УДК 655.471

*Голуб Н.О. старший викладач*

*Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

**Анотація.** У статті розглянуто основні аспекти та актуальні питання судово-бухгалтерської експертизи як форми дослідження джерел доказової інформації за завданнями державних і судових органів, а також розробка рекомендацій..

**Ключові слова:** судово-бухгалтерська експертиза, бухгалтерський облік, спеціальні знання, інформація, методика дослідження

**Постановка проблеми**. З розвитком ринкових відносин все більшого значення набуває судова бухгалтерія в практиці криминального, цивільного й арбітражного процесу. Останнім часом особливо часто потрібне застосування судової бухгалтерії в податкових спорах і спорах про виконання зобов'язань сторонами цивільно-правових угод. Відповідно до процесуального законодавства всі питання економічного характеру, необхідність дозволу яких стоять перед слідчими або судовими органами, дозволяються шляхом проведення судово-бухгалтерської експертизи відповідно до Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 (зі змінами і доповненнями) [1].

**Аналіз останніх досліджень.** Сьогодні питаннями судово-бухгалтерської експертизи займаються Мумінова-Савіна Г. Г., Поникаров В. Д, Камлик М. І., Белуха Н. Т.

**Ціль роботи.** Метою дослідження є вивчення актуальних питань судово-бухгалтерської експертизи в області незалежної перевірки бухгалтерського обліку й звітності за завданнями державних і судових органів, а також розробка рекомендацій.

**Виклад основного матеріалу**. Необхідно звернути увагу на те, що поняття «судово-бухгалтерська експертиза» на даному етапі правового й економічного розвитку не відображає повністю тих завдань, які стоять перед фахівцями-експертами відповідно до процесуального законодавства, Законом України «Про судову експертизу», Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законом України «Про аудиторську діяльність», Цивільним кодексом, і іншими законодавчими й нормативними актами. Вченими й практиками застосовується більше широке поняття «судово-економічна експертиза», що містить у собі кілька різновидів експертиз економічного й фінансового профілю [2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12].

Сьогодні досить широке коло фахівців, що володіють судово-економічними знаннями, до них можна віднести таких фахівців, як юристи комерційних організацій, юристи відомств, судді арбітражних судів, які для обґрунтування своїх позицій обов'язково посилаються на конкретні дані бухгалтерського обліку й звітності, а також податкової звітності, що свідчить про порушення або, навпаки, не порушення прав сторін спору. Це зобов'язання обов'язково вимагає знання судової бухгалтерії. Знання судової бухгалтерії необхідні також слідчим і органам дізнання, які спеціалізуються на розслідуванні кримінальних справ, пов'язаних зі злочинами в сфері економіки. Слідчі повинні знати, у яких конкретно бухгалтерських документах, записах на рахунках бухгалтерського обліку, фінансової й податкової звітності можуть бути відображені результати тих або інших злочинів у сфері економіки. Це необхідно для того, щоб професійно побудувати методику й тактику розслідування, ясно представляти, яку інформацію про обставини кримінальної справи, що підлягають доведенню, можна одержати з даних бухгалтерського обліку й звітності, і т.д. Слідчий повинен також грамотно поставити питання перед ревізором, аудитором або бухгалтером-експертом; уміло взаємодіяти із цими фахівцями; правильно оцінити результати їхньої роботи.

Наступна категорія юристів-практиків, які у своїй діяльності використають знання основних положень судової бухгалтерії, - це судді, що займаються розглядом кримінальних справ про злочини в сфері економіки. Вони повинні добре розуміти, у яких документах бухгалтерського обліку залишаються сліди конкретних злочинів у сфері економіки; інформацію про які обставини кримінальної справи можна одержати з даних бухгалтерського обліку.

Судова бухгалтерія спочатку виникла, як навчальна дисципліна, орієнтована на підготовку юристів. Її становлення відбувалося поступово шляхом «усвідомлення» особливостей досліджуваного нею предмета. Навчальна дисципліна розкрила діяльність бухгалтера, ревізора, експерта-бухгалтера й у меншому ступені орієнтувалася на завдання властиво судово-бухгалтерської експертизи.

Таке положення справ не могло задовольнити практику й стимулювало подальший розвиток цієї навчальної дисципліни. У загальних розділах курсу сугубо економічні питання стали доповнюватися судово-економічними (аналіз злочинної діяльності, характеристика документальних невідповідностей як ознак і специфічних слідів злочинів і т.п.). Так відбувався процес інтеграції економічних (облікових) і правових (криміналістичних) знань, який привів до нового розуміння цілісності навчальної дисципліни й до появи її власного предмета.

Подальший розвиток судової бухгалтерії - як навчальної дисципліни й науки й практичної області її застосування значною мірою диктується потребами розвитку економіки, законодавства і юридичної практики. Як відзначалося, судова бухгалтерія як навчальна дисципліна призначена для підготовки юристів. Однак цей курс необхідний і при підготовці бухгалтерів-економістів. Природно, зміст його в зазначених двох випадках повинне розрізнятися. Так, у курсі «Судова бухгалтерія» для юристів передбачене вивчення основ бухгалтерського обліку. Для бухгалтерів-економістів необхідні більше глибокі в порівнянні з юристами знання в частині тонкостей відображення й виявлення слідів протиправних дій у даних бухгалтерського обліку, фінансової, податкової й статистичної звітності.

Слід зазначити, що відображення в бухгалтерській інформації слідів протиправних дій у частині відносин, регульованих цивільним законодавством, сьогодні в судовій бухгалтерії майже не розроблено. Це пояснюється тим, що історично судова бухгалтерія була орієнтована на потреби карного судочинства.

Інакше кажучи, мова йде про формування не просто бухгалтерських знань, а саме - спеціальні судово-бухгалтерські знання. У цей час у цій частині в підготовці бухгалтерів є очевидні проблеми. У таких знаннях бідує ціле коло бухгалтерів-економістів: аудиторів і ревізорів, що виконує перевірки й ревізії, призначені у зв'язку з розслідуванням кримінальних справ; судово-бухгалтерських експертів, зобов'язаних дати компетентне судження в ході попереднього слідства й судового розгляду; податкових інспекторів, які повинні бачити за економічними або бухгалтерськими невідповідностями ознаки протиправної діяльності по ухилянню від сплати податків, і деяких інших фахівців[10, 11].

Таким чином, економісти, чия діяльність може бути пов'язана з участю в кримінальному, цивільному або арбітражному процесах, повинні мати саме спеціальні економічні Знання, уміти розпізнавати в бухгалтерській інформації ознаки протиправної діяльності.

У США існує національна асоціація судових бухгалтерів (NAFA - National Association of Forensic Accountants), членами якої є професійні бухгалтери. Їхнє основне поле діяльності - з'ясування реальних розмірів збитку по страхових випадках, що став предметом судового розгляду. Основні клієнти членів NAFA - страхові компанії США. Дана обставина є додатковим свідоцтвом необхідності становлення судової бухгалтерії як предмета, досліджуваного в економічних вузах, а також перебудови змісту курсу судової бухгалтерії для юристів, маючи на увазі цивільно-правову спеціалізацію.

Таким чином розвиток практики застосування основних положень судової бухгалтерії юристами й економістами викликає необхідність подальшого розвитку науки про судову бухгалтерію.

Предметом судової бухгалтерії як науки представляються закономірності відображення в бухгалтерській інформації протиправної діяльності й закономірності виявлення ознак і слідів цієї діяльності. Наукове визначення методу судової бухгалтерії в цей час перебуває в стадії дослідження. Методика судово-бухгалтерської експертизи може в значній мірі поповнитися теорією, розробленої на основі підходів і методів аудита, а також практикою проведення аудиторських перевірок[11, 10].

**Висновки.** Виходячи із проведеного дослідження можна зробити висновок, що судово-бухгалтерська експертиза охоплює практичну частину бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) звітності, а судово-економічна експертиза - теоретичну й практичну частину економічної діяльності.

Практика боротьби зі злочинністю в сфері економіки свідчить, особи, які причіпні до виникнення злочину, знищують первинні бухгалтерські документи і облікові регістри, у яких знайшли підроблені записи про фінансово-господарські операції. Це значно ускладнює виявлення підстав для документальної ревізії й порушення кримінальної справи, одержання доказів про злочинні дії конкретних осіб, а отже, їхнє викриття й залучення до кримінальної відповідальності.

Необхідність у проведенні судово-бухгалтерської й судово-економічної експертизи виникає найчастіше при розкритті або розслідуванні таких злочинів, як розкрадання чужого майна шляхом присвоєння, розтрати; шахрайство в сфері підприємницької діяльності; ухиляння від сплати податків і ін.

Опитування слідчих показав, що більшість із них не уявляють, як проводиться судово-бухгалтерська й судово-економічна експертиза, які документи при цьому перевіряються; які прийоми використаються для їхньої перевірки; хто з фахівців залучається, які питання варто ставити на дозвіл документальної ревізії, судово-бухгалтерської й судово-економічної експертизи й т.д.

При необхідності слідчий проводить вилучення бухгалтерських і інших документів. При цьому потрібно мати на увазі, що вилучені документи будуть використатися не тільки для перевірки бухгалтерського обліку, але й проведення почеркознавчої та техніко-криміналістичної експертизи документів.

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные аспекты и актуальные вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы как формы исследования источников доказательной информации за заданиями государственных и судебных органов, а также разработка рекомендаций

**Ключевые слова:** судебно-бухгалтерская экспертиза бухгалтерский учет, специальные знания, информация, методика исследования

**Summary.** In the article basic aspects and pressing questions of judicial book-keeping examination as forms of research of evidential information generators are considered after the tasks of public and judicial organs, and also development of recommendations.

**Keywords:** judicial book-keeping examination, record-keeping, special knowledge, information, research methodology

**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-XII [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=996–14.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність». Затверджений постановою Верховної Ради України № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
5. Цивільний процесуальний кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради УРСР від 18.07.1963 р. (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
6. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р., що набув чинності з 01.09.2001 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
7. Кримінально-процесуальний кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради УРСР від 28.12.1960 р. (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
8. Господарський процесуальний кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ (у редакції Закону України «Про внесення змін до арбітражного процесуального кодексу України» від 21.06.2001 р. № 2539-ІІІ) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://search.ligazakon.ua.
9. Поникаров В. Д. и др. Судебно-учетная експертиза / В. Д Поникаров и др. — Харьков: ХГЭУ, 1998. — 112 с.
10. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза: Опорний конспект лекцій / Л. І Савченко — К.: КНТЕУ, 2001. — 166 с.
11. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник / Г. Г. Мумінова-Савіна — К.: КНЕУ, 2003. — 202 с.
12. Камлик М. І. Судова бухгалтерія / М. І Камлик — К.: Атіка, 2000. — 335 с.