

УДК 657.92

*Ужва А. М. к.е.н., доцент, кафедри обліку і економічного аналізу
Миколаївського національного університету*

*Ротару Т. В. студентка 5 курсу факультету економіки Миколаївського
національного університету*

ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК СКЛАДОВОЇ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ

В умовах ринкових відносин питання, що пов'язані з сучасним станом судово-бухгалтерської експертизи в Україні, існуючими проблемами та пошуку шляхів їх подолання, удосконаленням і подальшим розвитком цієї сфери діяльності та самої професії експерта-бухгалтера, стали предметом глибокого економічного дослідження. Судово-бухгалтерська експертиза є самостійним джерелом доказів. У статті наведено певні сучасні моменти судово-бухгалтерської експертизи в Україні, висвітлені основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру, що існують в роботі експерта-бухгалтера, а також визначені необхідні заходи та шляхи їх вирішення, які спрямовані на перспективи розвитку професії експерта-бухгалтера. Питання про відповідальність - одне з основних юридичних питань, що підлягає вирішенню лише слідчим і судом на основі аналізу всіх обставин справи. Експерт має право досліджувати фактичне дотримання посадовими особами вимог нормативних актів у межах ведення бухгалтерського обліку, що не значить вирішення питання про відповідальність цих осіб, оскільки підставою для матеріальної відповідальності за нанесений збиток є провина працівника.

Ключові слова: експерт-бухгалтер, компетенція, відповідальність експерта-бухгалтера

Літ. 8.

Ротару Т.В., Ужва А.Н.

ПРОВЕДЕНИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ КАК СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

В условиях рыночных отношений вопросы, связанные с современным состоянием судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине, существующими проблемами и поиск путей их преодоления, совершенствованием и дальнейшим развитием этой сферы деятельности и самой профессии эксперта-бухгалтера, стали предметом глубокого экономического исследования. Судебно-бухгалтерская экспертиза является самостоятельным источником доказательств. В статье приведены некоторые современные моменты судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине, освещены основные проблемные вопросы теоретического и практического характера, существующие в работе эксперта-бухгалтера, а также определены необходимые мероприятия и пути их решения, направленные на перспективы развития профессии эксперта-бухгалтера. Вопрос об ответственности - одно из основных юридических вопросов, подлежит решению лишь следователем и судом на основе анализа всех обстоятельств дела. Эксперт имеет право исследовать фактическое соблюдение должностными лицами требований нормативных актов в пределах ведения бухгалтерского учета, не значит решения вопроса об ответственности этих лиц, поскольку основанием для материальной ответственности за нанесенный ущерб является вина работника.

Ключевые слова: эксперт-бухгалтер, компетенция, ответственность эксперта-бухгалтера

Rotaru T.V., Uzhva A.M.

CONDUCTING FORENSIC ACCOUNTING AS A COMPONENT OF ECONOMIC CONTROL

In terms of market relations issues related to the current state of forensic accounting in Ukraine, existing problems and find ways to overcome them, improvement and further development of the scope of the profession and expert accountant, became the subject of in-depth economic study. Accounting Forensic examination is an independent source of evidence. The article presents some aspects of modern forensic accounting in Ukraine, highlighted major issues of theoretical and practical nature that exist in the expert accountant, and identified the necessary measures and solutions aimed at professional development prospects expert accountant. The issue of responsibility - one of the main legal issues to be resolved only by the investigator and the court based on an analysis of the case. An expert may examine the actual compliance officers Regulations within accounting that does not mean the question of liability of such persons as the basis for liability for damaged is the fault of the employee.

Keywords: expert accountant, competence, responsibility expert accountant

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності вкрай суттєво змінили систему економічного контролю в Україні, важливою складовою якої є судово-

бухгалтерська експертиза. Основні факти господарського життя у багатьох випадках сполучені з ризиками можливих зловживань і розкрадань, чому сприяє корупція, а, внаслідок цього – безкарність. Боротьба з правопорушеннями в сфері економіки є однією з найважливіших проблем, що потребують спеціального дослідження. За умов трансформації економічних відносин в Україні загострюються проблеми функціонування структур власності, завзято продовжує своє існування криміналізація господарських і пов'язаних з ними відносин. Це обумовило поширення масштабів правопорушень у сфері економіки, збільшення «якісного» і кількісного росту злочинів економічного напрямку. Впровадження в практику бухгалтерського обліку господарської діяльності нових автоматизованих форм обліку призводить до зміни межі спеціальних бухгалтерських знань, що застосовуються при розслідуванні та судовому розгляді кримінальних справ про розкрадання майна. Експертиза в сучасних умовах збільшує свої науково-технічні можливості, розширює коло питань, що вирішуються нею. Проте треба підкреслити необхідність суворого дотримання експертом своєї компетенції й неприпустимість постановки на його вирішення правових питань.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Достатньо вагомий внесок у вивченні та вирішенні існуючих проблем різного характеру у судово-бухгалтерській експертизі зробили провідні українські та російські науковці та практики як економічного так і юридичного спрямування, зокрема: М.Ф. Базась [1], М.Т. Білуха, М.І. Камлик, М.Д. Корінько, Г.Г. Мумінова-Савіна, В.Д. Понікаров, О.Р. Росинська, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, В.М. Шарманська та ін. Аналіз останніх досліджень і публікацій виявив вагомі фахові роботи, які присвячені питанням методичного та організаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Серед таких авторів: Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорчук В.М., Пентюк І. К., а також Корінько М.Д., Бондар В.П., Перейминов Т.А.

Зазначені вище автори провели глибокі дослідження питання проведення судово-бухгалтерської експертизи та місця в ній експерта-бухгалтера, а також дослідили його права та обов'язки пр. проведенні перевірки. Проте, проведений комплексний та системний аналіз наукових літературних джерел вказує на існування ще досить багато проблемних питань, з якими стикаються як науковці, так і експерти-бухгалтери при проведенні експертного дослідження. Саме тому виникає потреба в їх вирішенні, або, хоча б, звести їх якомога до мінімуму.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на опрацювання даної теми слід відмітити, що й досі залишаються недостатньо дослідженими проблеми щодо ефективності результатів процесу судово-бухгалтерської експертизи, його якості, існування не дуже чітких підходів при формуванні та розвитку самої професії експерта-бухгалтера. Все це спонукає до пошуку альтернативних шляхів, визначення та застосування необхідних методів та підходів, які б сприяли вирішенню проблемних питань, що дещо наполегливо продовжують своє буття в сфері судово-бухгалтерської експертизи.

Мета наукової статті. Метою статті є висвітлення сучасного стану судово-бухгалтерської експертизи в Україні, розкриття найважливіших і гострих питань, що існують у професійній діяльності експерта-бухгалтера, визначення шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності.

Виклад основного матеріалу. Спеціальними є пізнання, які складаються із відомостей, що отримуються особами в процесі навчання і трудової діяльності, на базі вивчення визначеної галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла. Виходячи з правильного визначення спеціальних пізнань, необхідно вирішувати питання про компетенцію експерта, наявності в нього достатнього обсягу знань.

На практиці часто відбувається змішання технічних, економічних, технологічних і правових пізнань із бухгалтерськими.

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про судову експертизу» [4] судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання у певній галузі. Фахівці спеціалізованих державних установ і відомчих служб, що проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку та атестацію як судові експерти певної спеціалізації.

До виконання обов'язків судового експерта не можуть залучатися особи, визнані в установленому законом порядку недієздатними, а також ті, хто має судимість.

Експерт бухгалтер — це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю господарської діяльності, обов'язком якого є дослідження правильності віддзеркалення господарської діяльності підприємства в документах бухгалтерського обліку під час розслідування та розгляду кримінальних і цивільних справ.

Компетенція експерта - спільне поняття, яке включає спеціальні пізнання, однієї сторони, і правочинність за їх застосуванням, тобто сукупність прав і обов'язків, визначених кримінально-процесуальним законодавством, - з другої сторони [3].

Порушення компетенції експерта можуть мати місце при вторгненні експерта в чуже коло знань чи виконання ним функцій, що входять у компетенцію слідчого або суду. Такими порушеннями є:

- вирішення експертом правових питань, що мають відношення до суб'єктивної сторони складу злочину;

- самостійне з'ясування і збирання доказів шляхом одержання показань від обвинувачених та свідків.

Іноді експерти-бухгалтери намагаються вирішувати питання, що відносяться до компетенції фахівців інших галузей знань: економістів, технологів, будівельників, хіміків тощо.

Закон України «Про судову експертизу» (ст.13) і КПК (ст.77) [4] надають судовому експерту певні права. Зокрема, незалежно від виду судочинства експерт має право:

- знайомитися з матеріалами справи, які стосуються експертизи;
- порушувати клопотання перед слідчим (судом) про надання додаткових та нових матеріалів, необхідних для вирішення поставлених запитань;

- з дозволу особи або органу, які призначили експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих і судових дій, порушувати клопотання, що стосуються проведення експертизи, та ставити запитання особам, яких допитують;

- указувати у висновку експертизи на факти, які мають значення для справи, щодо яких йому не було поставлено запитань;

- у разі незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремий висновок експертизи;

- викладати письмово відповіді на запитання, які ставляться перед ним під час допиту;

- оскаржувати в установленому порядку дії та рішення особи або органу, які призначили експертизу, що порушують права експерта або порядок проведення експертизи.

Скарги на дії і рішення органів дізнання або слідчого експерт може направити прокурору. Чинне законодавство надає прокурору три доби для розгляду скарги і відповіді експерту. У разі відхилення скарги експерта у відповіді мають бути чітко сформульовані причини, згідно з якими її визнають безпідставною. Скарга на рішення і дії прокурора подається вищому органу прокуратури.

Експерту забороняється:

- проводити експертизу без письмової вказівки керівника експертної установи (її структурного підрозділу), за винятком експертиз, доручених йому безпосередньо після слідчого розгляду, в якому він брав участь як спеціаліст, а також експертиз, які проводяться під час судового розгляду;

- самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені у наданих йому матеріалах неоднозначно;

- розголошувати без дозволу прокурора, слідчого, особи, яка провадить дізнання, дані попереднього слідства чи дізнання;

- вступати в контакти, не передбачені порядком проведення експертизи, з будь-якими особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано стосуються експертизи;

- зберігати кримінальні, цивільні та арбітражні справи, а також речові докази й документи, що є об'єктами експертизи, поза службовим приміщенням.

За допущені порушення під час проведення експертизи, що не призвели до кримінальної чи адміністративної відповідальності, штатний співробітник експертної установи може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності, а позаштатний — звільнений з посади позаштатного експерта.

Відповідно до ст. 12 Закону України «Про судову експертизу» [4] і ст. 77 КПК України на експерта покладаються такі обов'язки:

- узяти до виконання доручену йому експертизу;

- повідомити в письмовій формі особу або орган, які призначили експертизу, про неможливість її проведення, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта (спеціаліста) або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого запитання, а витребувані додаткові матеріали не були одержані;

- з'явитися за викликом особи або органу, які призначили експертизу, для допиту з приводу проведеної експертизи або для повідомлення про неможливість її проведення;

- заявити самовідвід за наявності передбачених законом обставин;

- з дозволу особи або органу, які призначили експертизу, проводити дослідження в присутності підозрюваного, обвинуваченого, підсудного чи сторін у цивільних та господарських справах;

- на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати пояснення даного ним висновку.

Експерт бухгалтер зобов'язаний заявити про самовідвід у разі, якщо він:

1. Особисто, прямо чи посередньо зацікавлений у наслідках справи.

2. Є родичем сторін або інших осіб, що беруть участь у справі.

3. Перебуває в особистих відносинах з особами, які беруть участь у справі.

4. Перебуває або перебував у службовій або іншій залежності від сторін, інших осіб, що беруть участь у справі.

5. Проводив ревізію, матеріали якої лягли в основу порушення даної справи.

6. Виявив некомпетентність.

7. Приховав обставини, що викликають сумнів у його неупередженості [5].

На цих самих підставах експерт зобов'язаний заявити про свій самовідвід. Причому, цей обов'язок лежить на експерті й тоді, коли він особисто вважає, що вказані вище обставини не є перепонами для його участі в справі.

Експерт бухгалтер не повинен давати висновки з питань, що виходять за межі його компетенції.

У таких випадках, а також, коли недосить наданих йому даних, експерт має в письмовій формі повідомити слідчого або суд про неможливість зробити висновок.

Фактичні дані встановлюються як бухгалтерськими документами, так й іншими матеріалами справи. Фактичні дані встановлюються показаннями свідків, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій та іншими документами.

Протоколи слідчих і судових дій можуть засвідчувати обставини й факти, встановлені при огляді, обшуку, вилученні, при проведенні експерименту та інших дій. Протоколи вилучення або обшуку, які мають відомості про бухгалтерські операції, допоможуть експертові визначити джерело походження бухгалтерських документів, вилучених на підприємстві або у посадових осіб та достовірність здійснення господарських операцій [1].

Акти документальної ревізії для експерта-бухгалтера відіграють подвійну роль:

- по-перше, вони є джерелом отримання необхідних для експерта даних, які він використовує при складанні висновку;

- по-друге, необхідно перевіряти обґрунтованість висновків ревізії. При цьому експерт-бухгалтер не пов'язаний оцінкою фактів, наданих ревізором.

Експерт-бухгалтер може враховувати показання звинувачених, свідків, потерпілих про факти, які допомагають йому встановлювати обставини, що належать з'ясуванню за допомогою бухгалтерської експертизи.

Важливе значення для експерта-бухгалтера мають висновки експертів іншої спеціальності. У багатьох випадках без цих висновків неможливо визначити суму збитку, період його утворення, а також дати характеристику стану бухгалтерського обліку.

Що ж стосується неофіційних облікових документів матеріально відповідальних осіб ("чорнових записів"), то вони використовуються для порівняння з даними бухгалтерського обліку. Іноді, якщо дозволяє система записів у них, за ними можливо робити розрахунки, аналіз руху товарно-матеріальних цінностей, враховувати їх при визначенні розміру нестач та часу їх утворення. Таке відношення експерта до неофіційних записів можливе лише при наявності двох умов:

- якщо надходження їх і утримання зафіксовано в суворо встановленому законом порядку (тобто коли їх походження відбито в матеріалах справи, дані, що містяться в них, підтверджені доказами, які прийняті органом розслідування й судом як достовірні та підлягають дослідженню);

- якщо про це слідчим й судом поставлені запитання.

Судовий експерт несе відповідальність: за злісне ухиляння від прибуття до суду, в органи попереднього слідства або дізнання за ст. 1853 або ст. 1854, ч. 2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також за надання завідомо неправдивих висновків або за відмову без поважних причин від виконання обов'язків, які покладені на нього гідно зі ст. 178 або ст. 179 Кримінального кодексу України.

Процесуальні права експерта встановлюють також Кримінально - процесуальним кодексом України, Кодекс адміністративного судочинства України, і є більш розширеними, ніж права експерта, що закріплює Кодекс України про адміністративні правопорушення. Отже, як показує аналіз даних процесуальних кодексів, вони значно збільшують коло повноважень експерта у кримінальному та адміністративно - судовому процесі. На нашу думку, за аналогією з Кодекс адміністративного судочинства України в закріплює Кодекс України про адміністративні правопорушення доцільно закріпити спеціальні права експерта при проведенні експертизи за участю кількох експертів: радитись між собою, у разі незгоди з іншими членами експертної комісії скласти окремий висновок.

Судовий експерт на підставах і в порядку, передбачених чинним законодавством, може бути притягнений до дисциплінарної, адміністративної, матеріальної і кримінальної відповідальності.

Таким чином, за допомогою експертів бухгалтерів досліджуються ті операції, в яких фіксуються лише окремі сторони фінансово-господарської діяльності.

Ураховуючи межі компетенції експерта бухгалтера, перед ним не мають ставитися запитання, які потребують:

- аналізу всіх результатів господарської діяльності, економічної обґрунтованості проведених господарських операцій, порядку організації фінансування, використання оборотних коштів, оцінки діяльності фінансових органів та банків;

- визначення доцільності проведення господарських операцій;

- установлення винних осіб;
 - правової оцінки дій посадових осіб.
- Обов'язки керівника експертної установи:
- організаційне забезпечення виконання експертиз;
 - матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз;
 - дотримання законодавства та нормативних актів з питань експертизи;
 - контроль за своєчасним проведенням експертизи.

Експерт не має права займатися збором матеріалів, що необхідні йому для надання висновку. Якщо з'ясується, що наданих матеріалів недостатньо для вирішення поставлених перед експертом-бухгалтером питань, то він має право подати клопотання (як в усній, так і у письмовій формі) про надання йому додаткових матеріалів. У випадку невиконання цього клопотання, коли матеріали взагалі не дозволяють вирішити питання, експерт повинен у письмовій формі повідомити орган, що призначив експертизу, про неможливість надати висновок [3].

Діючи в межах своїх спеціальних знань, експерт-бухгалтер у процесі дослідження документів бухгалтерського обліку дає оцінку їм і на цій основі встановлює факти, що пов'язані із здійсненням бухгалтерського обліку, обґрунтованістю відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Ставлення експерта-бухгалтера до інших матеріалів справи відрізняється від дослідження ним документів бухгалтерського обліку. Експерт може використовувати дані, встановлені іншими матеріалами справи; вони враховуються при аналізі й оцінці операцій бухгалтерського обліку, використовуються при формулюванні відповідей на поставлені питання. Проте дослідження експертом-бухгалтером цих матеріалів обмежене його спеціальними знаннями і предметом експертизи. Експерт враховує їх, коли вони прийняті слідчим або судом як докази. Право експерта досліджувати і використовувати такі матеріали справи не означає, що він може входити в оцінку самих джерел, засобів доведення, наприклад, оцінювати слушність організації проведення ревізії та компетентність осіб, що входять до складу ревізійної комісії, правдивість чи хибність показань свідків, звинувачуваних, потерпілих, обґрунтованість висновків інших експертів тощо. Відповіді на такі питання виходять за межі компетенції експерта.

Правильне використання матеріалів справи допомагає експерту-бухгалтеру з'ясувати обставини, що пов'язані з процесом оформлення облікових документів за їх призначенням, умови, за яких вони були потім представлені, а також одержати відомості про етапи проходження документів у системі бухгалтерського обліку і про здійснені на їх підставі дії (наприклад, про розрахунки з дебіторами і кредиторами, підзвітними особами тощо). Тільки використовуючи всі матеріали справи, що мають відношення до предмета експертизи, експерт може провести повне дослідження і дати вичерпні відповіді на поставлені питання. Ця мета залишиться не досягнутою, якщо експерта обмежити документами бухгалтерського обліку і висновками інших експертів, заборонити йому враховувати показання свідків, звинувачуваних, потерпілих тощо.

Говорити про пряму відповідальність судових експертів досить складно, оскільки судова-експертна діяльність в основному регламентується адміністративно-правовим методом, а законодавством України передбачено кримінальну відповідальність за надання свідомо неправдивого висновку.

Слід зазначити, що підбір судових експертів та підтвердження їх кваліфікації – прерогатива судових органів. У разі якщо наданий експертом висновок порушує права позивача або відповідача, адвокат будь-якої сторони може звернутися із заявою до суду з проханням призначити нову експертизу [6].

Висновки та перспективи подальших досліджень в даному напрямку. Таким чином з розглянутою темою вище, можна зробити висновки про те, що чинне адміністративно-процесуальне законодавство України, лише у загальних рисах окреслює права та обов'язки експерта у провадженні у справах про адміністративні правопорушення, не конкретизуючи їх. Обмеженість цих елементів правового статусу експерта свідчить про необхідність розширення кола прав та обов'язків даного суб'єкта провадження у справах про адміністративні правопорушення, який хоча і не є головним при вирішенні справ, проте активно сприяє її правильному вирішенню. Подальше наукове дослідження теоретичних та практичних аспектів як прав і обов'язків експерта в провадженні у справах про адміністративні правопорушення, так і інших елементів його правового статусу, вироблення конкретних пропозицій щодо вдосконалення законодавства будуть сприяти підвищенню законності, ефективності, обґрунтованості і рішень щодо провадження у справах про адміністративні правопорушення зокрема, так і в сфері адміністративно – правових відносин взагалі. Слід зазначити, що в Україні на даний час нормативно-правове забезпечення є недосконалим, а саме воно не містить певних нормативів, що стосується судового експерта-бухгалтера, а ґрунтується на засадах класичного бухгалтерського обліку, тому потребує специфічних нормативних документів де буде визначено детально певні права, обов'язки та відповідальність експерта-бухгалтера.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

1. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Базась М.Ф. – К. : МАУП, 2007. – 488 с.
2. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Гуцаленко, Л.Г. Михальчишина, В.М. Сидорук, І.К. Пентюк. – К. : Центр учбової літератури, 2011. - 350 с.
3. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія. Навч. Посіб. / Н.Я.Дондик, Г.П. Дондик - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 208 с.
4. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч.-метод. посіб/ Г.Г. Мумінова-Савіна.— К.: КНЕУ, 2012. — 268 с.
6. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації / Н. Сторожук // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал . – 2009 . – №6 . – С. 43-49.
7. Судова бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за редакцією д.е.н. М.Д. Корінька. – К. : ТОВ «Типографія «Клякса», 2012 р. – 432 с.
8. Шарманська В.М. Судова бухгалтерія : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів / В.М. Шарманська, С.О.Шарманська, І.В. Головка – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.