

## РОЗДІЛ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6.012.16

Побережець О. В.

Гусев А. О.

Одеський національний університет імені І. І. Мечникова

### СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА В УКРАЇНІ: ПОТОЧНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

У статті досліджено теоретико-методологічні основи та концептуальні засади проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. Викладено історію становлення судово-бухгалтерської експертизи як складової судової бухгалтерії в Україні та визначено основні етапи її розвитку. Проаналізовано чинну нормативно-правову базу з питань судово-бухгалтерської експертизи в Україні, організацію її проведення та застосування в господарському, цивільному і кримінальному процесах. Встановлено основні проблеми судово-бухгалтерської експертизи в Україні на сучасному етапі розвитку та наведено можливі шляхи їх усунення. Для розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні запропоновано вдосконалити нормативно-правову базу, у тому числі шляхом прийняття єдиного законодавчого акта щодо судової експертизи; застосувати нові методи планування та проведення судово-бухгалтерської експертизи; підвищити кваліфікаційний рівень спеціалістів судово-бухгалтерської експертизи; налагодити взаємодію між суб'єктами призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи.

**Ключові слова:** судово-бухгалтерська експертиза, експертне дослідження, господарський процес, цивільний процес, кримінальний процес, фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання.

**Постановка проблеми.** Визначення основних недоліків організації судово-бухгалтерської експертизи в Україні та шляхів їх усунення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретико-методологічної основи організації судово-бухгалтерської експертизи присвячені наукові праці українських і зарубіжних вчених: Т. М. Дмитрієнка, Ф. Ф. Бутинця, С. Г. Чаадаєва, В. В. Шадрина, Б. А. Бор'яна, М. І. Камлика, С. П. Фортинського, М. Т. Білухи, Л. Г. Михальчишиної [9], І. А. Панченко [10], А. М. Ужви [11], Л. А. Парфентя [12] та інших. У працях цих вчених проаналізовані, насамперед, вимоги експертних висновків судово-бухгалтерської експертизи та порядок їх оцінки, а також процедура її проведення за різних процесів: господарського, цивільного, кримінального.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Комплексна оцінка судово-бухгалтерської експертизи, а також основні її проблеми недостатньо обґрунтовані.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є комплексне дослідження поточного стану судово-бухгалтерської експертизи в Україні, а також визначення основних напрямів її подальшого розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** Судово-бухгалтерська експертиза – процесуальна дія, дослідження господарської та фінансової діяльності підприємства чи іншого суб'єкта господарювання, яке здійснюється уповноваженою особою (експертом-бухгалтером) відповідно до чинного законодавства. Судово-бухгалтерська експертиза містить економічну і процесуально-правову складові. Метою судово-бухгалтерської експертизи є вивчення та усунення деструктивних відхилень у господарській діяльності підприємства, викликаних економічними злочинами (проти власності та у сфері господарської діяльності), адміністративними правопорушеннями чи недоліками в господарській діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза є способом захисту юридичних і фізичних осіб від необ-

ґрунтованого обвинувачення у здійсненні економічних злочинів, адміністративних правопорушень у сфері господарської діяльності, а також захисту їх інтересів у цивільних та господарських справах.

Станом на сьогоднішній день у законодавстві України зустрічається поняття «судово-бухгалтерська експертиза», проте його офіційне законодавче тлумачення відсутнє. Не існує також єдиного нормативно-правового акта, який би здійснював законодавче регулювання безпосередньо судово-бухгалтерської експертизи (до 2001 року в Україні існувала «Інструкція про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР» від 30.12.1974 р. Цей документ не відповідав вимогам проведення судово-бухгалтерських експертиз в умовах сучасної ринкової економіки і, як наслідок, втратив чинність на підставі Наказу Міністерства юстиції України № 10/5 «Про втрату чинності Інструкції про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР» від 27.02.2001 р. [6, ст. 1]).

Система нормативно-правового регулювання судової експертизи (у т.ч. бухгалтерської) складається з наступних законодавчих актів:

- Закону України «Про судову експертизу»;
- Кримінально-процесуального кодексу України (КПКУ);
- Цивільно-процесуального кодексу України (ЦПКУ);
- Господарсько-процесуального кодексу України (ГПКУ);
- Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП);
- Кодексу адміністративного судочинства України (КАСУ) та інших нормативно-правових актів.

Закон України «Про судову експертизу» визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення

правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою, [4]. Цей Закон – основний нормативно-правовий акт з питань проведення судової експертизи (у т.ч. бухгалтерської).

Судово-бухгалтерська експертиза як невід'ємна складова судової бухгалтерії в Україні в процесі свого розвитку пройшла декілька етапів:

1) Кінець XIX – перша половина XX ст. – зародження судової бухгалтерії як науки. Даний етап характеризується появою перших наукових праць з питань судової бухгалтерії А. Х. Гольмстена, Г. Ф. Шершневича, С. Ф. Іванова та інших вчених. На цьому етапі судово-бухгалтерська експертиза розглядалася переважно з юридичної точки зору. Практичне застосування судово-бухгалтерської експертизи здебільшого зводилось до розкриття крадіжок та інших дрібних економічних злочинів. Методологічна база судово-бухгалтерської експертизи на даному етапі відсутня, комплексний підхід не застосовувався;

2) 50-і – середина 70-их рр. XX ст. – інтенсивний розвиток судово-бухгалтерської експертизи. Цей етап розвитку судово-бухгалтерії експертизи характеризується створенням методологічної бази судово-бухгалтерської експертизи, у цей час відомими науковцями у сфері судової бухгалтерії вважаються С. С. Остроумов, Н. В. Кудрявцева, В. Г. Танасевич, С. П. Фортинський та інші вчені. Даний етап також характеризується появою низки нормативно-правових актів з питань судово-бухгалтерської експертизи:

– Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР (1952);

– Постанова № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві Фінансів Української РСР» (1957);

– Інструкція «Про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР» (1974). Цей документ встановлював правові, процесуальні та організаційні засади проведення судово-бухгалтерських експертиз.

3) Друга половина 70-их рр. – 1991 рік – подальший розвиток судово-бухгалтерської експертизи. На даному етапі розвиток судової бухгалтерії пов'язаний, насамперед, з такою науковою дисципліною, як «Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи». Цей етап характеризується також науковими працями з судової бухгалтерії В. Г. Любіна, Л. І. Георгієва, Г. А. Атанєсяна, Т. М. Арзуманяна та інших вчених. Проте, повноцінний розвиток судово-бухгалтерської експертизи в цей період гальмувала

адміністративно-командна (планова) економічна система СРСР.

4) 1991 рік – сьогоднішній час – сучасний етап розвитку судово-бухгалтерської експертизи. Зі становленням ринкових відносин в Україні судово-бухгалтерська експертиза стає комплексною дисципліною, яка є базою застосування теоретичних економічних і бухгалтерських знань у юридичній практиці (господарському, цивільному і кримінальному процесі). Сучасний етап розвитку судово-бухгалтерської експертизи характеризується прийняттям Законом України «Про судову експертизу» у 1994 році [8, с. 12-14].

Проведення будь-якої судової експертизи (у т.ч. бухгалтерської) включає наступні етапи: підготовчий; організаційно-методичний; дослідний; узагальнюючий.

Судово-бухгалтерська експертиза в межах цих етапів передбачає здійснення наступних заходів: Судово-бухгалтерська експертиза може застосовуватися при провадженні господарських, цивільних і кримінальних справ.

Порядок проведення судової експертизи у господарському, цивільному та кримінальному процесі регулюється ГПКУ, ЦПКУ та КПКУ відповідно. Так, відповідно до ч. 6 ст. 69 ГПКУ, ч. 6 ст. 72 ЦПКУ та ч. 3 ст. 69 КПКУ експерт-бухгалтер має право:

- 1) Ознайомлюватися з матеріалами справи;
- 2) Заявляти про надання додаткових матеріалів та про опитування учасників справи і свідків;
- 3) Викладати у висновку судово-бухгалтерської експертизи виявлені під час дослідження факти, що мають значення для справи;
- 4) Бути присутнім під час вчинення процесуальних дій щодо об'єкта і предмета дослідження;
- 5) На оплату виконаної роботи й компенсацію витрат на проведення експертизи й виклик до суду;
- 6) Відмовитись від висновку у разі недостатнього обсягу матеріалів для виконання покладених обов'язків;
- 7) Користуватися правами відповідно до Закону України «Про судову експертизу» [1, ст. 69, ч. 6; 5, ст. 72, ч. 6; 3, ст. 69, ч. 3].

Судово-бухгалтерська експертиза у господарському та цивільному процесі спрямована, в першу чергу, на виявленні та усуненні незначних негативних змін у господарській діяльності підприємства чи організації, а також на захист інтересів фізичних і юридичних осіб у відповідних провадженнях.

Особливого значення судово-бухгалтерська експертиза набуває під час розгляду кримінальних справ. Зокрема, судово-бухгалтерська експертиза може встановлюватися при розкритті наступних

Таблиця 1

## Стадії судово-бухгалтерської експертизи

Стадія проведення судово-бухгалтерської експертизи	Проведення заходів
1. Підготовча	– Призначення експерта-бухгалтера; – Складання завдання на проведення експертизи; – Вивчення фахівцем змісту завдання; – Підбір законодавчих актів з питань, що розглядатимуться.
2. Організаційно-методична	– Вивчення змісту і повноти матеріалів справи; – Опрацювання методики проведення судово-бухгалтерської експертизи; – Складання плану проведення експертизи.
3. Дослідна	– Виконання процедур, визначених методикою дослідження для одержання інформації з питань, поставлених судово-бухгалтерською експертизою.
4. Узагальнююча	– Узагальнення, групування і систематизація результатів експертизи; – Складання і передача висновку експертизи органу, що її призначив; – Оцінка висновку фахівця слідчим (судом); – Допит експерта-бухгалтера при судовому розгляді.

Джерело: створено авторами на основі даних [7, с. 27]

злочинів [2]: крадіжка; шахрайство; фіктивне підприємництво; легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); доведення до банкрутства; шахрайство з фінансовими ресурсами та інших економічних злочинів.

До основних проблем розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні слід віднести:

1) Відсутність єдиного нормативно-правового акту, який би безпосередньо здійснював регулювання саме судово-бухгалтерської експертизи;

2) Відсутність сучасних науково обґрунтованих методів планування і проведення експертизи;

3) Низький кваліфікаційний рівень судових експертів-бухгалтерів, на сьогоднішній день відповідно до законодавства «правоохоронні та судові органи можуть вільно обирати експертів-бухгалтерів: це можуть бути як особи, що внесені до реєстру атестованих судових експертів, так і особи, що мають значний досвід роботи в галузі бухгалтерського обліку, але не атестовані [12, с. 222]»;

4) Відсутність чіткої взаємодії між суб'єктами призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи, що негативно впливає на ефективність системи судово-бухгалтерської експертизи в цілому.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза – економічна і юридична категорія, особливий процесуальний захід, мета якого полягає в комплексному дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та виявленні негативних змін у процесі діяльності, що викликані злочинами чи іншими правопорушеннями (адміністративними, цивільними, господарськими).

Нормативно-правове регулювання судово-бухгалтерської експертизи здійснюють Закон України «Про судову експертизу», КПКУ, ЦПКУ, ГПКУ, КУПАП, КАСУ та інші законодавчі акти.

Судово-бухгалтерська експертиза в Україні пройшла у своєму розвитку декілька етапів, але повноцінне її застосуванням стало можливим лише після розпаду СРСР та становленням ринкової економіки.

Організація судово-бухгалтерської експертизи складається з підготовчого, організаційно-методичного, дослідного и узагальнюючого процесів.

Судово-бухгалтерська експертиза встановлюється і досліджується в межах господарського, цивільного і кримінального провадження.

На даний момент, в Україні існує низка проблем, які гальмують розвиток судово-бухгалтерської експертизи і судової бухгалтерії в цілому. В першу чергу це стосується недосконалості нормативно-правового забезпечення.

Отже, основними шляхами усунення існуючих недоліків у системі судово-бухгалтерської експертизи в Україні є сукупність заходів, які спрямовані на:

1) Удосконалення нормативно-правової бази, зокрема прийняття окремого законодавчого акту щодо судово-бухгалтерської експертизи;

2) Застосування нових методів планування та проведення судово-бухгалтерської експертизи;

3) Підвищення кваліфікаційного рівня фахівців з питань судово-бухгалтерської експертизи шляхом вдосконалення порядку залучення експертів-бухгалтерів;

4) Налагодження взаємодії між суб'єктами призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи.

#### Список використаних джерел:

1. Господарський процесуальний кодекс України : Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12> (дата звернення: 21.05.2019).
2. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 21.05.2019).
3. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення: 21.05.2019).
4. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (дата звернення: 21.05.2019).
5. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон України від 18.03.2004 р. № 1618-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (дата звернення: 21.05.2019).
6. Про втрату чинності Інструкції про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР : Наказ Міністерства юстиції України від 27.02.2001 р. № 10/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0177-01> (дата звернення: 21.05.2019).
7. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ, 2009. 83 с.
8. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія : навч. посіб. Київ, 2011. 208 с.
9. Михальчишина Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальному та господарському процесі. *Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету*. 2010. № 36. С. 367-371.
10. Панченко І.А. Підходи до оцінки судово-бухгалтерської експертизи. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2013. № 1 (10). С. 227-239.
11. Ужва А.М., Ротару Т.В. Проведення судово-бухгалтерської експертизи як складової економічного контролю. *Фінанси, учет, банки*. 2014. № 1. С. 264-269.
12. Парфентій Л.А., Тищенко Д.О. Слабкі сторони судово-бухгалтерської експертизи в Україні та основні напрями її вдосконалення. *Інформаційні технології в соціокультурній сфері освіти, економіці та праві* : зб. Матеріалів доп. учасн. Міжнародної науково-практичної конференції. Київ : КНУКіМ, 2018. С. 221-223.

#### References:

1. Hospodarskyi protsesualnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 06.11.1991 r. № 178-XII [The Commercial Procedural Code of Ukraine : Law of Ukraine from 06.11.1991 № 178-XII Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12> (accessed 21 May 2019).
2. Kryminalnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 r. № 2341-III [The Criminal Code of Ukraine : Law of Ukraine from 05.04.2001 № 2341-III Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (accessed 21 May 2019).
3. Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 13.04.2012 r. № 4651-VI [The Criminal Procedural Code of Ukraine : Law of Ukraine from 13.04.2012 № 4651-VI Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (accessed 21 May 2019).
4. Pro sudovu ekspertyzu : Zakon Ukrainy vid 25.02.1994 r. № 4038-XII [On Judicial Examination : Law of Ukraine from 25.02.1994 № 4038-XII Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (accessed 21 May 2019).
5. Tsyvilnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 18.03.2004 r. № 1618-IV [The Civil Procedural Code of Ukraine : Law of Ukraine from 18.03.2004 № 1618-IV Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (accessed 21 May 2019).

6. Pro vtratu chynnosti Instruksii pro poriadok provadzhenia sudovo-bukhhalterskykh ekspertyz v Biuro derzhavnoi bukhhalterskoi ekspertyzy Ministerstva yustytysii Ukrainiskoi RSR : Nakaz Ministerstva yustytysii Ukrainy vid 27.02.2001 r. № 10/5 [On the loss of effect of the instruction on the procedure of conducting forensic accounting expertise in the Office of the State accounting expertise to the Ministry of Justice of the Ukrainian SSR : Decree of the Ministry of Justice of Ukraine from 27.02.2001 № 10/5 Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0177-01> (accessed 21 May 2019).
7. Volkova I. A. (2009) Sudovo-bukhhalterska ekspertyza [Forensic accounting expertise]. Kiev.
8. Dondyk N. Ya., Dondyk H. P. (2011) Sudova bukhhalteria. [Forensic accounting]. Kiev.
9. Mykhalchyshyna L. H. (2010) Sudovo-bukhhalterska ekspertyza v kryminalnomu ta hospodarskomu protsesakh. [Forensic accounting expertise in the criminal and commercial procedures]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho derzhavnoho ahrarnoho universytetu*, no. 36, pp. 367-371.
10. Panchenko I. A. (2013) Pidkhody do otsinky sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzy. [Approaches to the evaluation of forensic accounting expertise]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, no. 1 (10), pp. 227-239.
11. Uzhva A. M., Rotaru T. V. (2014). Provedennia sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzy yak skladovoi ekonomichnoho kontroliu. [Conducting forensic accounting expertise as part of economic control]. *Finansy, uchety, banky*, no. 1, pp. 264-269.
12. Parfentii L. A., Tyshchenko D. O. (Kiev, 2018). Slabki storony sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzy v Ukraini ta osnovni napriamy yii vdoskonalennia. [Weaknesses of forensic accounting expertise and main directions of its improvement]. Proceedings of the *Informatsiini tekhnologii v sotsiokulturnii sferi osvity, ekonomitsi ta pravi Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. KNUKiM*, pp. 221-223.

**Побережец О. В.**

**Гусев А. А.**

Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова

### СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В УКРАИНЕ: ТЕКУЩЕЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

#### Резюме

В статье исследованы теоретико-методологические и концептуальные основы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине. Изложена история становления судебно-бухгалтерской экспертизы как составляющей судебной бухгалтерии в Украине и определены основные этапы ее развития. Проанализирована действующая нормативно-правовая база по вопросам судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине, организация ее проведения и применение в хозяйственном, гражданском и уголовном процессах. Установлены основные проблемы судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине на современном этапе развития и предложены возможные пути их устранения. Для развития судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине предложено усовершенствовать нормативно-правовую базу, в том числе путем принятия единого законодательного акта о судебной экспертизе; применить новые методы планирования и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы; повысить квалификационный уровень специалистов судебно-бухгалтерской экспертизы; наладить взаимодействие между субъектами назначения и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

**Ключевые слова:** судебно-бухгалтерская экспертиза, экспертное исследование, хозяйственный процесс, гражданский процесс, уголовный процесс, финансово-хозяйственная деятельность субъектов хозяйствования.

**Poberezhets Olga**

**Husiev Artem**

Odessa I. I. Mechnikov National University

### FORENSIC ACCOUNTING EXPERTISE IN UKRAINE: CURRENT STATE AND DEVELOPMENT PROSPECTS

#### Summary

The article deals with theoretical, methodological and conceptual foundations of forensic accounting expertise in Ukraine. The history of formation of forensic accounting expertise as a component of forensic accounting framework for forensic accounting expertise in Ukraine, the organization of its carrying and application in the commercial, civil and criminal procedures are analyzed. The main problems of forensic accounting expertise in Ukraine at the present stage of development are set and possible ways to eliminate them are given. The basic measures that contribute to the development of forensic accounting in Ukraine are proposed. Forensic accounting expertise is an economic and legal category, special procedural event, whose target is the systematic study of the financial and economic activity of the subjects and identify negative changes in the course of activities that are caused by crimes or other offences (administrative, civil, commercial). Legal regulation of forensic accounting expertise exercise Law of Ukraine "On judicial examination", The criminal procedural code of Ukraine, The civil procedural code of Ukraine, The commercial procedural code of Ukraine, The code of Ukraine of administrative offences, The code of administrative proceedings of Ukraine and other normative-legal acts. Organization of forensic accounting examination consists of preparatory, organizational-methodical, research and generalizing processes. Forensic accounting expertise is established and studied within the commercial, civil and criminal proceedings. At the moment, there are several problems that hinder the development of forensic accounting examination and forensic accounting in General. First of all, it concerns the imperfection of legal security. The main ways of eliminating existing shortcomings in the system of forensic accounting expertise is a set of measures aimed at: improvement of normative-legal base, in particular the adoption of a single legislative act concerning forensic accounting expertise; application of new methods of planning and carrying out forensic accounting expertise; increasing the qualification level of specialists of forensic accounting expertise by improving the procedure involving experts-accountants; debug the interaction between subjects of appointment and conducting forensic accounting expertise.

**Keywords:** forensic accounting expertise, expert research, commercial procedure, civil procedure, criminal procedure, financial and business activity of business entities.