

---

---

# 6

## ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

---

---

**О.В. Коваленко, доктор экон. наук, доцент,  
перший заст. директора**

*Дніпропетровський НДІ судових експертиз*

### **РОЗВИТОК СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ**

У своєму розвитку судово-економічна експертиза пройшла певну еволюцію, зумовлену ускладненням господарської діяльності людей, виникненням потреби обліку, дані якого використовуються як достовірний доказ у комерційних операціях, при сплаті податків, вирішенні майнових спорів.

Дослідження історії розвитку судово-економічної експертизи показали, що вона виникла з практичної необхідності у наданні допомоги правоохоронним органами у процесі слідства та історично трансформувалася з форми контролю у форму застосування знань з бухгалтерського обліку в судовому процесі.

Історичний розвиток судово-бухгалтерської експертизи засвідчує, що найширше вона застосовувалася у правоохоронній діяльності, пов'язаній з розглядом та розслідуванням справ щодо завдання збитків власникам, розкрадання державного майна, вирішення конфліктних ситуацій (порушення договірної, трудової дисципліни тощо). Її застосування пов'язане з необхідністю встановлення істини по господарських операціях, здійснюваних суб'єктами господарювання, що знайшли відображення в бухгалтерському обліку.

Судово-економічна експертиза пройшла у своєму становленні наступні етапи:

***I-й етап*** — поява бухгалтерського обліку та паралельно з ним — судово-бухгалтерської експертизи у формі контролю як функції бухгал-

терського обліку, що виникла з практичної необхідності застосування знань з бухгалтерського обліку при вирішенні господарських спорів;

**II-й етап** — XIII–XVII ст. — створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів;

**III-й етап** — початок XX ст. — розмежування сфери існування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи;

**IV-й етап** — з кінця 60-х рр. XX ст. до тепер — судово-бухгалтерська експертиза стала самостійною галуззю знань та з появою наукових праць отримує теоретичне підґрунтя [5].

З розвитком економічних відносин облік удосконалюється як надбудова суспільної формації, зростає його значення в доказах майнової відповідальності. Так, у середньовіччі виникла професія мандрівних писарів, які за плату складали звіти феодалам, виступали їх представниками в різного роду судових інстанціях при розгляді майнових спорів. Удосконалюється форма обліку — виникає подвійна бухгалтерія, яку пізніше великий німецький поет Гете назвав великим відкриттям людства. Приблизно в XIII ст., у зв'язку з судовими розглядами, бухгалтери стали виступати в суді як експерти. При цьому вже розрізнялась робота експерта *in testes* — безстороннього збирача доказів — і експерта *boni instructores iudicis* — помічника судді у прийнятті рішення.

Розквіт товарно-грошових відносин в умовах капіталістичного суспільства сприяв підвищенню ролі бухгалтерського обліку в конкурентній боротьбі фірм і корпорацій, використанню даних обліку в охороні приватної власності [1, с. 22]. У судовій практиці висновки бухгалтерів-експертів широко використовувались при розгляді справ, що стосувалися фінансових відносин, відшкодування збитків, сплати пені, неустойок.

Сучасна судово-економічна експертиза в нашій країні стала наслідком великої судової реформи 1864 року в Росії. У кінці XIX ст. і на початку XX ст. бухгалтерський облік і бухгалтерська експертиза отримують широке визнання в суспільстві. Бухгалтерська експертиза та й сам облік вимагали кваліфікованих працівників, і в країні двічі (у 1889-му і 1910 р.) робилися спроби створити за англійськими зразками Інститут присяжних бухгалтерів — професійне об'єднання рахункових робітників, але всі вони не були доведені до кінця. Після Жовтневої революції 1917 року органи розслідування і суди широко використовували висновки судово-бухгалтерської експертизи при вирішенні кримінальних

і цивільних справ. Декретом про суди Раднаркому РРФСР (1918 р.) судам надавалося право при розгляді цивільних справ, що потребують спеціальних пізнань, запрошувати спеціалістів до свого складу з правом дорадчого голосу.

Призначення експертизи та процесуальний статус експерта визначалися Кримінально-процесуальним кодексом Російської РФСР, затвердженим ВЦВК 23 лютого 1923 р., у якому зазначалося, що експертів залучають у випадках, коли при розслідуванні або розгляді справ необхідні спеціальні пізнання в науці, мистецтві або ремеслі. Висновок експерта був юридичним доказом.

У 1921 році у Петрограді при Північно-Західній торговельній палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, який у подальшому був реорганізований в інститут відповідальних бухгалтерів, а у 1923 році при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданнями судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано бюро бухгалтерської експертизи і консультацій.

Найбільш важливим кроком в організації судово-бухгалтерської експертизи було створення в 1925 р. Інституту державних бухгалтерів-експертів при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР з широкою мережею місцевих органів (республіканських, губернських, окружних і повітових), який було ліквідовано у 1930 р., а його функції передано Всесоюзному товариству соціалістичного обліку при ВЦРПС, утвореному на базі колишніх об'єднань працівників обліку. Експертизи у цих установах проводили спеціальні сектори. У 1928–1929 рр. Інститут державних бухгалтерів-експертів випускав краший на ті часи в Росії професійний журнал “Вісник Інституту державних бухгалтерів-експертів”. Зосередження судово-бухгалтерської експертизи в одній установі, ліквідація паралелізму в їхній діяльності сприяли підвищенню їх якості, а також створили можливість добору постійних кадрів експертів-бухгалтерів, розробки ними різного роду методик, інструкцій з проведення судово-бухгалтерських експертиз.

У 1935 р. Інститутом кримінальної політики було розроблено методику з організації і проведення судово-бухгалтерської експертизи, а в 1937 р. видано ряд методичних посібників з розслідування справ про крадіжку і розтрату коштів у різних галузях народного господарства. Проте, в основному це були методичні посібники з бухгалтерської експертизи для слідчих органів, науковий рівень їх не міг задовольнити

потребу експертів-бухгалтерів у посібниках з методики досліджень господарської діяльності.

Засновником професійних органів, що займаються проведенням саме судово-бухгалтерських експертиз, стало організоване в 1936 р. Центральне бюро судово-бухгалтерської експертизи при Прокуратурі СРСР з філіалами в республіках, краях і областях, яке функціонувало до 1938 р. Цим було покладено початок існування в СРСР спеціалізованої установи, основою діяльності якої стало проведення судово-бухгалтерських експертиз, узагальнення передового досвіду, розробка методик експертного дослідження, підготовка кадрів експертів-бухгалтерів та підвищення їх кваліфікації.

У роки Великої Вітчизняної війни та відбудови економіки розвиток структури експертних організацій тимчасово було призупинено. До 50-х років ХХ століття форми застосування спеціальних бухгалтерських знань в юридичній практиці під час розкриття крадіжок та інших злочинів, такі як: судово-бухгалтерська експертиза, планово-економічна експертиза, документальна ревізія, інвентаризація — діяли та розвивались автономно один від одного, була відсутня єдина методологічна основа (база) їх використання.

Президією Верховної Ради СРСР 04.06.1947 р. був ухвалений Указ “Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна”. Виконання цього Указу стало причиною збільшення кількості справ з розслідування господарських злочинів, що у свою чергу вимагало значно ширшого застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку і звітності та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, виникла необхідність створення відповідної експертної установи — Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР з філіями при Міністерствах фінансів союзних та автономних республік і фінансових органах на місцях, з постійними штатними кадрами експертів-бухгалтерів у республіках, у тому числі й в Україні, а також областях та містах Москві і Ленінграді. На Бюро та його філії покладалась функція з проведення бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданнями органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу. Крім того, було встановлено типові форми висновку експерта-бухгалтера та стиль викладу його змісту. Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР проводило велику методичну роботу з експертного дослідження. У складі Бюро діяла методична рада, куди входили висококваліфіковані експерти-бухгалтери, представники Про-

куратури СРСР, Міністерства юстиції СРСР і Державного арбітражу при Раді Міністрів СРСР. Бюро за період свого існування розробило багато методичних листів з питань методики бухгалтерської експертизи у різних галузях народного господарства, які і досі не втратили свого професійного значення для експертів-бухгалтерів. У 1957 р. Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР було ліквідовано, а його філіали при міністерствах фінансів союзних республік перетворено в самостійні бюро державної бухгалтерської експертизи, підпорядковані Міністерствам юстиції союзних республік.

У 50–80-х роках ХХ ст. зусиллями великих радянських вчених — С.С. Остроумова, С.П. Фортинського, В.Г. Танасевича, Н.В. Кудрявцевої та інших — застосовуються енергійні заходи щодо створення методологічної бази судової бухгалтерії. У 1975 році був створений перший підручник “Судова бухгалтерія” за редакцією С.С. Остроумова. Таким чином, судова бухгалтерія стає методологічною основою використання економічних методів, спеціальних бухгалтерських та економічних знань в області права. Вона збагачує юридичну і експертну практику, розробляє нові методи використання та, у свою чергу, розвивається за рахунок цієї практики.

Значну роль у розвитку судової бухгалтерії на цьому етапі відіграли роботи відомих радянських вчених: Г.А. Атанесяна, Л.І. Георгієва, А.М. Гольдмана, С.П. Голубятнікова, В.Г. Любшина, А.М. Ромашова, П.К. Пошюнаса, Г.А. Шумака та інших.

З 1990 року в Україні Бюро державної бухгалтерської експертизи реорганізовано в Лабораторію судово-економічних досліджень, підпорядковану Інституту судових експертиз Міністерства юстиції України. Розвиток судової бухгалтерії в Україні з 1991 року по теперішній час зв’язаний з діяльністю вченого М.І. Камлика (Національна академія внутрішніх справ України), який написав підручник “Судова бухгалтерія”, перше видання якого було здійснено у 1995 році.

Зі створенням Бюро бухгалтерської експертизи в Україні. Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України було розроблено Інструкцію “Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України” від 30.12.1974 р. Це був перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз.

Протягом трьох десятиліть підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювались зони обслуговування відповідних територій.

У квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро та міжобласних філій з відповідними функціями передано до Київського і Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України.

Після прийняття у 1994 р. Закону України “Про судову експертизу” значно розширилась система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 р. на базі лабораторій та відділень було створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їх відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз [3, с. 6]. Дніпропетровський науково-дослідний інститут судових експертиз заснований у 2002 р. на базі Дніпропетровського відділення Харківського науково-дослідного інституту судових експертиз імені заслуженого професора М.С. Бокаріуса. Судово-економічні експертизи проводяться також Кримським науково-дослідним інститутом судових експертиз, створеним пізніше.

За ці роки лабораторії судово-економічної експертизи зазначених інститутів значно розширили коло розв’язуваних ними завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень. Експерти — бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяльність підприємств і організацій.

З розширенням кола завдань, що вирішувались експертами-бухгалтерами, виникла необхідність у зміні самої назви цього виду експертизи. Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну.

### Список використаної літератури

1. *Баширов Р.А.* Судебная бухгалтерия / Р.А. Баширов, И.В. Баширова. — Ростов н/Д: “Феникс”. Краснодар: Краснодарская академия МВД России, 2005. — 221 с.
2. *Білуха М.Т.* Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник / М.Т. Білуха. — К.: Вища школа, 1992. — 279 с.

3. *Головченко Л.М.* Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні / Л.М. Головченко. Проблемні питання судово-економічної експертизи. Матеріали наук.-практ. семінару. Науково-практичне видання. — Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2001. — 192 с.
4. *Камлик М.І.* Судова бухгалтерія: підруч. для вищих навч. закл. / М.І. Камлик. — К.: Атіка, 2000. — 336 с.
5. Панченко І.А. Етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи / І.А. Панченко. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/19\\_NNM\\_2007/Economics/23348.doc.htm](http://www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23348.doc.htm)

**Н.Ф. Водоп'ян, директор**

*Дніпропетровський НДІ судових експертиз*

## **ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

У статті наведено перелік завдань, питань, об'єктів дослідження та методів, прийомів, способів, які необхідно використовувати при проведенні судово-економічних досліджень.

---

Судово-слідча практика свідчить, що найчастіше призначають експертизи з питань документальної обґрунтованості нестач товарно-матеріальних цінностей, необґрунтовано виплаченої заробітної плати, донарахування та сплати податків та обов'язкових видів зборів.

Економічна експертиза за експертною спеціальністю 11.1 “Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності” включає дослідження документів бухгалтерського обліку про недостачі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, повноти нарахування та сплати податків до державного бюджету, взаєморозрахунки поміж підприємствами та інші дослідження. Головними завданнями дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є:

- визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;
- визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових коштів, основних засобів, надання послуг;