

УДК 655.471

Олена Гладчук

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто сутність судово-бухгалтерської експертизи, її характерні риси. Обґрунтовано теоретичні аспекти проведення судово-економічної експертизи. Визначено сукупність методів та прийомів, що складають методика судово-бухгалтерської експертизи.*

*Ключові слова:* судово-бухгалтерська експертиза, бухгалтерський облік, нормативно-правове регулювання, методика дослідження.

*В статье рассматривается сущность судебно-бухгалтерской экспертизы, ее характерные черты. Обосновано теоретические аспекты проведения судебно-экономической экспертизы. Определена совокупность методов и приемов, составляющих методику судебно-бухгалтерской экспертизы.*

*Ключевые слова:* судебно-бухгалтерская экспертиза, бухгалтерский учет, нормативно-правовое регулирование, методика исследования.

*The article deals with the essence of forensic accounting and its characteristics. Studies theoretical aspects of forensic economic experts. The set of methods and techniques are methods of forensic accounting.*

*Keywords:* forensic accounting, accounting, legal regulation, the method of investigation.

**Постановка проблеми.** Ведення господарської діяльності суб'єктами господарювання з порушенням норм чинного законодавства, оподаткування діяльності підприємств, нецільове використання бюджетних коштів є найпоширенішими спірними питаннями, які призводять до виникнення господарських спорів. Під час судового розгляду справ із цих спорів вдаються до проведення процесуальних дій, що полягають у дослідженні кваліфікованими спеціалістами (експертами) речових (фактичних) або документальних доказів з метою встановлення фактичного стану та обставин, які мають істотне значення для правильного вирішення справи, котра перебуває в судовому провадженні і за завданням правоохоронних органів, тобто до проведення експертизи.

На сучасному етапі розвитку економіки України прогресуюча еволюція економічної злочинності зумовили актуальність подальшої теоретичної розробки питань призначення і проведення експертиз при розслідуванні злочинів у сфері економіки та перспектив розвитку судово-бухгалтерської експертизи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню організаційно-методичних проблем судово-бухгалтерської експертизи приділяється велика увага з

© Гладчук О. О., 2012

боку вчених як економістів, так і юристів. Серед них можна назвати: М. Ласкіна, С. П. Фортинського, А. М. Ромашова, П. Я. Грешнікова, Г. А. Атанесяна, С. С. Остроумова, В. Г. Танасевича, в останні роки активно займаються вищевказаними проблемами: М. Ф. Базась, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Т. М. Дмитрієнко, С. Г. Чаадаєв, М. І. Камлик, В. М. Шарманська та ін. Та слід відзначити відсутність чіткої наукової організації та методики дослідження господарських операцій, відображених в матеріалах справи. Тому виникає необхідність дослідження та вирішення проблем щодо організації судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

**Метою статті** є теоретичне обґрунтування, висвітлення методичних підходів, загальнонаукових та спеціальних методів проведення судово-бухгалтерської експертизи з метою їх використання при розкритті економічних злочинів.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Аналіз практики експертних досліджень свідчить, що потреба в судово-бухгалтерській експертизі при розслідуванні економічних злочинів з кожним роком зростає.

Головними завданнями судово-бухгалтерської експертизи є встановлення:

- документальної обґрунтованості нестач або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди;
- правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;
- відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів, а також кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимог нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і контролю;
- документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів;
- правильності визначення оподаткованого прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та вирахування розмірів податків;
- документальної обґрунтованості вимог позивача і заперечень відповідача в частині, яка стосується ціни позову (зустрічного позову);
- недоліків в організації бухгалтерського обліку контролю, які сприяли чи могли сприяти завданню матеріальної шкоди або перешкождали її своєчасному виявленню [12].

Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним [6], Цивільно-процесуальним [7] та Господарсько-процесуальним [8] кодексами України, Законом України «Про судову експертизу» [2], Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз [1] та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» [2], «...судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства».

Стосовно економічних судових експертиз (планово-економічних, фінансово-економічних, бухгалтерських), то в практиці господарських судів часто виникають проблеми детального дослідження необхідності і дієвості застосування саме судово-бухгалтерської експертизи як важливого способу доказу певних обставин (зок-

рема, питань відповідності господарської діяльності підприємств законодавчим та іншим нормативно-правовим актам; питань правильності ведення бухгалтерського та податкового обліку, здійснюваного підприємствами) під час вирішення справ із господарських спорів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зазначимо, що під час вивчення судово-бухгалтерської експертизи її сутність слід розглядати у двох аспектах: процесуально-правовому та фінансово-господарському.

Процесуально-правовий аспект судово-бухгалтерської експертизи – це система правил її призначення та проведення, права й обов'язки експертів-бухгалтерів та інших учасників експертного дослідження, регламентованих чинним законодавством України.

Фінансово-господарський аспект стосується використання експертами-бухгалтерами спеціальних знань із бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю відповідно до специфіки діяльності об'єкта дослідження.

Призначення судово-бухгалтерської експертизи повинно бути гарантією повноти, всебічності й об'єктивності дослідження фактичного стану та обставин у справі, яка розглядається в господарському суді.

Під організацією судово-бухгалтерської експертизи необхідно розуміти сукупність заходів з її регулювання, а саме: координації роботи експертів шляхом видачі дозволів на проведення судово-бухгалтерської експертизи (свідоцтв судових експертів) та налагодження взаємодії, систематичного обміну інформацією між суб'єктом, який призначив судово-бухгалтерську експертизу та експертом-бухгалтером.

Аналіз рівнів організації судово-бухгалтерської експертизи, нормативно-правових актів, які регулюють порядок призначення та проведення власне судово-бухгалтерських експертиз в Україні, порядку вибору осіб для проведення судово-бухгалтерської експертизи з метою розробки заходів з його удосконалення виявив, що недостатня теоретична розробка викладених питань ускладнює процес призначення та проведення експертизи, вибір експерта-бухгалтера для проведення дослідження, механізм взаємодії експерта-бухгалтера та суб'єкта призначення експертизи, оцінку експертного висновку. Результатом цього є низька якість експертних досліджень та неадекватна постановка завдань суб'єктами призначення експертизи [9].

Організація судово-бухгалтерської експертизи передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та впорядкування. Рівнями організації судово-бухгалтерської експертизи слід вважати організацію експертної діяльності та організацію судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою.

Відповідно, організація судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою включає комплекс взаємопов'язаних етапів її проведення та полягає в підготовці, плануванні, налагодженні і впорядкуванні, а також визначенні засобів і методів проведення експертного дослідження.

Методика судово-бухгалтерської експертизи являє собою сукупність методів, способів та прийомів вирішення завдань, які поставлені слідчими органами чи судом перед експертом-бухгалтером, тому саме запитання, поставлені слідчим, визначають методику судово-бухгалтерської експертизи.

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність способів і прийомів, які застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні об'єктів судово-бухгалтерської експертизи для встановлення фактичних обставин кримінальної чи

цивільної справи в контексті діяльності господарюючого суб'єкта [8, с.64]. Загальнонаукові методичні прийоми, що застосовуються при проведенні судово-бухгалтерської експертизи, містять у собі аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, абстрагування і конкретизацію, узагальнення, порівняння, гіпотеза.

Відповідно, власні науково-методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи – це специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на підставі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До них належать такі методи: розрахунково-аналітичні (економічний аналіз та економіко-математичні методи); способи документального контролю [3].

Проведений аналіз методики судово-бухгалтерської експертизи дозволяє обґрунтувати доцільність комплексного їх використання.

Зокрема, застосування методу аналізу в методиці судово-бухгалтерської експертизи дозволяє за допомогою поділу явища, що досліджується, на складові елементи, а також встановити окремі факти господарської діяльності.

А використання синтезу при дослідженні економічних злочинів надає можливість узагальнити виявлені факти, відокремлюючи типові від випадкових, основні від другорядних, з метою формулювання остаточних висновків.

За допомогою методу аналогії вивчається об'єкт судово-бухгалтерської експертизи на підставі його схожості з іншими об'єктами.

Моделювання застосовується в судово-бухгалтерській експертизи у разі втрати або знищення частини документів. Внаслідок побудови моделі, зокрема, відновлюються втрачені документи та показники відображених у них господарських операцій [3].

Використання методу узагальнення дозволяє експерту-бухгалтеру перейти від одиничного до загального, об'єднати загальні властивості однотипних предметів.

Застосування методу порівняння надає можливість шляхом співставлення змісту бухгалтерських документів з вимогами нормативних актів, що регулюють господарську діяльність, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності встановити невідповідність і відхилення в обліку.

На побудові гіпотези ґрунтується дослідження експертом-бухгалтером матеріалів справи з метою надання відповідей на поставлені слідчим чи судом питання.

Методи економічного аналізу, до яких належать індексний метод, метод порівняння, прийом балансового узагальнення, факторний аналіз та інші використовуються в судово-бухгалтерській експертизі для розкриття причинно-наслідкових зв'язків, які спричинили виникнення конфліктних ситуацій у господарській діяльності підприємства, та які стали об'єктом розслідування правоохоронними органами [11]. Економіко-математичні методи (стохастичний метод, метод дисконтування, дисперсійний аналіз, методи математичного програмування) використовуються експертом для встановлення щільності та істотності зв'язків між показниками дослідження, визначення ефективності здійснення господарських операцій.

За допомогою документального контролю здійснюється вивчення бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів, статистичних і оперативних матеріалів [4].

Дослідивши прийоми та методи, які використовуються в процесі експертного дослідження, можна зробити висновок, що головним призначенням методів судово-бухгалтерської експертизи є виявлення різноманітних протиріч між відповідними економічними та фінансовими показниками, що містяться в облікових документах.

Сукупність методів, які обираються експертом-бухгалтером, повинна забезпечувати об'єктивність та повноту дослідження всіх фактів господарської діяльності, що стала предметом розслідування правоохоронних органів. Таким чином, комплексне використання зазначених загальнонаукових та спеціальних методів судово-бухгалтерської експертизи полегшує роботу експертів та сприяє розкриттю економічних злочинів.

**Висновки.** Дослідження питань організації і методики дозволили зробити висновки, що не існує універсальної моделі організації і методики експертного дослідження, тому використання тих чи інших методів і прийомів дослідження об'єктів судово-бухгалтерської експертизи залежить від обставин конкретної кримінальної чи цивільної справи та його основним завданням є вибір найефективніших і доцільних методів, які дозволять провести експертне дослідження найбільш повно та об'єктивно і, відповідно, сформулювати правильні висновки.

На сучасному етапі в умовах поглиблення процесу економічних реформ в Україні та зростання кількості економічних злочинів організація судово-бухгалтерської експертизи потребує комплексного підходу до її проведення з використанням загальнонаукових та спеціальних методів дослідження.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. *Інструкція* про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>
2. *Закон* України «Про судову експертизу». Затверджений постановою Верховної Ради України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.
3. *Базаль М. Ф.* Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: навч. посібн. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. Ф. Базаль. – К.: МАУП, 2007. – 488 с.
4. *Завора Т. М.* Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [Текст] / Т. М. Завора, І. С. Тополь // Економіка і регіони: Науковий вісник Полтавського національного технічного університету ім. Юрія Кондратюка. – 2008. – № 4. – С. 149-151.
5. *Кримінально-процесуальний кодекс* України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-05>
6. *Цивільний процесуальний кодекс* України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>
7. *Господарський процесуальний кодекс* України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>
8. *Натуркач Н. Є.* Посилення організаційно-методичних засад проведення бухгалтерської експертизи [Текст] / Н. Є. Натуркач // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 63-65
9. *Панченко І. А.* Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти: дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.00.09 /Панченко Інна Анантоліївна. – Житомир, 2007. – 182 с.
10. *Понікаров В. Д.* Судово-економічна експертиза: навч. посібн. / В. Д. Понікаров – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 232 с.
11. *Рудницький В.С.* Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні концепти): навч. посібн. / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.