-бухгалтерської експертизи:

- перший – виникнення бухгалтерського обліку та паралельно з ним судово-бухгалтерської експертизи, як форми контролю за веденням обліку;

- другий - XVII ст. – створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів;

- третій – початок XX ст. – розмежування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи;

- четвертий – кінець 60 рр. XX ст. і до сьогодні – судово-бухгалтерська експертиза стала самостійною галуззю знань.

Етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи характеризують її з точки зору процесуально-правового та економічного змісту. За першою ознакою це процес, керований системою правил, закріплених законодавчо; за другим - реалізація системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо.

На сьогодні судово-бухгалтерська експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу», Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи. Проте існує нагальна проблема недосконалості і суперечності вітчизняного законодавства, яка призводить до виникнення серйозних суперечностей.

Зокрема, правила проведення судово-бухгалтерської експертизи викладені в Інструкції про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз у Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР, ухваленої Міністерством юстиції Української РСР 30.12.1974 р. Пізнішого нормативного документа, присвяченого судово-бухгалтерській експертизі, ще немає. Зміни чи доповнення до Інструкції також не вносились. Оскільки її було ухвалено до набуття чинності Конституцією України і Законом «Про судову експертизу», то її норми необхідно застосовувати лише в

частині, що не вступає в суперечність із цими документами.

Крім того, у зв'язку з тим, що нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і судово-економічної експертизи в Україні здійснюється на декількох рівнях (на законодавчому рівні - Законами України; на нормативному – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інші нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України; на рекомендаційному рівні – методичні рекомендації по застосуванню П(С)БО, розроблені міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади) серед проблем забезпечення проведення судово-економічної експертизи необхідно виділити: законодавчі колізії, помилки, довільне тлумачення нормативно-правових актів, проблеми в перекладах міжнародних положень, стандартів, законів тощо.

**Висновки.** Отже, в результаті дослідження встановлено:

1. Судово-бухгалтерська експертиза – це процесуальна дія, яка проводиться в межах кримінально-процесуального, цивільно-процесуального і господарсько-процесуального законодавства особою, яка володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, з метою встановлення фактичних даних, що мають значення для справи.

2. Розглянувши історичні аспекти становлення судово-бухгалтерської експертизи встановлено, що бухгалтерський облік відіграв важливу роль, адже за рахунок його використання розширювалися можливості пізнання істини в кримінальних і цивільних справах економічного напрямку.

3. Основні проблеми нормативно-правового забезпечення проведення судово-економічної експертизи пов'язані з законодавчими колізіями, помилками, довільним тлумаченням нормативно-правових актів.

Подальші дослідження повинні бути спрямовані перш за все на досягнення однотипності в методиці проведення судово-бухгалтерської експертизи, розробці та створенні методичних рекомендацій по проведенні судово-бухгалтерської експертизи в різних галузях господарювання. Підвищення якості бухгалтерської експертизи багато в чому залежить від суб'єктивних даних експерта-бухгалтера, його освіти, кваліфікації та професійних навиків. Тому для виробництва судово-бухгалтерської експертизи необхідно застосовувати послуги аудиторів, які володіють не тільки загальною, але і спеціальною підготовкою, всебічно знаючих той вид обліку, який буде досліджуватися.

1. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : [монографія]. Житомир. : ЖДТУ, 2006. – 620 с.
2. Закон України «Про судову експертизу» №4038-ХІІ від 25 лют. 1994 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08 жовт. 1998 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Кримінально-процесуальний кодекс від № 1001-V 28 груд. 1960 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Меньша І. Ю. Сучасні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку з точки зору недосконалості законодавства щодо проведення судово-економічної експертизи / І. Ю. Меньша, Т. С. Журба [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.confcontact.com/20101224/8\\_mensha.php](http://www.confcontact.com/20101224/8_mensha.php)
6. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : [навч.- метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни.] / Г. Г. Мумінова-Савіна. - К.: КНЕУ, 2004. — 268 с.
7. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. - К. : Знання, 2005. – 276 с.
8. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : [навч. посіб.] / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005.
9. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : [учебник] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2001. – 638 с.