

МОРГУНОВА

Тетяна Іванівна

morgunova2017@ukr.net

УДК 343.148.5

СУЧАСНІ ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-
БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИMODERN FEATURES OF FORENSIC AND ACCOUNTING
EXAMINATION

к.т.н., доцент, Херсонський
факультет, Одеський
державний університет
внутрішніх справ

Досліджено сучасні особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи. Виділено об'єкти дослідження експерта-бухгалтера. Розглянуто сукупність прийомів, що використовуються експертом-бухгалтером та основні задачі судово-бухгалтерської експертизи. Позначено вимоги до особистісних якостей експерта державного експертного закладу, його права, обов'язки та відповідальність. Висвітлено ключові аспекти роботи експерта-бухгалтера, суть та обставини призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Исследованы современные особенности судебно-бухгалтерской бухгалтерии. Выделены объекты исследования эксперта-бухгалтера. Рассмотрены совокупность приемов, используемых экспертом-бухгалтером и основные задачи судебно-бухгалтерской экспертизы. Обозначены требования к личностным качествам эксперта государственного экспертного учреждения, его права, обязанности и ответственность. Освещены ключевые аспекты работы эксперта-бухгалтера, суть и обстоятельства назначения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Modern features of forensic and accounting examination are investigated. Objects of research of the expert-accountant are allocated. The set of methods, used by the expert-accountant and main objectives of forensic and accounting examination are considered. Requirements to personal qualities of the expert of the public expert institution, his rights, duties and responsibility are designated. Key aspects of the expert-accountant's work, essence and circumstances of assignment to forensic and accounting examination are covered.

Ключові слова: судова бухгалтерія, експерт-бухгалтер, судово-бухгалтерська експертиза, документальна ревізія, законодавство, слідчий, порушення, зловживання

Ключевые слова: судебная бухгалтерия, эксперт-бухгалтер, судебно-бухгалтерская экспертиза, документальная ревизия, законодательство, следователь, нарушения, злоупотребления

Keywords: forensic accounting, expert-accountant, forensic and accounting examination, documentary audit, legislation, investigator, violations, abuses

ВСТУП

При розгляді кримінальних, цивільних і арбітражних справ, пов'язаних з вчиненням економічних злочинів, а також крадіжок, розкрадань, розтрат та інших аналогічних діянь часто потрібно проведення експертизи бухгалтерських документів. Як доказ як в кримінальному, так і в арбітражному, а також і в цивільному процесах приймається тільки висновок експерта. І не може бути прийнято, наприклад, аудиторський висновок, оскільки аудитор не є учасником процесуальних правовідносин.

Судово-експертна діяльність спрямована, перш за все, на надання сприяння судам, суддям, органам дізнання, особам, яка провадить дізнання, слідчим і прокурорам у встановленні обставин, що підлягають доказуванню по конкретній справі, за допомогою

вирішення питань, що потребують спеціальних знань в галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла. У процесі свого розвитку судово-економічні експертизи пройшли певну еволюцію і в даний час серед них виділяють: фінансово-економічну, фінансово-кредитну і бухгалтерську експертизи.

МЕТА РОБОТИ

Метою роботи є дослідження особливостей проведення судово-бухгалтерської експертизи.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є праці вітчизняних і зарубіжних вчених, а також матеріали періодичних видань. При проведенні дослідження використовувалися методи аналізу і синтезу, порівняння та узагальнення, системний підхід.

РЕЗУЛЬТАТИ

Судово-бухгалтерська експертиза є одним з видів економічних експертиз [5].

Експерт-бухгалтер вивчає явища, які [4]:

- пов'язані з господарською діяльністю;
- знайшли відображення в бухгалтерському обліку;
- їх межі визначаються питаннями, поставленими слідчим (судом);
- висновок щодо них дається фахівцем в області бухгалтерського обліку.

Об'єкти дослідження діляться на загальні і спеціальні. До загальних об'єктів дослідження експерта бухгалтера відносяться:

- первинні та зведені бухгалтерські документи;
- матеріали інвентаризації;
- результати бухгалтерського оформлення (бухгалтерські проводки, накопичувальні відомості), записи в регістрах аналітичного і синтетичного обліків;
- документи і записи оперативного і "неофіційного" обліків.

Спеціальними об'єктами дослідження можуть бути:

- акти документальної ревізії;
- висновки експертів в інших областях знань;
- протоколи вилучення документів і постанови про прилучення їх до справи;
- протоколи інших процесуальних дій (допитів, очних ставок, обшуків і виїмок).

Дослідження спеціальних об'єктів має важливе значення. Так, вивчення матеріалів справи дозволяє експерту зміцнитися в висновках з дослідження своїх власних об'єктів, краще вникнути в суть справи і тим самим зміцнити свою позицію при висновках, зроблених на основі вивчення загальних об'єктів.

При цьому експерт чи не дублює показання, а відбирає з них ті відомості, які відносяться до предмета експертизи [3].

При дослідженні документів експертом-бухгалтером застосовується сукупність прийомів, які можна розділити на два самостійних, але взаємопов'язаних розділи: прийоми загальної і приватної методик. Прийоми загальної методики застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні матеріалів різних справ, незалежно від характеру справи, що розглядається, галузі економіки і специфіки документообігу на підприємстві. Слід мати на увазі, що ряд зловживань, де б вони не були здійснені, однаково відображається у бухгалтерському обліку [6].

Так, розкрадання готівки, товарів або матеріалів, як правило, отримує ідентичне відображення в обліку як явна або прихована недостача грошових або товарно-матеріальних цінностей. Тому при проведенні судово-бухгалтерської експертизи у таких справах застосовуються, як правило, прийоми загальної методики (аналіз, моделювання, економічний і функціонально-вартісний аналізи, статистичні розрахунки і ін.).

Застосування загальних прийомів дослідження даних бухгалтерського обліку експертом-бухгалтером пов'язано, перш за все, з використанням прийомів детальної перевірки документів. Методи судово-бухгалтерської експертизи, в цілому аналогічні роз-

глянутим методам виробництва документальної ревізії, аудиту, що носять, як зазначалося, універсальний характер. Так, експерт-бухгалтер при дослідженні матеріалів по будь-якій справі здійснює:

- формальну, арифметичну і нормативну перевірку документів;
- зіставлення документів;
- зустрічну перевірку;
- контрольне звірення;
- моделювання;
- відновлення кількісно-сумового обліку та ін.

Приватні (конкретні) методики є програмою конкретних дій експерта з проведення судово-бухгалтерської експертизи.

За допомогою судово-бухгалтерської експертизи в слідчій і судовій практиці вирішуються такі основні завдання:

- перевірка і встановлення факту і розміру недостачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, а також часу і місця виникнення недостачі. Визначаючи період і місце утворення недостачі або надлишків, експерт-бухгалтер може визначити і матеріально-відповідальна особа за цінності на даному підприємстві, що має велике значення для правильного вирішення кримінальної або цивільної справи;

- перевірка і визначення розміру матеріальної шкоди, заподіяної посадовими та іншими особами в результаті скоєних порушень і зловживань. Зазвичай зловживання на підприємствах призводять до матеріальних збитків, що виражається у втраті коштів, в неповних внески платежів до бюджету і т.п. Розмір матеріального збитку, його характер, організацію або особи, якими він заподіяно, експерт-бухгалтер встановлює шляхом дослідження окремих господарських операцій;

- перевірка документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів. При цьому може бути виявлено списання на виробництво сировини і матеріалів, в дійсності викрадених зі складів.

Експерт-бухгалтер визначить це шляхом досліджень технології і операцій виробництва (зберігання, реалізації), в разі відпуску готової продукції не за призначенням, зазначеному в документах постачальника, аналізу документів у одержувача;

- визначення випадків порушення фінансової дисципліни, по суті яких експерт може дати висновок. До них відносяться: перевитрата фонду заробітної плати і кошторисних асигнувань, неправильне використання банківських позичок, неправильне обчислення податків, порушення касової дисципліни і т.п.

- перевірка і визначення факту здійснення господарської операції, що не отримала належного відображення в даних бухгалтерського обліку. Так, експертом-бухгалтером може бути встановлений відпусток зі складу товарно-матеріальних цінностей в більшій кількості, ніж вказано в накладній;

- визначення і аналіз недоліків в системі бухгалтерського обліку і звітності.

У ряді випадків обвинувачені матеріально-відповідальні особи дають пояснення про те, що інкримі-

новані їм недостачі товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів нереальні і утворилися в результаті помилок в обліку.

Експерт-бухгалтер повинен перевірити ці пояснення і встановити дійсні розміри нестач, з одного боку, і стан бухгалтерського обліку – з іншого. Так як порушення правил бухгалтерського обліку та звітності нерідко сприяють вчиненню зловживань і вуалювання їх наслідків, то виявлення подібних порушень – одна з найважливіших завдань експерта-бухгалтера;

– визначення правильності (або помилковості) методики проведення документальної ревізії та виявлення недоліків при здійсненні попереднього, поточного і наступного фінансового контролю.

Якість документальної ревізії, проведеної у кримінальній справі, має велике значення. Відомі випадки, коли внаслідок неякісної проведеної ревізії не виявлялися мали місце зловживання або висновки ревізора про нібито виявлені ним порушення документально не підтверджувалися. Іноді внаслідок застосування двома ревізорами різних методик акти двох ревізій, проведених в одній справі, суперечать один одному. У подібних випадках ці питання можуть вирішуватися експертом-бухгалтером. Їм також визначається наявність або відсутність фінансових зловживань, описаних ревізором, правильність або хибність застосованих методик.

Слід враховувати, що, експерт має право вказувати у висновку встановлені ним при проведенні експертизи обставини, що мають значення для справи [5]. У зв'язку з цим в процесі дослідження матеріалів він може виявити умови, які сприяли вчиненню зловживань. До них можуть бути віднесені: несвоєчасне проведення документальних ревізій, недоброякісна їх проведення, незадовільна система документації і документообігу в даній організації і т.п.

Якщо виявлені зловживання викликані незадовільним станом обліку, неправильним документальним оформленням операцій або іншими причинами, то експерт-бухгалтер в межах своєї компетенції повинен розробити пропозиції, спрямовані на їх ліквідацію.

Кожна експертна завдання повинна бути адаптована до конкретних обставин справи.

Бухгалтерська експертиза тісно пов'язана з іншими видами економічних експертиз [4]. Наприклад, у суду нерідко виникає необхідність у встановленні обґрунтованості розрахунків і перерахувань до державного бюджету, цільового витрачання та використання грошових коштів і кредитів, дотримання умов кредитування і обґрунтованості застосування санкцій щодо організацій, що вимагає призначення фінансово-кредитної експертизи.

У цивільному та арбітражному процесі можуть виникати питання "упущеної вигоди", визначення суми збитків від несвоєчасної поставки або недопоставки продукції та інші фінансові наслідки, викликані порушенням договірних зобов'язань. У цьому випадку буде потрібно вже фінансово-економічна експертиза.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає наявність конкретної особи, яка має спеціальними обліково-економічними знаннями [5].

Безперечно, певна частина бухгалтерських працівників має не тільки відповідну освіту, але і стаж практичної роботи, проте даних навичок недостатньо для кваліфікованої діяльності в якості експерта-бухгалтера. Законодавство передбачає певні вимоги до особистості експерта державного експертної установи, його професійним якостям. Це, перш за все, наявність громадянства України, відповідної атестації, вищої професійної освіти і відповідного рівня подальшої підготовки по конкретній експертній спеціальності.

Кандидат в експерти повинен знати не тільки бухгалтерський облік, а й чинне законодавство з питань судової експертизи, відомчі нормативні акти, що регулюють експертну діяльність, теоретичні основи судової експертизи, сучасні методи та методики виробництва експертиз по своїй експертній спеціальності і володіти ними.

Право самостійного виробництва експертизи присвоюється працівникам судово-експертних установ, які мають вищу професійну освіту, які пройшли підготовку за конкретною експертною спеціальністю та володіє спеціальними знаннями, необхідними для виробництва конкретних пологів (видів) судових експертиз. При цьому вони отримують допуск на проведення відповідних видів експертиз.

Право самостійного виробництва експертизи в системі державних судово-експертних установ присвоюється терміном на п'ять років. Через кожні п'ять років експертно-кваліфікаційною комісією розглядається питання про його продовження.

Для успішного, повного виконання покладених на експерта обов'язків процесуальне законодавство наділяє його певними повноваженнями. В процесі виробництва експертизи експерт має право:

– знайомитися з матеріалами справи, що відносяться до предмета експертизи;

– клопотати про надання йому додаткових матеріалів, якщо наявні матеріали недостатні для дачі висновку, або залученні до виробництва експертизи інших експертів;

– брати участь з дозволу слідчого при виробництві допитів та інших слідчих дій і задавати допитуваним питання, які стосуються предмета експертизи;

– давати висновки в межах своєї компетенції, в тому числі з питань, хоча і не поставлених в постанові про призначення експертизи, але хто має відношення до предмету експертного дослідження;

– оскаржувати в установленому законом порядку дії і рішення слідчого, прокурора, суду, що обмежують його права;

– відмовитися від дачі висновку з питань, що входять за межі його спеціальних знань або якщо надані матеріали недостатні для дачі висновку. Відповідно до законодавства експерт зобов'язаний:

– прийняти до провадження доручену йому керівником відповідного державного судово-експертної установи судову експертизу;

– провести повне дослідження представлених йому об'єктів і матеріалів справи, дати обґрунтований і об'єктивний висновок по поставленим перед ним питань;

– скласти мотивоване письмове повідомлення про неможливість дати висновок і направити дане пові-

домлення до органу або особі, яка призначила експертизу, якщо:

- поставлені питання виходять за межі спеціальних знань експерта;
- об'єкти досліджень і матеріали справи непридатні чи недостатні для проведення досліджень і дачі висновку і експерту відмовлено в їх доповненні;
- сучасний рівень розвитку науки не дозволяє відповісти на поставлені запитання;
- не розголошувати відомостей, які стали йому відомі у зв'язку з виробництвом судової експертизи, в тому числі відомостей, які можуть обмежити конституційні права громадян, а також відомостей, що становлять державну, комерційну або іншу охоронювану законом таємницю;

– забезпечити збереження представлених об'єктів дослідження і матеріалів справи.

Експерт-бухгалтер не має права:

- без відома слідчого вести переговори з учасниками кримінального судочинства з питань, пов'язаних з виробництвом експертизи;
- самостійно збирати матеріали для експертного дослідження;
- проводити без дозволу слідчого дослідження, що можуть спричинити повне або часткове знищення об'єктів або зміна їх зовнішнього вигляду або основних властивостей;
- давати помилкові висновки;
- розголошувати дані попереднього розслідування, що стали відомими йому у зв'язку з участю в кримінальній справі в якості експерта.

Закон передбачає виробництво експертизи на попередньому слідстві в експертній установі чи поза ним. Місце проведення експертизи визначає слідчий з урахуванням думки експерта і обставин справи.

Незалежно від того, де проводилася експертиза, експерт дає висновок від свого імені на підставі проведених досліджень і несе за цей висновок особисту відповідальність. При цьому він попередньо попереджається про кримінальну відповідальність за дачу завідомо неправдивого висновку, про що у нього береться підписка, яка згодом разом з висновком експерта іде слідчому.

Експерт притягується до кримінальної відповідальності за дачу завідомо неправдивого висновку незалежно від настання негативного результату і прийняття судом висновку в якості джерела доказів, тобто злочин вважається закінченим з моменту, коли експерт представив суду підписане ним неправдивий висновок. Хибність висновку може виражатися: у спотворенні дослідження, в неправильному описі ознак досліджуваного об'єкта, в свідомо неправильній оцінці встановлених при дослідженні фактів і ознак, замовчуванні при дослідженні істотних фактів і ознак об'єкта, неправильному висновку експерта з досліджуваних питань та ін.

Мотиви дачі експертом завідомо неправдивого висновку можуть бути різними: корислива зацікавленість, заздрість, кар'єризм, дружні та родинні стосунки і ін.

Якщо в результаті дослідження експерт приходить до неправильного висновку внаслідок добросовісної помилки, відсутності практичного досвіду, некомпетентності,

недосконалої використовуваної експертної методики, то в подібних випадках має місце не наявність неправдивого висновку, а експертна помилка. У подібних випадках до нього можуть бути застосовані заходи дисциплінарної відповідальності.

Разом з тим експерт може бути попереджений про розголошення даних досудового слідства у зв'язку з участю в кримінальному процесі. За розголошення цих даних експерт несе відповідальність. Оцінка експертом досліджуваних фактів повинна бути об'єктивною, тобто у нього не повинно бути упередженої думки, переконання, зацікавленості в результаті справи, які не походять на дослідженні документальних даних. Незацікавленість експерта-бухгалтера в результаті справи гарантується дотриманням процесуальних норм про його відвід.

Експерт не може брати участь у виробництві по кримінальній справі, якщо він знаходиться або знаходився у службовій або іншій залежності від сторін і їх представників або виявиться його некомпетентність. Його відведення передбачений законодавством також у випадках:

- якщо він є потерпілим, цивільним позивачем, цивільним відповідачем або свідком по даній кримінальній справі;
- брав участь в якості присяжного засідателя, понятого секретаря судового засідання, захисника, законного представника підозрюваного, обвинуваченого, представника потерпілого, цивільного позивача і відповідача;

– є близьким родичем або родичем будь-якого з учасників провадження у даній кримінальній справі.

При цьому попередня його участь у виробництві по кримінальній справі в якості експерта або спеціаліста не є підставою для самовідводу. Слідчий може контролювати роботу експерта-бухгалтера і сприяти йому з тим, щоб забезпечити йому всебічне і повне дослідження всіх матеріалів, необхідних для дачі правильного і обґрунтованого висновку з дотриманням встановлених процесуальних норм [6]. Для цього доцільно:

- знайомитися з планом роботи експерта;
- погоджувати терміни проведення експертизи та питання, які підлягають розгляду в першу чергу;
- контролювати виконання наміченого плану;
- забезпечити збір додаткових матеріалів;
- дозволити експерту присутнім на допитах і задавати питання, які стосуються предмета експертизи;

– негайно проводити слідчі дії, необхідність в яких з'являється по ходу проведення експертизи (обшук, допит, виїмка, інші види експертизи);

– знайомити експерта з наявною інформацією по справі розслідується;

– бути присутнім при проведенні експертизи і знайомитися з усіма встановленими фактами, висловлювати свою думку;

– ставити перед експертом додаткові питання за власною ініціативою, клопотанням обвинуваченого або за обставинами справи, виявленим в ході проведення експертизи.

Експерт-бухгалтер при необхідності спілкування з обвинуваченим та іншими зацікавленими особами в

процесі виробництва експертизи збуджує про це клопотання перед слідчим, який організовує таке спілкування у формі допиту обвинуваченого чи іншої особи за участю експерта. Відзначимо, що при здійсненні взаємодії слідчого з експертом-бухгалтером має повністю виключатися яке б то не було втручання в діяльність експерта по суті, є неприпустимими спроби слідчого впливати на зміст висновку експерта.

Не допускається вплив на експерта з боку державних органів, організацій, об'єднань і окремих осіб з метою отримання висновку на користь кого-небудь з учасників процесу або в інтересах інших осіб, а також попереднє замовлення результатів експертизи в інтересах державних або комерційних структур.

Особи, винні в наданні впливу на експерта, підлягають відповідальності згідно з законодавством.

Судово-бухгалтерська експертиза є однією з процесуальних форм застосування спеціальних знань для використання у справі зібраних матеріалів і, перш за все, документів і записів в реєстрах бухгалтерського обліку [5]. Вона може призначатися на попередньому розслідуванні справ, а також при розгляді їх у суді. Найчастіше вона призначається при розслідуванні економічних злочинів і, перш за все, розкрадань, скоєних посадовими і матеріально-відповідальними особами, коли висновків документальної ревізії фінансово-господарської діяльності може не вистачити для доведення.

Разом з тим, призначення судово-бухгалтерської експертизи не є обов'язковим і має впливати з конкретних обставин справи, матеріалів ревізії, бухгалтерських та інших документів. У зв'язку з цим неможливо дати вичерпний перелік випадків, коли у справі необхідно провести судово-бухгалтерську експертизу. На практиці судово-бухгалтерська експертиза найчастіше призначається, коли:

- є протиріччя між висновками ревізії і матеріалами справи;
- є протиріччя між висновками первинної і повторної ревізій;
- ревізор не прийняв до обліку пред'явлені посадовими і матеріально-відповідальними особами документи;
- відсутнє документальне підтвердження висновків ревізора про недостачу, що не диференційована по матеріально-відповідальним особам;
- ревізія проведена без участі посадових і матеріально-відповідальних осіб або в неповному обсязі: без освітлення окремих епізодів злочинної діяльності, без використання чорнових записів вилучених у посадових осіб;
- виник сумнів в правильності обчислення розміру шкоди або коли застосовуються ревізором методи визначення шкоди викликають сумніви;
- є обґрунтовані клопотання обвинуваченого, що оспорує висновки ревізії;

– така необхідність впливає з висновку експерта іншої спеціальності.

У цивільному та арбітражному процесах при розгляді справи судово-бухгалтерська експертиза призначається за клопотанням особи або за згодою осіб, які беруть участь у справі, а також з ініціативи судді (суду). Відповідач і позивач має право подати суду (судді) у письмовому вигляді перелік питань, по яких експерт повинен дати роз'яснення. Однак, відповідно до процесуального законодавства, остаточне визначення завдання експерту (тобто кола питань) належить суду. Суд розглядає всі питання, формулює їх за своєю ініціативою, виключає з них ті, які не належать до даної справи або виходять за межі компетенції експерта, формулює питання за власною ініціативою.

Весь перелік питань відбивається в ухвалі суду про призначення експертизи. У кримінальному процесі право призначення експертизи надано слідчому.

ВИСНОВКИ

Досліджено сучасні особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи. Виділено об'єкти дослідження експерта бухгалтера. Розглянуто сукупність прийомів, що використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні матеріалів різних справ та основні задачі, що вирішуються за допомогою судово-бухгалтерської експертизи в слідчий і судовій практиці. Позначено вимоги до особистості експерта державного експертного закладу, його професійних якостей, а також права, обов'язки та відповідальність в процесі виробництва експертизи. Висвітлено ключові аспекти роботи експерта-бухгалтера, суть та обставини призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Список використаних джерел

1. Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия [Текст]: учебник / Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников. – М.: Юрид. лит., 2009. – 352 с.
2. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2007. – 488 с..
3. Бандурка О.М. Основи судової бухгалтерії [Текст]: підручник / О.М. Бандурка. – Харків: ХНУВС, 2012. – 336 с.
4. Бекерська Д.А. Судова бухгалтерія [Текст]: навч.-метод. посіб. / Д.А. Бекерська. – Одеса: Юрид. літ., 2012. – 224 с.
5. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст]: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І.А. Волкова. – К.: ЦУЛ, 2009. – 84 с.
6. Глібоко В.М. Судова бухгалтерія [Текст]: підручник / В.М. Глібоко, О.П. Бушан. – Харків: Право, 2011. – 192 с.