

гає в забезпеченні відповідності діяльності вимогам чинних нормативних актів, а також у забезпеченні достовірності звітності підприємства.

Доцільно доповнити вищенаведену класифікацію такими ознаками, як суб'єкт та об'єкт здійснення контролю, обсяг контрольних заходів. Відображення в класифікації потребують також ознаки, що висвітлюють наявність ризиків банкрутства. Суб'єкти внутрішнього контролю в залежності від рівня керівництва та рішень, які вони приймають у повсякденній діяльності підприємств холдингу «Метінвест», наведено в табл. 1.

Для менеджерів і власників внутрішній контроль має принципове значення – допомагає оцінити виконання поставлених цілей виробничо-господарської діяльності. Для наглядового органу мета ефективного внутрішнього контролю в першу чергу полягає в забезпеченні відповідності діяльності вимогам чинних нормативних актів, а також у забезпеченні достовірності звітності підприємства.

Доцільно доповнити вищенаведену класифікацію такими ознаками, як суб'єкт та об'єкт здійснення контролю, обсяг контрольних заходів. Відображення в класифікації потребують також ознаки, що висвітлюють наявність ризиків банкрутству.

Ризик-апетит – це ступінь ризику, який підприємство вважає для себе прийнятним у процесі досяг-

нення своїх цілей. Загрози банкрутства вимагають створення системи управління ризиками.

Висновки. Розглянуто переваги та недоліки моделі ризик-орієнтованого аудиту з метою визначення доцільності його впровадження в процес реструктуризації діяльності підприємства в умовах кризи. Визначено напрями роботи внутрішнього аудиту при впровадженні процесу реструктуризації. Наведено етапи роботи відділу внутрішнього аудиту на підприємствах холдингу при виникненні загрози банкрутства та при подальшому процесі реструктуризації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
2. Социальный отчет группы «МЕТИНВЕСТ» за 2012–2013 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.metinvestholding.com/upload/metinvest/content>.
3. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: [монографія] / Т.О. Каменська; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.
4. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкту господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту // Т.О. Каменська, О.Ю. Редько. – К.: НАСОА, 2013.

УДК 330.837:[340.69:657]

Стельмах Н.Є.

*молодший науковий співробітник відділу кредитування,
страхування та фінансів підприємств*

Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ

У статті розглянуто основні положення інституціональної теорії та на її основі визначено «економічні інститути». Здійснено критичну оцінку критеріїв інститутів й доведено об'єктивність існування судово-бухгалтерської експертизи як соціально-економічного інституту.

Ключові слова: інститут, бухгалтерська експертиза, соціально-економічний інститут, формальні інститути, інституції.

Стельмах Н.Е. БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

В статье рассмотрены основные положения институциональной теории и на ее основе определены «экономические институты». Осуществлена критическая оценка критериев институтов и доказана объективность существования судебно-бухгалтерской экспертизы как социально-экономического института.

Ключевые слова: институт, бухгалтерская экспертиза, социально-экономический институт, формальные институты, институты.

Stelmah N.Ye. THE ACCOUNTING EXPERTISE AS A SOCIAL AND ECONOMIC INSTITUTION

The article considers main provisions of the institutional theory and defines the concept of «economic institutions». Executed the critical evaluation of criteria of institutions and proved the objective existence of forensic accounting expertise as a social and economic institution.

Keywords: institute, accounting expertise, social and economic institution, formal institutions, institution.

Постановка проблеми. Економічна наука в ХХ ст. найбільше приростала інституціональною теорією в усіх її проявах та доктринах. Незважаючи на відсутність загальноприйнятого визначення сутності поняття «інститут», більшість дослідників економіки та всіх сфер, з нею пов'язаних, віддає перевагу визначенню Дж. Ходжсона: «Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які є «десь ззовні», і суб'єктивні пружини людської діяльності «в головах людей» [1, с. 13]. Саме «інститути», як стійкі параметри людської поведінки, і слугують базисом усєї різноманітності економічного та соціального життя.

Завдяки інституціональній теорії, ми як належне сприймаємо поняття: «інститут освіти»; «інститут права»; «інформаційні інститути» і т. д. За такою ж аналогією формулюємо словосполучення «інститут бухгалтерської експертизи». Проте у професійній та науковій літературі останнє зустрічається вкрай рідко.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження інституційної теорії та її ролі у формуванні інституту бухгалтерського обліку здійснювали такі вчені, як Я.В. Соколов, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.М. Петрук, С.Ф. Легенчук. Проте вони

не розглядали бухгалтерську експертизу як інститут, що визначає актуальність дослідження.

Мета статті полягає у теоретичному обґрунтуванні на засадах сучасних економічних теорій та професійної практики, сприйняття сутності бухгалтерської експертизи як соціально-економічного інституту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на те що інституціональний напрям економічних та соціологічних досліджень останніми роками набув достатнього розвитку, зміст поняття «соціально-економічний інститут» залишається нечітко визначеним.

Існує кілька підходів до визначення цього поняття. Згідно з першим, інститут – це сукупність формальних організацій, які задовольняють суспільну потребу. В економіко-соціологічних дослідженнях таке визначення практично не застосовується. Згідно з другим тлумаченням, інститути являють собою сукупність встановлених у відповідних сферах правил гри та діючих відповідно до цих правил соціальних суб'єктів, у першу чергу – організаційних структур. Інше тлумачення акцентує увагу на результатах функціонування інституту, ототожнюючи це поняття з «відносно усталеними типами і формами соціальної практики, завдяки яким організується суспільне життя, забезпечується усталеність зв'язків та відносин у рамках соціально організованого суспільства» [1].

Найбільш перспективним для розвитку економіко-соціологічних досліджень є визначення інституту в рамках теорії нового інституціоналізму, де він розглядається як комплекс правил, принципів, норм, установок, які регулюють різні сфери людської діяльності. Представник цього напрямку Д. Норт вважає, що інституції – «це правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, що структурують повторювані взаємодії між людьми» [2].

Виходячи з цього, економічні інститути можна охарактеризувати як сукупність формальних та неформальних норм і правил, які регулюють поведінку людей в економічній сфері діяльності. Переваги цього підходу в тому, що чітко можна розрізнити і порівняти поняття «економічний інститут» та «економічна організація». Економічні організації – це суб'єкти, які функціонують за інституціональними правилами, але й мають певний ступінь свободи вибору своєї поведінки. Причому ступінь їх підпорядкування правилам залежить від рівня інституціонального контролю.

Таким чином, економічні інститути слід розуміти не як жорсткі обмежувальні структури, а гнучкі структури, що трансформуються під впливом дій. Вироблення правил, що діють у соціально-економічному просторі, це і є створення інституцій. В економічній сфері інституціональні структури повинні обмежувати учасників у процесі обміну, щоб запобігти обману і порушенням, які обіцяють зиск для однієї сторони і витрати для іншої. Такі інститути охоплюють сформовані системи договірних прав, взаємних зобов'язань, гарантій, торгових марок, моніторингу, а також механізм втілення правових норм у життя.

Економічні інститути з'являються в суспільстві завдяки тому, що люди в соціальних групах намагаються реалізувати свої потреби спільно. У ході суспільної практики вони знаходять деякі прийнятні зразки, шаблони поведінки, які поступово через повторення та оцінку перетворюються в стандартизовані звичаї та звички. Протягом деякого часу ці

шаблони та зразки поведінки підтримуються суспільною думкою, приймаються та узаконюються. На цій основі розробляється система санкцій. Наприклад, банки як елемент інституту бізнесу розвивалися як потреба в нагромадженні, переміщенні, запозиченні та відкладанні грошей і в результаті перетворилися на самостійний інститут.

Очевидно, що інститути істотно розрізняються за ступенем своєї економічної ефективності. Деякі з них сприяють продуктивній діяльності через накопичення капіталу, розширення випуску продукції, освоєння нових ринків і виробничі інновації. Це, як правило, інститути, які передбачають чітку специфікацію прав власності, конкуренцію і надійність контрактних відносин.

Як відомо, судово-бухгалтерська експертиза розглядає наслідки конкретних ситуацій не тільки господарської діяльності, але й взаємовідношення підприємств з інституційним середовищем з приводу його інтеграції в соціально-економічному просторі. Оскільки судово-бухгалтерська експертиза знаходиться на перетині бухгалтерського обліку та права, то необхідно її розглядати з двох аспектів.

Професор В.М. Жук розглядає бухгалтерський облік в якості важливого соціально-економічного інституту, що забезпечує довіру і керованість роботи суб'єктів господарювання, державних і громадських установ [3].

Право як соціальний інститут наказує індивідам правила поведінки і вказує систему санкцій, спрямованих на те, щоб домогтися неухильного виконання цих правил.

Нині право – один з найбільш складних і разом з тим важливих видів соціальних інститутів, які визначають стійкі зразки поведінки людини. Цей соціальний інститут являє собою систему соціальних норм і відносин, що охороняються силою держави.

Функції права полягають у регламентуванні та регулюванні:

- норм, стандартів поведінки в усіх сферах суспільного життя;
- заходів і форм розподілу праці та його продуктів між членами суспільства (цивільне право, трудове право);
- організації та діяльності державного механізму (конституційне право, державне право, адміністративне право);
- міжособистісних стосунків у сім'ї (сімейне право);
- відносин між державами, які створюються шляхом угод між ними (міжнародне право).

Як соціальний інститут право має й ідеологію – систему ідей, яка обґрунтовує дії працівників органів права в тій чи іншій ситуації. Ідеї справедливості, юридичної рівності осіб перед законом, загальність і обов'язковість юридичних норм для всіх, законність, культура правосуддя виступають в якості основних при розробці філософії та ідеології права в демократично влаштованому цивілізованому суспільстві.

Будь-який інститут характеризується наявністю певної мети, засобів її досягнення, функцій, норм, стимулів. Так, метою судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин справи, що розслідується слідчими органами чи розглядається в суді.

Засобами досягнення цієї мети є наявність кваліфікованих працівників (експертів), які досліджують матеріали справи та надають експертний висновок.

Як відомо, судово-бухгалтерська експертиза виконує інформаційну, пізнавальну та кримінологічну функції.

Відповідно до інституціональної теорії, складові інститутів (неформальна, формальна, організаційна, державна та наддержавна) взаємопов'язані та утворюють ієрархічну систему (рис. 1).

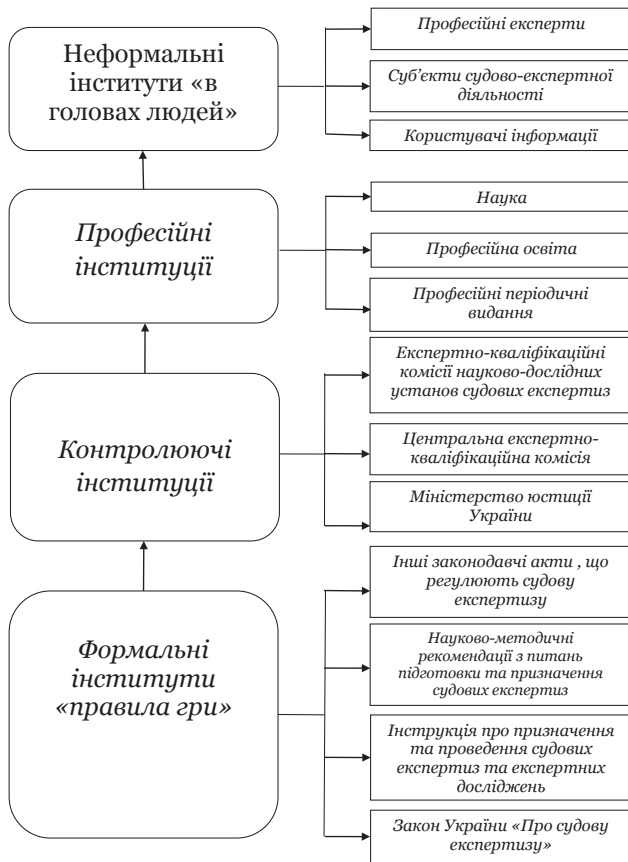


Рис. 1. Класифікація та ієрархія складових інституційного забезпечення розвитку судової експертизи

Судово-бухгалтерську експертизу можна охарактеризувати як формальний, так і як неформальний інститут. Як формальний інститут бухгалтерська експертиза має свої «правила гри».

Законодавство. До основних законодавчих актів, які регулюють судово-експертну діяльність взагалі та судово-бухгалтерську експертизу зокрема, належать:

- Закон України «Про судову експертизу»;
- Кримінальний кодекс України (ст. 384 «Завідомо неправдиве показання», ст. 365 «Відмова свідка від дачі показань або експерта чи перекладача від виконання покладених на них обов'язків»);
- Кримінальний процесуальний кодекс (ст. 69 «Експерт», ст. 70 «Відповідальність експерта», ст. 79 «Підстави для відводу спеціаліста, перекладача, експерта, секретаря судового засідання», ст. 84 «Докази», ст. ст. 101–102 «Висновок експерта», ст. 122 «Витрати, пов'язані із залученням потерпілих, свідків, спеціалістів, перекладачів та експертів»);
- Цивільний процесуальний кодекс України (ст. 53 «Експерт», ст. 57 «Докази», ст. 66 «Висновок експерта», ст. 86 «Витрати, пов'язані із залученням свідків, спеціалістів, перекладачів та проведенням судових експертиз», ст. 143 «Порядок призначення експертизи», ст. 144 «Ухвала суду про призначення експертизи», ст. 145 «Обов'язкове призначення експертизи», ст. 146 «Наслідки ухилення від участі в експертизи»);

пертизи», ст. 47 «Проведення експертизи та висновок експерта», ст. 148 «Комісійна експертиза», ст. 149 «Комплексна експертиза», ст. 150 «Додаткова і повторна експертиза», ст. 171 «Роз'яснення прав та обов'язків експерта. Присяга експерта», ст. 189 «Дослідження висновку експерта»).

– Господарський процесуальний кодекс України (ст. 31 «Участь у судовому процесі судового експерта», ст. 41 «Призначення і проведення судової експертизи», ст. 42 «Висновок судового експерта», ст. 48 «Визначення розміру сум, що підлягають сплаті за проведення судової експертизи та послуги перекладача»); а також законодавство, що регулює підприємницьку діяльність, оподаткування та бухгалтерський облік (Закон України «Про підприємництво», Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та ін.).

За Нортон, в інституціональній ієрархії найпершими є формальні інститути – «правила гри». У нашому дослідженні це законодавство з регулювання судової експертизи та бухгалтерського обліку, П (С)БО та затверджені Мінфіном методичні рекомендації, роз'яснення стосовно П (С)БО. Як показує практика, формальні інститути в Україні, зокрема бухгалтерського обліку і, як наслідок, судово-бухгалтерської експертизи, швидко змінюються за активної участі зовнішніх чинників («західних партнерів»).

Неформальні інститути, як стереотипи, звички і т. п. у «головах» професійної спільноти бухгалтерів, незалежних аудиторів, власників, менеджерів, аналітиків та інших користувачів бухгалтерської інформації є, з точки зору інституціональної теорії, найбільш стійкими до змін. Формальні інститути «десь ззовні» можуть відносно швидко змінюватись під впливом реформ, при цьому неформальні інститути довго залишаються сталими і характеризуються повільнішими та поступовими змінами.

Неформальні інститути судово-бухгалтерської експертизи – це:

- професійні експерти;
- суб'єкти судово-експертної діяльності;
- користувачі інформації.

– Також, розглядаючи судово-бухгалтерську експертизу через призму процесуальної складової, можна виділити інститут судових експертиз, зокрема судово-бухгалтерської, у складі інституту судової системи.

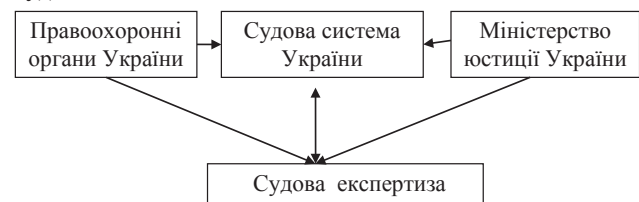


Рис. 2. Взаємодія судової експертизи виконавчими та судовими органами влади

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державний захист суддів, працівників апарату суду і працівників правоохоронних органів», правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, органи охорони державного кордону, органи доходів і зборів, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції [4].

Всі вищепераховані інституції в міру своїх повноважень беруть участь у забезпеченні функціонування інституту судових експертиз. Зокрема, прокуратура України становить єдину систему, на яку покладається підтримання державного обвинувачення в суді, представництво інтересів громадянина або держави в суді у випадках, визначених законом, нагляд за додержанням законів органами, які проводять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство, нагляд за додержанням законів при виконанні судових рішень у кримінальних справах, а також при застосуванні інших заходів примусового характеру, пов'язаних з обмеженням особистої свободи громадян [5].

Органи внутрішніх справ – це правозахисні органи державної виконавчої влади, які беруть участь у здійсненні функцій держави, спрямованих на забезпечення законності та правопорядку, захист від протиправних посягань на життя, здоров'я, права та свободи громадян, власність, природне середовище, інтереси суспільства та держави.

Відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів України, Міндоходів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок); забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [6].

Державний фінансовий контроль – комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

Державна служба боротьби з економічною злочинністю – це підрозділ кримінальної міліції Міністерства внутрішніх справ, який бере участь у формуванні та забезпеченні реалізації державної політики у сфері боротьби із злочинністю, захисту економіки та об'єктів права власності.

– Своєчасне припинення злочинів у сфері економіки та запобігання їм.

– Аналіз, прогнозування криміногенних процесів у сфері економічної діяльності та своєчасне інформування про них керівництва МВС України та інших органів виконавчої влади.

– Виявлення та припинення фактів порушення прав інтелектуальної власності.

– Виявлення причин і умов, які сприяють учиненню правопорушень у сфері економіки, та вжиття заходів щодо їх усунення.

Під час розслідувань та судових розглядів кримінальних справ нерідко виникає потреба у застосу-

ванні фахових знань з економіки та бухгалтерського обліку. На практиці вони використовуються як залучення фахівців до слідчих і судових дій та проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Судово-бухгалтерська експертиза є засобами доказу в кримінальній справі, що передбачені та регламентовані кримінально-процесуальним кодексом України. На цьому етапі відбувається дослідження зібраних у справі матеріалів, зокрема даних бухгалтерського, податкового, статистичного обліку та звітності, їх аналізі та узагальненні у висновках експертів.

Характер та обсяг експертного дослідження визначається питаннями, які слідчий (суд) передає на розгляд експерту.

Експерт бере участь у процесі доказування, а його права й обов'язки чітко визначені процесуальним законом.

Міністерство юстиції України (Мін'юст України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Мін'юст України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної правової політики, політики з питань банкрутства та використання електронного цифрового підпису, з формування та забезпечення реалізації політики у сфері архівної справи, діловодства та створення і функціонування державної системи страхового фонду документації, у сфері нотаріату, у сфері виконання кримінальних покарань, у сфері захисту персональних даних, у сфері організації примусового виконання рішень судів та інших органів (посадових осіб), з питань державної реєстрації актів цивільного стану, з питань державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, з питань державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, з питань реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, статутів, друкованих засобів масової інформації та інформаційних агентств як суб'єктів інформаційної діяльності.

Мін'юст України організовує, відповідно до законодавства, експертне забезпечення правосуддя та проведення науково-дослідних робіт у галузі судової експертизи; забезпечує організацію роботи Центральної експертно-кваліфікаційної комісії при Міністерстві юстиції України і Науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України; присвоює кваліфікацію судового експерта фахівцям, які не є працівниками державних спеціалізованих установ, видає свідоцтво встановленого зразка та здійснює контроль їх діяльності; зупиняє дію або анулює свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта; забезпечує ведення Державного реєстру атестованих судових експертів та Реєстру методик проведення судових експертиз; спрямовує і контролює діяльність науково-дослідних установ, які проводять судову експертизу та належать до сфери управління Мін'юсту України, здійснює нормативно-методичне забезпечення їх діяльності; координує діяльність міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з питань розвитку судової експертизи; забезпечує організацію роботи Координаційної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України [7].

Усі ці органи виконавчої та судової влади є формальними інститутами і саме їх взаємодія з формальними та неформальними інститутами бухгалтерського

обліку формують своєрідну надбудову – інститут судово-бухгалтерської експертизи.

Висновки. Розглянувши основні положення інституціональної теорії та оцінивши судову експертизу через її призму, доведено, що судова експертиза та її сегмент – судово-бухгалтерська експертиза – мають ознаки інституту, а саме: окремі «правила гри», специфічну організацію діяльності, специфічну соціо-психологічну відповідальність (неформальні інститути), що характеризується як соціально-економічний інститут.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Социальный институт / Социология: Словарь-справочник. – М.: Наука, 1990. – Т. 1. – С. 157.
2. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение / Д. Норт // THESIS. – 1993. – Т. 1. – Вып. 2. – С. 73.
3. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.
4. Про державний захист суддів, працівників апарату суду і працівників правоохоронних органів: Закон України від 23.12.1993 р. № 3781-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3781-12/ed20151107>.
5. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20140515>.
6. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18.03.2013 р. № 141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61>.
7. Про Міністерство юстиції України: Положення від 06.04.2011 р. № 395/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U395_11.html.