

Н.Є. СТЕЛЬМАХ*(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)*

Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи в ринкових умовах господарювання

Судово-бухгалтерська експертиза є важливим засобом збору доказів при розгляді багатьох кримінальних і цивільних справ. Кваліфікований висновок експерта-бухгалтера сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Стаття присвячена розкриттю економіко-правової сутності судово-бухгалтерської експертизи з позиції бухгалтерського обліку. На основі аналізу функцій бухгалтерського обліку розкрито витоки судово-бухгалтерської експертизи. Проаналізовано підходи науковців до трактування сутності судово-бухгалтерської експертизи як науково-пізнавальної діяльності, що дозволило автору сформулювати власне бачення місця і ролі судово-бухгалтерської експертизи в ринкових умовах господарювання. Акцентовано увагу на звуженому сприйнятті більшістю вчених економіко-правової сутності судово-бухгалтерської експертизи, що проявляється у використанні поняття «судово-бухгалтерська експертиза», яке дублює загальне поняття судової експертизи подане в Законі України «Про судову експертизу».

Ключові слова: бухгалтерський облік, судово-бухгалтерська експертиза, висновок експерта-бухгалтера, дослідження фінансово-господарської діяльності.

Н.Е. СТЕЛЬМАХ*(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)*

Экономико-правовая сущность судебно-бухгалтерской экспертизы в рыночных условиях хозяйствования

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством сбора доказательств при рассмотрении многих уголовных и гражданских дел. Квалифицированное заключение эксперта-бухгалтера способствует установлению объективной истины и вынесению справедливого судебного решения. Статья посвящена раскрытию экономико-правовой сущности судебно-бухгалтерской экспертизы с позиции бухгалтерского учета. На основе анализа функций бухгалтерского учета раскрыты истоки судебно-бухгалтерской экспертизы. Проанализированы подходы ученых к трактовке сущности судебно-бухгалтерской экспертизы как научно-познавательной деятельности, что позволило автору сформировать собственное видение места и роли судебно-бухгалтерской экспертизы в рыночных условиях хозяйствования. Акцентируется внимание на суженном восприятии большинством ученых экономико-правовой сущности судебно-бухгалтерской экспертизы, что проявляется в использовании понятия «судебно-бухгалтерская экспертиза», которое дублирует общее понятие судебной экспертизы, представленное в Законе Украины «О судебной экспертизе».

Ключевые слова: бухгалтерский учет, судебно-бухгалтерская экспертиза, заключение эксперта-бухгалтера, исследования финансово-хозяйственной деятельности.

N.Ye. STELMAH*(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)*

Economic and Legal Nature of Forensic Accounting Expertise in the Market Economy

Forensic accounting expertise is an important tool for accumulation of evidences when considering many criminal and civil cases. A qualified expert opinion of accountant facilitates to establishment of objective truth and adoption of a fair judgment. The article is dedicated to disclosure of economic and law content of forensic accounting

Бухгалтерський облік

expertise from the accounting positions. Based on accounting functions analysis, the origins of forensic accounting expertise are revealed. The scholars' approaches to the interpretation of the essence of forensic accounting expertise as a research and learning activity are being analyzed, that allowed the author to create own vision of the place and role of forensic accounting expertise in market conditions. Attention is focused on narrower perception by majority of scholars of law and economic essence of forensic accounting expertise, which appears in the use of meaning 'forensic accounting expertise' which duplicates the general concept of legal expertise given in the Law of Ukraine 'On legal expertise'.

Keywords: *bookkeeping accounting, forensic audit, accountant expert opinion, financial and operational activities research.*

Актуальність теми дослідження. З розвитком ринкових відносин все більшого значення набуває судово-бухгалтерська експертиза в практиці кримінального, цивільного та арбітражного процесу. Останнім часом особливо часто потрібне застосування судово-бухгалтерської експертизи у справах податкових спорів і спорів про виконання зобов'язань сторонами цивільно-правових угод.

Відповідно до процесуального законодавства більшість питань економічного характеру, необхідність вирішення яких стоїть перед слідчими або судовими органами, вирішуються шляхом проведення судово-бухгалтерських експертиз.

Однак, у даний час більшість вчених і практиків оперують поняттям «судово-бухгалтерська експертиза», яке дублює загальне поняття судової експертизи в Законі України «Про судову експертизу». Відтак у зв'язку із широким застосуванням судово-бухгалтерської експертизи виникає потреба у визначенні її економіко-правової сутності в ринкових умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-практичних засад судово-бухгалтерської експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання теорії, організації та методики судово-бухгалтерської експертизи знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, М.І. Камлика, В.О. Шевчука; зарубіжних вчених: Т.М. Арзуманяна, Г.А. Атанесяна, А.М. Белова, Б.А. Бор'яна, Н.Г. Гаджиева, Т.М. Дмитрієнко, С.Ф. Іванова, М.М. Ласкіна, І.Л. Петрухіна, В.Д. Понікарова, П.Ю. Пошюнаса, О.М. Ромашова, С.П. Фортинського, С.Г. Чаадаєва, В.В. Шадріна, О.Р. Шляхова.

Не применшуючи важливості напрацювань згаданих вчених, необхідно зазначити, що вони розглядають судово-бухгалтерську експертизу як складову економічної експертизи. Тому **метою нашого дослідження** є розкриття економіко-правової сутності судово-бухгалтерської експертизи з позиції бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Історично склалося так, що судово-бухгалтерська експертиза застосовувалась в окремих випадках і слугувала інструментом підтвердження чи спростування складу злочину. Особливістю цього процесу при вивченні обставин господарських спорів і економічних злочинів є необхідність використання не лише в юридичних, але й економічних, зокрема бухгалтерських, знань.

Серед їх сукупності в процесі розслідування найважливішими стають знання з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю.

Враховуючи, що інформація про господарські операції, які задокументовані та вартісно оцінені, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, то при розгляді правопорушень економічного напрямку об'єктом дослідження виступають саме дані бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підлягають дослідженню з точки зору виявлення слідів протиправної діяльності та отримання інформації про відхилення в діяльності підприємства. Після відображення викривлених даних первинних документів в облікових регістрах та звітності можна говорити про наявність ознак правопорушень у всій системі бухгалтерського обліку. Отже, облікова система є джерелом інформації про вчинення суб'єктами господарювання правопорушень економічного характеру.

Зважаючи на це, актуальним є питання щодо порядку застосування облікових даних при розгляді та розслідуванні правопорушень економічного характеру. Актуальність цього питання посилюється тим, що знання бухгалтерського обліку та порядку його застосування у ході здійснення контрольних функцій є спеціальними для суб'єктів, до компетенції яких входить розгляд та розслідування таких справ. Специфіка цих знань для працівників правоохоронних органів полягає, насамперед, в умінні розпізнати в бухгалтерській інформації ознаки протиправної діяльності.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV7 бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Сутність обліку полягає в обслуговуванні потреб суспільства, зокрема у штучно створеній системі для відображення господарської діяльності з метою контролю майна, процесів та зобов'язань [9, с. 84].

Призначення бухгалтерського обліку як в межах окремого підприємства, так і на державному рівні розкривається через функції, які він виконує в господарському житті.

При розгляді правопорушень економічного напрямку знаходить застосування така функція бухгалтерського обліку як правовий захист суб'єктів

господарювання [5, с. 43]. Вона реалізується шляхом документального оформлення матеріальної відповідальності та правильного документального оформлення кожної господарської операції. Ця функція в правоохоронній та судовій практиці є юридичним забезпеченням господарських відносин, що сприяє захисту інтересів суб'єктів господарювання. Н.М. Малюга зазначає, що кожна господарська операція виступає юридичним актом, що включає зобов'язання і права особи, яка отримала щось [6, с. 115].

Однак враховуючи, що функції бухгалтерського обліку реалізуються у судовому процесі через проведення судово-бухгалтерської експертизи, не слід ототожнювати бухгалтерський облік і експертизу та визначати судово-бухгалтерську експертизу як особливу форму застосування бухгалтерського обліку. На цьому наголошує і О.М. Ромашов, який наголошує на тому, що принципову відмінність бухгалтерського обліку і судово-бухгалтерської експертизи можна побачити у відмінності завдань, обов'язків та прав головного бухгалтера підприємства, установи, організації і судового експерта-бухгалтера. Основними завданнями головного бухгалтера є: забезпечення організації бухгалтерського обліку і контроль за раціональним, економічним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів... Такі завдання не вирішує експерт-бухгалтер [10, с. 19-21].

І.А. Каштанова зазначає, що об'єднання бухгалтерським обліком інформаційного та контрольного аспектів дозволяє говорити про наявність у нього захисних функцій, які проявляють себе при взаємодії господарської діяльності з протиправною [5, с. 21-22].

Експертиза, що проводиться в процесі розслідування цивільної чи кримінальної справи, коли встановлення їх обставин потребує спеціальних знань, набуває процесуальних ознак і означає фактично слідчу дію.

Для того, щоб чітко визначити сутність та її особливості судово-бухгалтерської експертизи, необхідно, насамперед, з'ясувати зміст самого поняття «експертиза».

Так, наприклад, у тлумачну словнику [8], експертиза – це дослідження якої-небудь справи, якогось питання з метою формування правильного висновку, надання правильної оцінки відповідному явищу.

З точки зору бухгалтерського обліку експертиза – це аналіз, дослідження, що проводяться залученими спеціалістами (експертами), експертною комісією, які завершуються підготовкою та видачею акту, висновку, в окремих випадках – сертифікату якості, відповідності [1].

Відповідно до юридичної точки зору [13], експертиза (франц. expertise, від лат. expertus – досвідчений, випробуваний) – вивчення, перевірка, аналітичне дослідження, кількісна чи якісна оцінка висококваліфікованим фахівцем, установою, організацією певного питання, явища, процесу,

предмету, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності.

У Законі України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-12 у статті 1 визначено, що «судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства».

Проте такі вчені як Т.М. Дмитрієнко, М.І. Камлик, І.А. Каштанова, Л.П. Климович, А.А. Толкаченко, судово-бухгалтерську експертизу прирівнюють до судової бухгалтерії і визначають як спеціальну комплексну дисципліну, що знаходиться на межі економічної та юридичної галузей знань, яка займається дослідженням та розробкою теоретичних й практичних питань використання спеціальних бухгалтерських знань в юридичній практиці.

Так, С.Г. Чадаєв пише, що «судово-економічні експертизи є практичним пізнанням фактичних даних, що відносяться до економічної і соціальної діяльності організацій, що здійснюються на основі використання спеціальних економічних знань» [11]

Найбільш повне визначення дається в роботі М.В. Чадіна, який визначає судово-економічну експертизу як процесуально врегульовану діяльність по застосуванню спеціальних знань в галузі економіки, бухгалтерського обліку, фінансів та кредиту в формі здійснення досліджень і дачі висновку експертом-економістом з питань, поставлених перед ним судом, суддею, органом дізнання, особою, яка провадить дізнання, слідчим або прокурором, з метою встановлення обставин, що підлягають доказуванню по конкретній справі [12].

Г.Г. Мумінова-Савіна надає таке визначення: «Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза — це процесуальна дія» [7, с. 38].

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]. Відтак, 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.

Отже, на основі аналізу визначень експертизи та судової бухгалтерії можна запропонувати наступне її визначення: *судово-бухгалтерська експертиза – дослідження фахівцями із професійними знаннями бухгалтерського обліку бухгалтерських документів, реєстрів, оперативної, статистичної, фінансової звітності, що проводиться в ході досудових слідчих*

Бухгалтерський облік

дій і судових процесів та є наслідком конфліктних ситуацій господарської діяльності підприємства та інституційного середовища навколо нього.

Метою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим або судом є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. В цьому випадку судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від необгрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у господарських спорах.

У зв'язку з тим, що судово-бухгалтерська експертиза є процесуальною дією, то вона може

призначатися та проводитися лише в процесі розслідування слідчим або суддею кримінальної або цивільної справи.

В сучасних економічних умовах господарювання виникає потреба комплексного використання правових та економічних знань для успішного вирішення економічних спорів та розкриття злочинів економічного характеру (рис. 1). Як зазначає В.М. Жук, судово-бухгалтерською експертизою повинні займатися сертифіковані фахівці мобільних наукових установ, адже це відповідає умовам розвитку вітчизняного інституційного середовища й науки [2, с. 414].

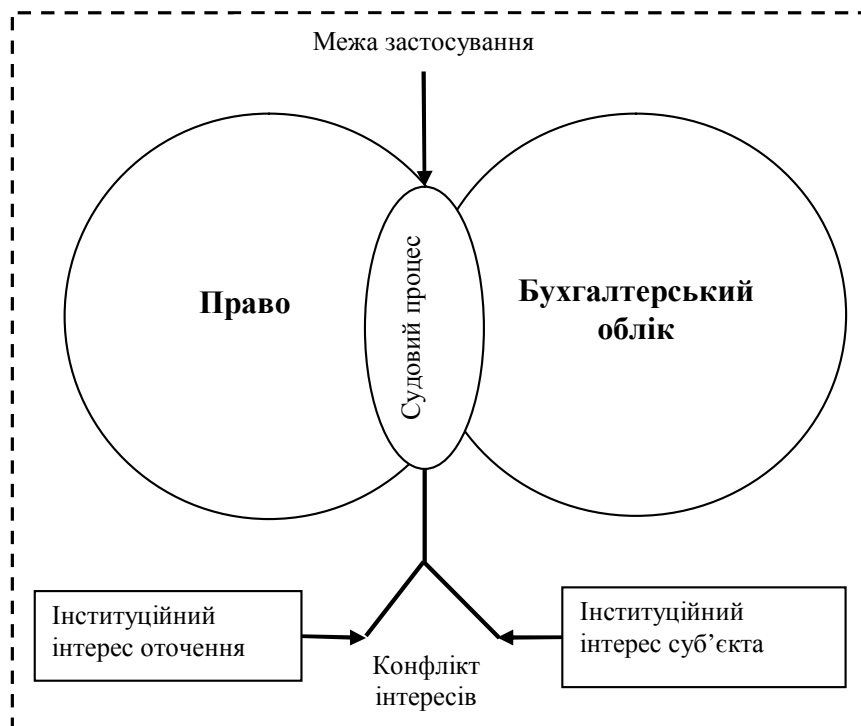


Рис. 1. Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи

Необхідність судово-бухгалтерської експертизи обумовлена тим, що слідчі часто зазнають труднощів у виявленні викривлення фактів економічної діяльності підприємства і порушень фінансової дисципліни, що викликали матеріальні збитки для підприємства.

Важливим засобом збирання доказів по багатьох кримінальних і цивільних справах про порушення і зловживання є судово-бухгалтерська експертиза. Кваліфікований висновок експерта-бухгалтера сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Судово-бухгалтерська експертиза виступає формою контролю обгрунтованості проведених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження даних іншої інформації представленої сторонами для встановлення фактичних відомостей господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза не є формою економічного контролю в чистому вигляді, і

її мета є формою використання спеціальних знань у судочинстві, регламентованих процесуальним законодавством. Підставою для призначення судово-бухгалтерської експертизи є такі обставини справи, для правильної оцінки яких слідчим або судом необхідний висновок експерта-бухгалтера.

Загальна місія судово-бухгалтерської експертизи – довести або спростувати належать до сфери економічної діяльності обставини, які, як правило, виражаються в заподіянні великої шкоди громадянам, організаціям або державі або пов'язані з отриманням доходу у великому розмірі. При цьому в ході експертизи встановлюється не стільки розмір цього збитку або доходу, скільки невідповідність між відображеними в документах економічних даних.

Висновок. В чинному законодавстві не має визначення судово-бухгалтерської експертизи, розглядається судова експертиза та розглядається її

підвид судово-економічна експертиза та вказується, що її складовою є судово-бухгалтерська експертиза.

Більшість наукових досліджень повторюють законодавство, а частина вважає, що судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином результати попередніх досліджень не розкрили економіко-правову сутність судово-бухгалтерської експертизи.

Поглиблене дослідження правових основ та практичного застосування дало підстави стверджувати, що судово-бухгалтерська експертиза – дослідження фахівцями із професійними знаннями бухгалтерського обліку бухгалтерських документів, реєстрів, оперативної, статистичної, фінансової звітності, що проводиться в ході досудових слідчих дій і судових процесів та є наслідком конфліктних ситуацій господарської діяльності підприємства та інституційного середовища навколо нього.

Таке розуміння економіко-правової сутності дозволяє виділити судово-бухгалтерську експертизу в окремий вид досліджень в бухгалтерській науці.

4 Список використаних джерел

1. Бухгалтерський словник / За ред проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП «Руга», 2001. – 224 с.
2. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. - 454 с.

3. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. - 408 с.

4. Каштанова И.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов специальности «Правоведение» учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – 132 с.

5. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, межпредметні зв'язки: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

6. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

7. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.

8. Новый тлумачний словник у трьох томах / [уклад. Яременко В.В., Сліпущко О.М.]; видання друге, виправлене – К.: «АКОНІТ», 2001. – 928 с.

9. Пушкар М.С. Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

10. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская експертиза / А.М. Ромашов. – М.: Юрид. лит. – 128 с.

11. Чаадаев С.Г. Судебная бухгалтерия: Учебник / Г. Атанесян, С. Остроумов, В. Танасевич, С. Фортинский. - М.: Юрид. лит., 1980. – 320 с.

12. Шадрин В.В. Теоретические вопросы учебно-бухгалтерской экспертизы / В.В. Шадрин; Под ред.: Н.А.Бортник. – Саратов: Изд-во Саратов. гос. акад.права, 2002. – 144 с.

13. Юридична енциклопедія: в 6 томах. 2 том: Д-Й. Довідкове видання / ред. Ю.С. Шемшученко [та ін.]. - К.: «Українська енциклопедія» імені М.П. Бажана, 1999. – 744 с.