

СУЧАСНИЙ СТАН КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ

М.В. Гавриленко, Л.Л. Гевлич

Резюме. У роботі наданий аналіз змісту концептуальних основ судово-бухгалтерської експертизи в дослідженнях вітчизняних авторів; обґрунтована необхідність визначення сутності поняття, предмету, об'єктів та методів судово-бухгалтерської експертизи у вітчизняних нормативних актах для підвищення ефективності експертної діяльності; визначені напрями подальших досліджень.

Ключові слова: поняття, предмет, об'єкт, методи судово-бухгалтерської експертизи, концептуальна основа, експертна діяльність, ефективність.

Вступ. З переходом України до ринкової економіки значно розширилися та стали більш ефективними економічні відносини між господарюючими суб'єктами. Проте у нашій країні є досить високим рівень економічних злочинів, чому сприяють нечіткість та нестійкість діючого законодавства, тому для розслідування злочинів економічного напрямку часто до роботи залучають судових експертів-бухгалтерів, яким для ефективної та результативної роботи необхідні спеціальні теоретичні та практичні знання.

Дослідженню теоретичних основ судово-бухгалтерської експертизи приділяє увагу велика кількість вітчизняних та зарубіжних авторів. Серед них можна виділити таких, як Г.Г. Мумінова-Савіна, М.Т. Білуха, В.С. Рудницький, В.І. Отенко, В.Є. Швець, В.М. Шарманська, І.А. Волкова та ін. Однак у багатьох авторів існують розбіжності щодо трактування об'єкту, предмету та методів проведення судово-бухгалтерської експертизи, тож існує необхідність систематизувати дані щодо цих понять.

Метою статті є аналіз сучасного стану концептуальних основ судово-бухгалтерської експертизи в Україні як засобу підвищення ефективності практичної експертної діяльності.

Викладення основного матеріалу. У науковій літературі концепція — це система поглядів на ті чи інші явища, процеси; спосіб розуміння, трактування певних явищ, подій; ідея певної теорії [1]. З точки зору теорії науки та її практичної реалізації в діяльності в параметри концепції можна включити поняття предмету, об'єктів та методів дослідження.

На наш погляд, розуміння концепції судово-бухгалтерської експертизи дозволить більш свідомо підходити до організації її у рамках конкретної справи, а відповідно, зменшить час та витрати на проведення. Тому ми вважаємо чітку регламентацію основних концептуальних аспектів судово-бухгалтерської експертизи, а саме, її дефініції, предмету, об'єктів, методів дослідження фактором підвищення ефективності практичної експертної діяльності.

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

Наведена дефініція має суттєві недоліки, а саме, на думку ряду дослідників, не розкриває поняття експерта та ставить його дослідження у залежність від початку провадження справи відповідних органів чи суду.

Що стосується самого поняття судово-бухгалтерської експертизи, воно взагалі відсутнє у нормативній літературі, що не дає змоги розкрити практичну сутність цієї діяльності з точки зору подальшого підвищення її ефективності. Це особливо важливо, бо судово-бухгалтерська експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. Необхідність у ній виникає під час розслідування чи судового розгляду злочинів, де необхідно проаналізувати дані бухгалтерського обліку. Водночас, концепція судово-бухгалтерської експертизи в Україні знаходиться в стані формування. Дотепер на законодавчому рівні не визначені ключові категорії даного роду судової експертизи: її об'єкт, предмет, коло розв'язуваних завдань, місце в системі судових експертиз.

Правила проведення судово-бухгалтерської експертизи викладені в Інструкції про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз у Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР, ухваленій Міністерством юстиції Української РСР 30.12.1974 р. Це єдиний нормативно-правовий документ, який на сьогодні регламентує судово-бухгалтерську експертизу в Україні, вочевидь застарів та не враховує сучасного етапу розвитку обліку та експертної діяльності.

Відсутність єдиного науково-методичного підходу істотно ускладнює організацію проведення даного різновиду експертизи, негативно позначається в цілому на якості й ефективності розкриття і розслідування злочинів.

У чинному законодавстві України не існує визначення судово-бухгалтерської експертизи, тому більшість науковців наводять своє трактування цього поняття. У таблиці 1 згруповані визначення судово-бухгалтерської експертизи провідних українських авторів [3-7].

Підходи до визначення поняття судово-бухгалтерської експертизи

Автор	Визначення судово-бухгалтерської експертизи
Г.Г. Мумінова-Савіна	Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду.
В.І. Остапенко	Судово-бухгалтерська експертиза на стадії попереднього слідства та судового розгляду полягає у дослідженні матеріалів справи спеціалістом-економістом і наданні ним, відповідно до його спеціальних знань, висновку за поставленими питаннями, які належать до господарської діяльності та знайшли своє відображення в бухгалтерському обліку.
М.Т. Білуха	Судово-бухгалтерська експертиза: - досліджує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств з різною формою власності, які припустили збитки, втрати, крадіжки цінностей, безгосподарність ті інші негативні явища, що стали об'єктом розслідування правоохоронних органів; - обґрунтовує свої висновки на документально достовірних даних, відображених у бухгалтерському обліку, конкретизує матеріальну відповідальність за збитки, завдані матеріально відповідальним і службовим особам.
Ф. Ф. Бугинець	Судово-економічна експертиза – це процесуальна форма, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи і надання експертного висновку.
В Є Швець	Судово-економічна експертиза – це процес використання спеціальних знань із бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю при дослідженні правопорушень і злочинів у діяльності об'єктів, які перевіряють для документального обґрунтування позовних вимог, поданих у слідчі або судові органи.

Аналіз робіт цих та інших авторів дозволяє відзначити, що визначення сутності судово-бухгалтерської експертизи науковці розділяють за такими базовими категоріями та поняттями, як наука, складова частина дослідження, спосіб, процес, вид, процесуальна форма.

На нашу думку, більш ґрунтовне визначення судово-бухгалтерської експертизи дає Г.Г. Мумінова-Савіна, яка виокремлює її економіко-правовий зміст та сутність.

Саме таке визначення повною мірою розкриває характер судово-бухгалтерської експертизи, що базується на:

- процесуально-правовому змісті, який полягає у визначенні її як процесу, керованого системою закріплених законодавчо правил;
- використанні спеціальних економічних знань, що дозволяє реалізувати їх у різних галузях економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізу господарської діяльності, ревізії та контролю.

Визначення загального поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи ґрунтуються на знаннях бухгалтерського обліку, без яких неможливе розв'язання питань, що виникають у ході розслідування. У кожному конкретному випадку використовується не вся сукупність бухгалтерських знань, а лише ті з них, які необхідні для відповіді на поставлені запитання.

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи. Тож у таблиці 2 наведені визначення предмету судово-бухгалтерської експертизи, надані провідними науковцями цієї галузі [3,8].

Таблиця 2

Підходи до визначення предмету судово-бухгалтерської експертизи

Автор	Визначення предмету судово-бухгалтерської експертизи
1	2
В.Д. Понікаров	Предмет судово-облікової експертизи визначається конкретним поставленим завданням і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які повинен дати експерт відповідь у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється.
Л.Ф. Алексеева	Предметом судово-бухгалтерської експертизи слід уважати відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідних документах. Отже, предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські проведення, які відбивають фінансово-господарську діяльність та є її частиною.
М.І. Камлик	Предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами.
Г.Г. Мумінова-Савіна	Предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим є певною мірою її частиною.

1	2
В.С. Рудницький	Предметом судово-бухгалтерської експертизи є сумнівні господарські операції виробничо-фінансової діяльності підприємств, відображені у бухгалтерських документах і винесені на розслідування та судовий розгляд, достовірність яких потребує підтвердження провідними спеціалістами в галузі бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності – експертами-бухгалтерами.

На наш погляд, найбільш влучно поняття предмету судово-бухгалтерської експертизи визначає В.С. Рудницький, надаючи максимально чітко та зрозуміле визначення.

Аналогічно велике значення в процесі організації практичної експертної діяльності має чітке усвідомлення виконавцями суті об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Саме останні конкретизують предмет судово-бухгалтерської експертизи, деталізують параметри дослідження та визначають їхню характеристику. Підходи до визначення об'єкту судово-бухгалтерської експертизи викладені у таблиці 3 [3,5, 8-10].

Таблиця 3

Підходи до визначення об'єктів судово-бухгалтерської експертизи	
Автор	Визначення об'єктів судово-бухгалтерської експертизи
І.А. Волкова	Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є вся первинна документація, в якій із застосуванням грошових та натуральних вимірників відображається фінансово-господарська діяльність суб'єкта, а також бухгалтерські регістри, фінансова звітність, розпорядчі та інші документи, що регламентують діяльність суб'єкта.
В.М. Шарманська	Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є документи, бухгалтерські регістри та бухгалтерська звітність, в яких відображена господарська діяльність підприємств, у тому числі й протиправна.
Г.Г. Мумінова-Савіна	Об'єктами є: 1) облікові бухгалтерські документи; 2) облікові регістри; 3) комп'ютерна інформація; 4) документи бухгалтерської звітності; 5) форми фінансової звітності підприємства; 6) матеріали інвентаризації; 7) акти проведених ревізій; 8) інші офіційні документи; 9) протоколи допитів звинувачуваних та свідків, протоколи очних ставок; 10) висновки експертів.
В.С. Рудницький	Об'єктами СБЕ є реальні (емпіричні) факти – фізичні (існують у природі об'єктивно, незалежно від людської свідомості) і штучні (створені в процесі виробництва).
М.Т. Білуха	Об'єктами СБЕ є предмети і знаряддя праці, а також сама праця, які відображені в системі бухгалтерського обліку, звітності та стосуються кримінальних і цивільних справ, розслідуваних правоохоронними органами.

На нашу думку, найбільш точно об'єкти судово-бухгалтерської експертизи, виходячи з її понять, розкриває І.А. Волкова.

Що стосується методики дослідження, у широкому значенні це сукупність методів навчання чомусь, практичного виконання чогось. Таким чином, визначити методику судово-бухгалтерської експертизи можна як множину певних методів, способів та прийомів вирішення завдань, які поставлені органами дізнання, попереднього слідства чи суду [11].

Розглянувши літературні джерела, можна зробити висновок, що автори поділяють методи судово-бухгалтерської експертизи на дві групи: загальнонаукові та власні (специфічні, спеціальні). Наведемо класифікацію методів судово-бухгалтерської експертизи у таблиці 4 [3,5,6,8].

Таблиця 4

Класифікація методів судово-бухгалтерської експертизи	
Автор	Класифікація методів
1	2
Ф. Ф. Бутинець	1. Загальнонаукові. 2. Спеціальні: - розрахунково-аналітичні; - документальні.
В.С. Рудницький	1. Загальнонаукові. 2. Конкретні методичні прийоми: - розрахунково-аналітичні; - документальні; - узагальнення і реалізації результатів експертизи.

1	2
Г.Г. Мумінова-Савіна	1. Загальнонаукові. 2. Конкретні методичні прийоми: - розрахунково-аналітичні; - документальні; - органолептичні; - узагальнення і реалізації результатів експертизи.
М.Т. Білуха	1. Загальнонаукові. 2. Конкретні методичні прийоми: - документалістика; - двоїсті методичні прийоми; - органолептичні; - калькулювання собівартості продукції та балансове узагальнення даних; - дослідно-експертні; - розрахунково-аналітичні; - експертне обґрунтування і реалізація висновків.

З наведеної таблиці можна побачити, що з питання спеціальних методів науковці не знаходять спільної думки. На наш погляд, більш детальною є класифікація М.Т. Білухи.

Ми вважаємо, що чітке визначення концептуальних основ судово-бухгалтерської експертизи в законодавчих актах здатне підвищити ефективність практичної експертної діяльності. Вищий рівень проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні має здійснюватися на основі комплексного підходу до її організації з чітким розмежуванням таких рівнів, як організація експертної діяльності загалом (загальнодержавний рівень) та організація судово-бухгалтерської експертизи на практиці, тобто сукупність взаємопов'язаних дій з проведення експертизи за конкретною справою.

Висновки. Недоліки в організації судово-бухгалтерської експертизи пов'язані з відсутністю єдиного підходу до трактування її базових понять. Узгодження понятійного апарату судово-бухгалтерської експертизи є основою для розробки практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики проведення експертизи.

На основі аналізу літературних джерел виділені найбільш доцільні визначення поняття, предмету, об'єктів та методів судово-бухгалтерської експертизи.

Доведено, що регламентація концептуальних основ судово-бухгалтерської експертизи на державному рівні може вважатися фактором підвищення ефективності експертної діяльності.

Розгляд показників ефективності буде напрямом подальших досліджень.

Література

1. Савченко В. Н. Начала современного естествознания : [тезаурус] / В. Н. Савченко, В. П. Смагин. — Ростов н/Д. : Феникс, 2006. — 336 с.
2. Про судову експертизу : Закон України № 4038-ХІІ від 25.02.1994 // Відомості Верховної Ради України. — 1994. - № 28. - С. 232 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
3. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза [навч. посіб.] / Г. Г. Мумінова-Савіна— К. : КНЕУ, 2003. — 202 с.
4. Отенко В. І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств [навч. посіб.] / В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова — Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. — 560 с.
5. Білуха Т. М. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник]. / Т. М. Білуха. — К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. — 656 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ПП «Руга», 2004. — 460 с.
7. Швець В. С. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : [підручник] / В.С.Швець. — К., 2008. — 240 с.
8. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень : опорний конспект. [навч. посіб.] / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. — К. : ВД «Професіонал», 2004. — 304 с.
9. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: [навч. посібник для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова. - К. : Центр учбової літератури, 2009. —84 с.
10. Шарманська В. М. Судова бухгалтерія. [навч. посіб.] / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 454 с.
11. Марачевська А. В. Теоретичні основи методики судово-бухгалтерської експертизи / А. В. Марачевська // Управління розвитком — 2011 - №2(99) — С.205-208 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2011_2/u1102mar.pdf