

УДК 330.101.54

**Ірина СОБОЛЕВА**

*викладач кафедри обліку та оподаткування*

*Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,  
м. Миколаїв, Україна*

**Альона БІБІКОВА, Юлія БАСОВА**

*студентки факультету економіки Миколаївського національного університету  
імені В. О. Сухомлинського, м. Миколаїв, Україна*

**e-mail:** bibikovaalena31@gmail.com

## **ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В ЕКОНОМІЧНІЙ СФЕРІ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

*У ринкових умовах господарювання питання, що пов'язані з сучасним станом судово-бухгалтерської експертизи в Україні, існуючими проблемами та пошуку шляхів їх подолання, удосконаленням і подальшим розвитком цієї сфери діяльності, стали предметом глибокого економічного дослідження. Стаття присвячена розкриттю економіко-правової сутності судово-бухгалтерської експертизи з позиції бухгалтерського обліку. У статті наведено певні сучасні моменти судово-бухгалтерської експертизи, які використовують експерти-бухгалтери для виявлення злочинів при розкритті злочинів пов'язані із розкраданням матеріальних цінностей або грошових коштів, що вчиняються посадовими особами.*

*Ключові слова:* судово-бухгалтерська експертиза, висновок експерта-бухгалтера, дослідження фінансово-господарської діяльності, експерт-бухгалтер, грошові кошти.

З розвитком ринкових відносин в Україні судово-бухгалтерська експертиза набуває все більшого значення в практиці цивільного, кримінального та арбітражного процесу. Особливо часте застосування судово-бухгалтерської експертизи потрібне у справах податкових спорів і спорів при розкраданні грошових коштів.

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

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

На сьогодні більшість вчених і практиків оперують поняттям «судово-бухгалтерська

експертиза», яке дублює загальне поняття судової експертизи в Законі України «Про судову експертизу». У зв'язку із широким застосуванням судово-бухгалтерської експертизи виникає потреба у визначенні її економіко-правової сутності в ринкових умовах господарювання.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-практичних засад судово-бухгалтерської експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів, та знайшли своє 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. Гаджієва, 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.

Відповідно до п. 1 ст. 242 КПК України, експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду. Судові експертизи є засобом встановлення доказів у кримінальному судочинстві. Вони

характеризуються основними ознаками: використання спеціальних знань; проведення дослідження з метою встановлення обставин, які мають важливе значення для вирішення провадження; процесуальна форма призначення та проведення експертизи; оформлення результатів у спеціальному процесуальному документі; безпосереднє дослідження об'єктів експертизи [4].

При розслідуванні економічних злочинів слідчим, прокурором, судом використовується допомога як спеціалістів, так і експертів, до того ж, вони можуть бути фахівцями в одній і тій самій галузі економічних знань, крім того, вітчизняне кримінальне законодавство не містить заборони залучати як експерта ту саму особу, що брала участь в провадженні як спеціаліст.

Одним із видів злочинів є злочини пов'язані із розкраданням матеріальних цінностей або грошових коштів, що вчиняються посадовими особами та супроводжуються приховуванням даних в документах бухгалтерського обліку. Для розкриття злочину та виявлення його ознак потрібно застосовувати комплекс науково-обґрунтованих ефективних методів перевірки і дослідження операцій з готівковими та безготівковими платежами.

Для перевірки і дослідження розрахунково-касових операцій з грошовими коштами і виявлення ознак злочинних дій, на тимчасове вилучення підлягають касові книги з відірваними листами (касовими звітами), прибуткові касові ордери з квитанціями до них, що видаються особами, які здають гроші до каси, видаткові касові ордери, виписки банку, грошові чеки з корінцями до них, які зберігаються в банку, журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, касові чеки, журнал касира.

Окремими методами перевірки і дослідження даних в документах і записах бухгалтерського обліку під час дослідження касових і безготівкових платежів є нормативна, арифметична і формальна перевірка, зустрічна перевірка і взаємний контроль. Ці методи можуть застосовувати співробітники правоохоронних органів самостійно, але в переважній більшості ситуацій більшого ефекту можна досягти в разі використання допомоги

спеціалістів бухгалтерів, які здійснюють інвентаризації, документальні ревізії або аудиторські перевірки, а також проводять дослідження в межах призначеної судово-бухгалтерської експертизи.

Працівники правоохоронних органів повинні зібрати необхідні документи, які підтверджують факт нестачі або надлишків грошових коштів у касі. До акту інвентаризації треба додавати виписки з наказів про призначення особи на певні посади, договори про матеріальну відповідальність осіб, виписки з їх трудових книжок та характеристики, а також оригінали незаконних і таких, що викликають сумніви, документів обліку, касові звіти, розписки, власноручні пояснення касирів щодо причин виявлених по касі фактів нестачі, надлишків або розкрадання грошових коштів [5].

Важливе значення має залучення спеціалістів для проведення документальної ревізії. З урахуванням результатів інвентаризації, під час ревізії або аудиторської перевірки можливим є встановлення на підставі аналізу розрахунково-касових документів ознак, які вказують на факти допущених зловживань з грошовою готівкою. Акти інвентаризації, ревізії або висновки аудиторської перевірки додаються до первинних матеріалів перевірки як вихідна бухгалтерська інформація. На її підставі слідчий, прокурор повинні з'ясувати, чи є ознаки кримінально-караного діяння і чи є вони достатніми для початку кримінального провадження.

В разі виявлення і розслідування розкрадання готівкових коштів, що надійшли в касу від юридичних або фізичних осіб за куплені матеріальні цінності, перевірки підлягають картки складського обліку і витратні накладні для зіставлення їх з рахунками-фактурами і прибутковими касовими ордерами. З цією метою здійснюють зіставлення даних у книгах складського обліку або карток обліку матеріалів із записами звіту касира за конкретний період. В такому разі можна встановити суперечності в реєстрації тієї самої операції у двох матеріально відповідальних осіб – касира і комірника.

Для успішного розкриття злочинів та вирішення спорів економічного характеру в умовах господарювання виникає потреба

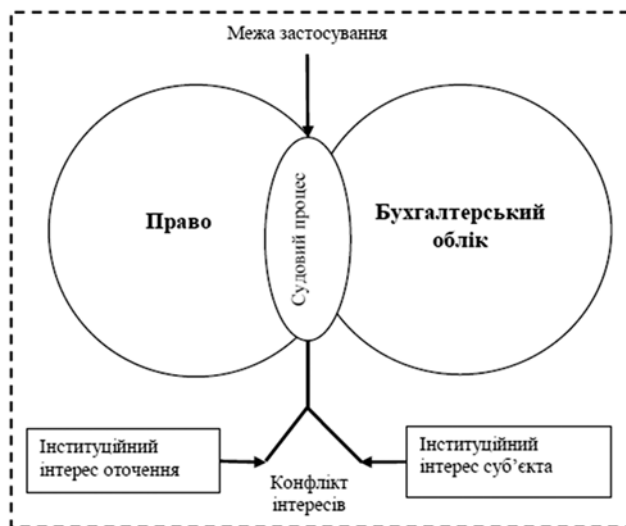


Рисунок 1 – Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи

комплексного використання правових та економічних знань (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].

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 завершенням здійснення судово-бухгалтерської експертизи є кваліфікований висновок експерта-бухгалтера, який сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Судово-бухгалтерська експертиза виступає формою контролю обґрунтованості проведених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження даних іншої інформації представленої сторонами для встановлення фактичних відомостей господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза не є фор-

мою 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 [3].

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.

Враховуючи розширення спектру економічних досліджень та збільшення експертного навантаження можна виділити наступні напрями судово-економічної експертизи: розробка й впровадження в експертну практику в найбільш короткі строки методик дослідження з урахуванням змін діючого законодавства й постійної трансформації способів скоєння злочинів у сфері економіки; розвиток подальшої спеціалізації експертів шляхом створення в складі судово-економічних лабораторій підрозділів з конкретних видів досліджень; з метою більш якісної підготовки матеріалів для проведення судово-економічних експертиз залучати в окремих випадках експерта для участі в слідчих діях в якості спеціаліста, що дозволить оперативно визначати обґрунтованість акту документальної ревізії (перевірки), встановити, яку додаткову перевірку необхідно провести. Дані напрями підвищують якість експертних досліджень та значимість судово-економічної експертизи як одного з основних інструментів при розслідуванні економічних злочинів.

### Список використаних джерел

1. Водоп'ян Н.Ф. Межі компетенції експерта при виконанні судово-економічних експертиз / Н.Ф. Водоп'ян // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики: Збірник наукових праць – Х.: Право, 2017. – Вип.8. – с.464.
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. Капустник К.В. О некоторых тенденциях развития судебно-экономических экспертиз в современных условиях / К.В. Капустник, О.В. Анищенко // Теорія та практика судової експертизи та криміналістики. Вип. 4. – Х.:Право, 2014

4. Кримінальний процесуальний кодекс України затверджений Верховною Радою України від 13.04.2012 № 4651-IV
5. Малуго Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2015. – 548 с.
6. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К.: КНЕУ, 201. – 202 с.
7. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.М. Ромашов. – М.: Юрид. лит., 2015 – 128 с.

### References

1. Vodopian N.F. Limits of expert competence in the course of forensic economic examinations / N.F. Vodopyan // Theory and practice of forensic examination and forensic science: Collection of scientific works – Kh. Law, 2017. – Vip.8. – p.464.
2. Zhuk V.M. Accounting: ways to solve problems of practice and science: [monograph] / V.M. Beetle. – K.: NSC "Institute of Agrarian Economics", 2012. – 454 p.
3. Kapustnik K.V. On some tendencies in the development of forensic economic examinations in modern conditions / K.V. Kapustnik, O.V. Anischenko // Theory and practice of forensic examination and forensic science. Whip 4. – X.: Right, 2014
4. The Criminal Procedural Code of Ukraine was approved by the Verkhovna Rada of Ukraine on April 13, 2012 No. 4651-IV
5. Maluga N.M. Accounting in Ukraine: Theory and Methodology, Prospects for Development: [monograph]. – Zhytomyr: ZHDTU, 2015. – 548 p.
6. Muminova-Savina G.G. Forensic Accounting Examination: Teaching. manual / GG Muminov-Savina. – K.: KNEU, 201 – 202 p.
7. Romashov A.M. Forensic accounting expertise / A.M. Romashov – M.: Yurid. Lit., 2015 – 128 p.

### **Соболева И., Бибикина А., Басова Ю. Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы в экономической сфере Украины в современных условиях**

*В рыночных условиях хозяйствования вопросы, связанные с современным состоянием судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине, существующими проблемами и поиска путей их преодоления, совершенствованием и дальнейшим развитием этой сферы деятельности, стали предметом глубокого экономического исследования. Статья посвящена раскрытию экономико-правовой сущности судебно-бухгалтерской экспертизы с позиции бухгалтерского учета. В статье приведены некоторые современные моменты судебно-бухгалтерской экспертизы, используют эксперты-бухгалтеры для выявления преступлений при раскрыты преступлений связаны с хищением материальных ценностей или денежных средств, совершаемые должностными лицами.*

*Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, заключение эксперта-бухгалтера, исследования финансово-хозяйственной деятельности, эксперт-бухгалтер, денежные средства.*

### **Soboleva I., Bibikova A., Basova Y. Conduct of judiciary-accounting experts in economic sector of Ukraine in modern conditions**

*In the market conditions of management, the issues related to the current state of forensic accounting in Ukraine, the existing problems and the search for ways to overcome, improve and further development of this sphere of activity and the profession of expert accountant, became the subject of a deep economic study. Forensic accounting expertise is an important means of gathering evidence in many criminal and civil cases. The skilled conclusion of an expert accountant helps to establish objective truth and make a fair court decision. The article is devoted to the disclosure of the economic and legal essence of forensic accounting expertise from the standpoint of accounting. On the basis of analysis of accounting functions, the origins of forensic accounting expertise are disclosed.*

*The article presents certain modern aspects of forensic accounting expertise in Ukraine, highlights the main issues of theoretical and practical nature that exist in the work of the expert accountant, as well as the methods of verification and research of data in the accounting documents and records used by accountants to detect crimes. The attention is focused on the disclosed crimes related to the theft of material assets or funds committed by officials. The complex of scientifically substantiated effective methods of checking and researching operations with cash and non-cash payments, namely normative, arithmetic, formal, counter-check and mutual control are analyzed. The documents are to be checked in case of detection and investigation of theft of cash received from legal entities or physical persons for the purchased material assets.*

*The directions for further development of forensic economic expertise, which will allow to raise the quality of expert research, the significance of forensic economic expertise as one of the main instruments in the investigation of economic crimes are revealed.*

*Keywords: forensic accounting examination, expert accountant's opinion, financial and economic activity research, expert-accountant, money resources.*

Стаття надійшла до редколегії 06.06.2018