

4. КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО ТА КРИМІНОЛОГІЯ. КРИМІНАЛЬНО-ВИКОНАВЧЕ ПРАВО. КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ТА КРИМІНАЛІСТИКА. СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА. ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ. СУДОУСТРІЙ. ПРОКУРАТУРА ТА АДВОКАТУРА

УДК – 343.148.5

Надія Береза

старший викладач кафедри
кримінального права та процесу
юридичного факультету
Тернопільського національного
економічного університету

ПРАВОВІ ОСНОВИ ПРИЗНАЧЕННЯ І ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ

Висвітлено одні з актуальних проблем сучасності – питання правових основ призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. Знання даного питання дасть змогу значно скоротити терміни слідства і суттєво підвищити ефективність організації боротьби з економічною злочинністю.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, судова експертиза, експерт, експерт-бухгалтер, висновок судово-бухгалтерської експертизи.

Береза Н.

Правовые основы назначения и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине

Осветлено одно из актуальных проблем современности – вопроса правовых основ назначения и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в Украине. Знание данного вопроса позволит значительно сократить сроки следствия и существенно повысить эффективность организации борьбы с экономической преступностью.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, судебная экспертиза, эксперт, эксперт-бухгалтер, заключение судебно-бухгалтерской экспертизы.

Bereza N.

Legal basis and purpose of forensic accounting in Ukraine

The article is devoted to coverage of one of the pressing problems of our time - the issue of the legal basis and purpose of forensic accounting in Ukraine. Knowledge of this issue will significantly reduce the time of the investigation and to significantly increase the efficiency of combating economic crime.

Keywords: accounting Forensic examination, forensic, expert, expert accountant, concluded forensic accounting.

Актуальність теми. Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних. Серед них особливе місце належить процесу слідства, у ході якого для з'ясування всіх обставин справи економічного напрямку, характерним є призначення судово-бухгалтерської експертизи. Її проведення вимагає від експерта-бухгалтера застосування високопрофесійних знань у сферах бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу, які одночасно є спеціальними – невластивими для слідчого або суду. Спеціалізація цих знань для правоохоронних органів насамперед полягає в умінні вивчити бухгалтерську інформацію, об'єктивно

© Надія Береза, 2016.

оцінити її на предмет законності та достовірності, розпізнати в ній ознаки протиправної діяльності або відсутності протиправних дій. Застосування експертом такого комплексу знань надає можливість правоохоронним органам або суду зрозуміти бухгалтерську інформацію та найбільш повно використати її для справедливого вирішення господарських справ [1]. Проте, для цього потрібно чітко знати правові основи призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

Ступінь дослідженості теми. Вагомий внесок у формування теоретичних, організаційно-практичних та правових засад судово-бухгалтерської експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи вивчали такі вітчизняні вчені, як: А. М. Бандурка, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. П. Бушан, І. А. Волкова, В. М. Глібок, І. В. Головка, Г. П. Дондик, Н. Я. Дондик, З. Б. Живко, М. І. Камлик, Г. Г. Мумінова-Савіна, В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, В. О. Шевчук та ін. Але увага до розгляду правових основ призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні з боку науковців виявилась недостатньою що й зумовило мету і завдання нашого дослідження.

Виклад основного матеріалу. Згідно статті 1 Розділу 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 досудового розслідування чи суду [2].

У статті 2 Розділу 1 даного Закону зазначається, що Законодавство України про судову експертизу складається із цього Закону, інших нормативно-правових актів [2].

Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень у статті 1.1 розділу 1 конкретизує, що призначення судових експертиз та експертних досліджень судовим експертам державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України та атестованим судовим експертам, які не є працівниками державних спеціалізованих установ. Їх обов'язки, права та відповідальність, організація проведення експертиз та оформлення їх результатів здійснюються у порядку, визначеному Кримінальним процесуальним [5], Цивільним процесуальним [6], Господарським процесуальним кодексами України [7], Кодексом України про адміністративні правопорушення [8], Кодексом адміністративного судочинства України [9], Митним кодексом України [10], Законами України «Про судову експертизу» [2], «Про виконавче провадження» [11], іншими нормативно-правовими актами з питань судово-експертної діяльності та цією Інструкцією [3].

На сьогоднішній день не існує законодавчого визначення судово-бухгалтерської експертизи, що не дозволяє більш точно розуміти сутність цієї експертизи. Відповідно, законодавче визначення судової експертизи не повністю розкриває поняття експерта та ставить дослідження експерта у залежність від початку провадження справи відповідних органів чи суду [4].

Із статті 1. 2. 3. Розділу 1 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень здогадуємось, що судово-бухгалтерська експертиза є різновидом економічної експертизи, до якої відноситься експертиза бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій належить до основних видів експертиз [3].

Розділі III «Економічна експертиза» Науково-методичних рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень визначає основні завдання судово-бухгалтерської експертизи і орієнтовний перелік вирішуваних питань. Зокрема, під час проведення експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності та експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій, її основними завданнями 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, основних засобів, надання послуг;
- визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;
- визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;
- установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;
- визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість;

- визначення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо);
- визначення документальної обґрунтованості аналізу і структури майна та джерел його придбання;
- визначення документальної обґрунтованості стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування;
- визначення документальної обґрунтованості та аналізу джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності;
- установа документальної обґрунтованості та аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;
- визначення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- визначення документальної обґрунтованості та аналізу економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик;
- визначення документальної обґрунтованості та аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості;
- визначення документальної обґрунтованості розрахунків при приватизації та оренді відповідно до чинних методик оцінки вартості майна, що приватизується, та інші питання, пов'язані з приватизацією, банкрутством підприємств;
- визначення документальної обґрунтованості розрахунків частки майна при виході учасника зі складу засновників;
- визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченого заробітку (від несвоечасної виплати компенсації заподіяної шкоди при втраті працездатності і в інших випадках);
- визначення документальної обґрунтованості цільового витрачання бюджетних коштів;
- визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди.

Також зазначається, що проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

Крім цього, орієнтовний перелік вирішуваних питань має такий вигляд:

Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестачі (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?

Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації) за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові), у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?

Чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?

Чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акту перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально необґрунтоване списання будівельних матеріалів, нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?

Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (указуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (указується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (указується яких)?

Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства (назва підприємства) нарахування амортизації за період (вказується період)?

Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами?

Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за період (указується період)?

Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума)?

Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?

Чи підтверджується документально обґрунтованість застосування підприємством (назва) нульової ставки з податку на додану вартість за експортними операціями за контрактом (номер, дата)? Подібні питання можуть бути поставлені за іншими видами податків та обов'язкових платежів.

Визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності (зазначити організацію) на дату укладання або закінчення терміну дії угоди (зазначити реквізити). Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність (зазначити організацію, підприємство)?

Чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (зазначається організація або учасник) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників (зазначається дата виходу)?

Чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?

Чи є у вартості об'єктів нерухомості (яких саме), що підлягали приватизації, частка фінансування споруд за рахунок державних коштів відповідно до наданих установчих та первинних документів?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою (назва програми)?

Чи підтверджується документально розрахунок пенсійних виплат громадянину (прізвище, ім'я, по батькові), проведений установами Пенсійного фонду України за період (зазначається дата)?

Чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства (назва) за період (вказати період) ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати станом на (зазначити дату)? [12].

Висновки. Правовою основою призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи є Кримінальний процесуальний, Цивільний процесуальний, Господарський процесуальний кодекси України, Кодекс України; про адміністративні правопорушення, Кодекс адміністративного судочинства України, Митний кодекс України, Закон України «Про судову експертизу», Закон України «Про виконавче провадження», Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень та інші нормативно-правові акти з даного питання.

Проте, слід зауважити, що в Україні відсутній нормативно-правовий акт, який би регулював порядок призначення та проведення саме судово-бухгалтерської експертизи. За радянських часів таким документом була Інструкція про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз у Бюро державної

бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР 30. 12. 74 р. (втратила чинність відповідно до наказу Мінюсту № 10/5 від 27. 02. 2001 р.). Вважаємо, необхідно прийняти законодавчий акт, в якому був би описаний повний порядок і умови залучення експерта бухгалтера до судового процесу [4].

Список використаної літератури

1. Панченко Інна Анатоліївна. Організація судово-бухгалтерської експертизи : теоретико-практичні аспекти: Дис... канд. наук: 08. 00. 09 – 2007. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/339288.html>.
2. Закон України «Про судову експертизу». Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1994, № 28, ст. 232. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.
3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. Затверджена Наказом Міністерства юстиції України 08. 10. 1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26. 12. 2012 № 1950/5) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/paran14#n14>.
4. Разборська О. О., Гонтюк С. В. Проблеми законодавства щодо організації та проведення судово-бухгалтерської експертизи. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://intkonf.org/razborska-oo-gontyuk-sv-problemi-zakonodavstva-schodo-organizatsiyi-ta-provedenya-sudovo-buhgalterskoyi-ekspertizi/>.
5. Кримінальний процесуальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2013, № 9–10, № 11–12, № 13, ст. 88. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
6. Цивільний процесуальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 40–41, 42, ст. 492. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.
7. Господарський процесуальний кодекс. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, № 6, ст. 56. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст. 1122. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
9. Кодекс адміністративного судочинства України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2005, №35–36, № 37, ст. 446. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
10. Митний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44–45, № 46–47, № 48, ст. 552. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
11. Закон України «Про виконавче провадження». Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 24, ст. 207. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/606-14>.
12. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень. Затверджено Наказом Міністерства юстиції України 08. 10. 1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26. 12. 2012 № 1950/5) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/paran17#n17>.