

ЛЕКЦІЯ 2. СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА, ЇЇ ВИДИ ТА ЗАВДАННЯ

1. Поняття про судові експертизи та їх зв'язок із правоохоронною діяльністю

Чинне законодавство містить багато нормативне правових актів, які так чи інакше стосуються питань проведення експертиз усіх видів. Експертизи є одним зі способів дослідження, за допомогою яких з'ясовуються об'єктивні обставини здійснення тих чи тих дій у конкретних справах.

Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним, Цивільним процесуальним та Господарським процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХН, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. за № 705/3145, та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи. Експертиза — це дослідження будь-якого питання обізнаною особою-експертом (від лат. *expertus* — досвідчений). Випадки, коли призначення експертизи у кримінальних справах є обов'язковим, перелічені в ст. 76 КПК України.

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».

Наведене формулювання має суттєві недоліки, а саме:

- воно не розкриває поняття «експерт»;
- ставить дослідження експерта у залежність від початку провадження справи відповідних органів чи суду.

Закон України «Про судову експертизу» регламентує тільки загальні гарантії, права та обов'язки експерта в процесі. Експерт — фахівець, який здійснює експертизу.

Експертиза є самостійною процесуальною формою отримання і перевірки (уточнення) наявних речових доказів.

Судова експертиза відрізняється від експертиз, що здійснюються в інших сферах діяльності, за такими ознаками:

1. Дотримання спеціальних процесуальних норм, що визначають права та обов'язки експерта і суб'єкта, яким призначено експертизу.

2. Правила підготовки матеріалів для експертизи, її призначення і проведення.

3. Проведення дослідження, яке ґрунтується на використанні спеціальних знань із різних галузей народного господарства.

4. Надання висновків, що мають силу джерела доказів. Основним нормативно-правовим документом, що регламентує правоохоронну діяльність та її зв'язок із судовими експертизами, є Конституція України, яка передбачає докладно:

В обґрунтуванні юридичної відповідальності окремих фізичних та юридичних осіб судова експертиза відіграє важливу роль. Вона здійснюється на принципах законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження.

2. Види судових експертиз, їх класифікація

В експертних установах України проводяться види експертиз (класифікація за галузями знань), які передбачені Інструкцією про призначення та проведення судової експертизи, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.

З розвитком науки, появою нових технологій, зміною соціальних умов життя суспільства галузі дослідження судової експертизи поступово розширюються.

Сучасний розвиток комп'ютерної техніки і програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування ЕОМ у процесі судово-економічної експертизи, залучити комп'ютер до виконання будь-яких логічних, аналітичних, розрахункових чи інших процедур бухгалтерського обліку.

Повторна експертиза призначається в разі порушення встановлених вимог і правил під час проведення первинної експертизи на вимогу замовника експертизи за наявності його обґрунтованих претензій до висновку первинної експертизи, а саме: коли існують сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю, або з тим, що висновки експертизи суперечать іншим матеріалам справи, а також у разі істотного порушення процесуальних норм, які регламентують порядок призначення і проведення експертизи.

Основною є експертиза, яка повністю вирішує всі завдання, поставлені перед нею відносно справи, що розслідується.

Додаткова експертиза проводиться в разі суттєвої зміни попередніх обставин виконання проектів на час проведення експертизи, етапів робіт та на вимогу замовника експертизи. Додаткова експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної експертизи, якщо з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо.

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової експертизи суду необхідно зазначити, які висновки експерта суд вважає неповними чи неясними або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження. Проведення додаткової експертизи може бути доручене тому самому або іншому експертові.

У випадках, коли виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи, суд призначає нову експертизу, яка не є додатковою.

Відповідно до вимог чинного законодавства в постанові (ухвалі) про призначення додаткової чи повторної експертизи обов'язково вказуються мотиви та підстава її призначення.

Однопредметною є експертиза, під час проведення якої досліджують один вид діяльності (бухгалтерської, медичної), тому в ній беруть участь експерти однієї спеціальності (бухгалтери, лікарі).

Комісійна експертиза призначається у випадках, коли є потреба провести дослідження за участю кількох експертів-фахівців у одній галузі знань. У разі призначення для проведення експертизи двох чи більше експертів того самого фаху одному з них керівник експертної установи (структурного підрозділу) надає право координувати діяльність інших експертів, розробляти спільний план досліджень і керувати нарадою експертів.

Комплексна експертиза призначається у випадках, коли необхідно провести дослідження за участю кількох експертів, які є фахівцями у різних галузях знань.

Під час проведення комплексних досліджень експерти використовують дані кількох галузей знань, застосовуються різні науково-технічні методи і прийоми; у дослідженні, як правило, беруть участь кілька спеціалістів, які репрезентують різні галузі знань.

Комплекс досліджень речових доказів у справі може бути здійснений шляхом призначення кількох різних за своїм предметом експертиз, наприклад, економічної, почеркознавчої, технічної експертизи документів.

Головним завданням комплексної експертизи є розв'язання питань, які належать до суміжних знань експертів, тобто таких, що лежать у спільній площині кількох (двох і більше) галузей знань.

За встановленими правилами експерти, котрі проводять комплексну експертизу, складають один акт експертизи, відповідаючи за його зміст та зроблені на основі дослідження висновки.

Перевага комплексного дослідження у всебічності вивчення (дослідження) речових доказів та більшій вірогідності правильного вирішення поставленого перед експертизою завдання.

Складання єдиного висновку комплексної експертизи є більш доцільним, тому що в цьому разі в одному документі в узагальненому і систематизованому вигляді даються повні відповіді на поставлені перед експертизою запитання. Це значно полегшує використання й оцінку експертного висновку для слідчих та судців.

Крім організаційних, процесуальних ознак та за її видами судову експертизу класифікують:

За місцем проведення:

- експертизи, які проводяться в експертних установах;
- експертизи, які проводяться в неекспертних установах.

Законодавство України дозволяє залучати до здійснення експертиз експертів-фахівців, котрі володіють спеціальними знаннями, для вирішення конкретних питань, що виникають у ході судової справи.

Різноманітність вирішуваних питань найчастіше не дозволяє одержати на них відповіді в рамках експертних установ. Використання досягнень науково-технічного прогресу значно розширює за сучасних умов можливості науково-дослідних інститутів у проведенні нових видів експертиз.

Підставою для проведення експертиз в експертних установах є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (постанова слідчого, ухвала суду).

Організаційне, матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз, контроль за своєчасним їх проведенням і за дотриманням законів та інших нормативно-правових актів з питань експертизи покладаються на керівника експертної установи.

За термінами проведення. Строки проведення експертиз установлюються керівником експертної установи (її структурного підрозділу) в межах:

десять днів — за матеріалами з невеликою кількістю об'єктів і нескладним характером дослідження;

одного місяця — за матеріалами з великою кількістю об'єктів чи зі складним характером дослідження.

Якщо експертиза не може бути виконана у зазначені строки, більший термін установлюється за домовленістю з органом чи особою, що призначили експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. Попереднє вивчення не має перевищувати 5 днів.

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день направлення їх особі або органу, які призначили експертизу. У строк проведення експертизи не включається термін виконання клопотань експерта, пов'язаних з витребуванням додаткових матеріалів або усуненням інших недоліків, допущених особою або органом, які призначили експертизу.

3. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її зв'язок із практикою бухгалтерського обліку

Судово-бухгалтерська експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. Необхідність у судово-бухгалтерській експертизі виникає під час розслідування і судового розгляду цивільних справ про привласнення, посадові (службові) злочини, а також відносно цивільних справ, коли необхідно проаналізувати дані про фінансово-господарські операції, що відображені у бухгалтерському обліку.

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. Пізнішого нормативного документа, присвяченого судово-бухгалтерській експертизі, немає. Зміни чи доповнення до Інструкції також не вносились. Оскільки її було ухвалено до набуття чинності Конституцією України і Законом «Про судову експертизу», то її норми необхідно застосовувати лише в частині, що не вступає у суперечність із цими документами.

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи слід керуватися загальними нормами про судову експертизу, закріпленими в Законі, і лише після цього застосовувати положення згаданої вище Інструкції.

Інструкція складається з 39 пунктів, в яких докладно висвітлені загальні положення відносно судово-бухгалтерських експертиз, обов'язків, прав і відповідальності експерта-бухгалтера, порядку проведення судово-бухгалтерської експертизи, висновку експерта-бухгалтера.

У чинному в Україні законодавстві вживається поняття «судово-бухгалтерська експертиза», проте визначення цього поняття не дається. Виходячи з наведеного вище законодавчого поняття судової експертизи (ст. 1 Закону України «Про судову експертизу») та її критеріїв, закріплених в інших нормативних документах, пропонуємо таке визначення.

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. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза — це процесуальна дія.

Судово-бухгалтерська експертиза характеризується:

- процесуально-правовим змістом;
- економічним змістом.

Процесуально-правовий зміст експертизи полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо. Із процесуально-правового погляду судово-бухгалтерська експертиза нічим не відрізняється від інших судових експертиз.

Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо. Перелічені особливості, пов'язані із застосуванням спеціальних знань, виокремлюють судово-бухгалтерську експертизу в самостійний вид судових експертиз.

Судово-бухгалтерська експертиза проводиться в межах кримінально-процесуального, цивільно-процесуального і господарсько-процесуального законодавства особою, яка володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, з метою становлення фактичних даних, що мають значення для справи.

Бухгалтерська експертиза вирішує питання діагностичного та профілактичного характеру, коло яких досить широке. Залежно від завдань, які мають розв'язуватися, ці питання в спеціальній літературі поділяються на кілька груп.

А. Виявлення облікових невідповідностей, механізму їх утворення, його впливу на показники фінансово-господарської діяльності, відхилення від правил ведення обліку та звітності.

Б. З'ясування обставин, за яких у бухгалтерських документах були відображені операції прийняття, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей, надходження і витрати грошових коштів.

В. Визначення відповідності порядку обліку вимогам спеціальних правил, обставин, що ускладнюють об'єктивне ведення бухгалтерської звітності.

Судово-бухгалтерська експертиза призначається на стадіях розгляду справ, що перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду і порушуються за наслідками контролю, який виявив конфліктні ситуації, що стали предметом судового розгляду, у випадках:

- якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих суперечностей потребує висновку експерта;

- наявності суперечностей у висновках первинної і повторної документальної ревізії;

- наявності суперечностей, які виникають щодо правильності визначення сум податків, обов'язкових платежів, недоїмки, пені податковими службами;

- провадження справ про банкрутство для визначення фінансового стану боржника;

- застосування ревізором ДКРСУ чи ревізором-інспектором ДПСУ сумнівних методів визначення матеріальної шкоди;

- коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтованого висновку без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером;

- у разі обґрунтованого клопотання обвинувачуваного про призначення експертизи.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи доручають досвідченим спеціалістам, ученим, які володіють професіональними знаннями та застосовують новітні наукові методи досліджень.

Наука виконує пізнавальну, практичну і виховну функції, які використовуються спеціалістами для виявлення правопорушень і здійснення профілактичних заходів для їх попередження (запобігання, недопущення). Названі функції (від лат. *functio* — призначення) застосовує судово-бухгалтерська експертиза.

Судово-бухгалтерська експертиза визначає правильність відображення фактів фінансово-господарської діяльності підприємства (фірми), організації, установи в документах бухгалтерського обліку та звітності.

4. Завдання судово-бухгалтерської експертизи та її зміст

Як важливий інструмент захисту інтересів громадян і юридичних осіб судово-бухгалтерська експертиза виконує цілу низку найважливіших завдань, які визначені Інструкцією «Про призначення і проведення судових експертиз», затвердженою наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5 (ст. 110). Коло питань, які висвітлюються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначається її завданнями, а саме:

- установлення документального обґрунтування нестачі або наявності лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також розміру завданих матеріальних збитків за відповідний період часу і місце їх здійснювання;

- установлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;

- визначення і підтвердження розміру матеріальних збитків, завданих посадовими і матеріально відповідальними особами в результаті умисних корисливих правопорушень;

- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку та звітності;

- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли завданню матеріальних збитків;

- >- установлення обґрунтування списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів;

- установлення правильності визначення оподаткованого прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та обчислення розмірів податків;

- установлення причин, які сприяли умисному зловживанню;

- установлення документального обґрунтування вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується доцільності позову.

Виходячи з поставлених завдань, судово-бухгалтерська експертиза після її проведення дає можливість відповісти на цілу низку запитань, а саме:

- чи підтверджується документально вказана в акті інвентаризації нестача (лишок) товарно-матеріальних цінностей на даному підприємстві за конкретний період?

- в який саме період утворилась нестача і хто був відповідальним за збереження товарно-матеріальних цінностей у цей період?

- яким є розмір матеріальних збитків, завданих у зв'язку з нестачею?

- чи підтверджено документально висновки ревізії в частині, що стосується завищених обсягів і вартості виконаних робіт (наданих послуг)?

- чи підтверджується документально вказане в акті заниження прибутку за визначений період, а якщо підтверджується, то чи правильно обчислена сума додаткових податків?

- чи підтверджується документально вказаний в позовній заяві розмір завданих збитків у зв'язку з невиконанням відповідачем умов угоди?

- які порушення вимог нормативних актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, звітності і контролю, сприяли заподіянню матеріальних збитків?

- чи обґрунтовано виплачена заробітна плата за певну роботу, якщо ні, то в якій сумі завищена чи занижена?

- чи не завищена в документах фактична наявність товарів понад їх максимально можливий залишок станом на визначену дату?

Перед експертом-бухгалтером можуть бути поставлені й інші завдання, виконання яких пов'язане з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, складання балансів, записів у облікових регістрах бухгалтерського обліку тощо.

Як бачимо, спектр питань, що розв'язуються в межах судово-бухгалтерської експертизи, досить великий.

Перелік матеріалів, що передаються експерту, залежить від завдань, поставлених перед ним слідчим чи судом у конкретній справі.

Серед основних завдань, що вирішуються судово-бухгалтерськими експертами, виділяють такі: завдання, пов'язані з ідентифікацією об'єктів, діагностичні завдання, завдання, зумовлені експертною профілактикою.

5. Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи

Спеціальні знання з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки застосовувалися під час розгляду справ у судах ще на початку ХХ століття.

Облік виник у Давньому Єгипті, Вавилоні, Єрусалимі, коли царський контролер (експерт) підтверджував достовірність звіту пожертвувань, складеного головним жерцем.

В епоху Відродження книги подвійної бухгалтерії Луки Пачолі використовувались у судах для перевірки достовірності даних обліку.

В Англії судово-бухгалтерська експертиза з'явилась, коли почали запроваджувати посади контролерів-аудиторів.

На всіх стадіях розвитку теоретики бачили в експертизі інструмент, необхідний для провадження слідства і суду (французький процесуаліст Банье), а експерта вважали науковим свідком (англо-американські процесуалісти).

У 1921 р. в Петрограді при Північно-Західній торговельній палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, який у подальшому був реорганізований в інститут відповідальних бухгалтерів, а 1923 р. при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданнями судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано бюро бухгалтерської експертизи і консультацій. Такі зміни відбувались у цій системі і в Україні.

Робота щодо організації бухгалтерської експертизи вдосконалювалась, створювалися відповідні підрозділи. Зокрема, у 1925 р. при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР, насамперед з числа спеціалістів, що працювали в державних організаціях, було створено Інститут державних бухгалтерів-експертів.

Один з основних етапів становлення та подальшого інтенсивного розвитку цієї галузі знань припадає на кінець 40-х рр.

04.06.1947 р. Президією Верховної Ради СРСР був ухвалений Указ «Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна». Виконання цього Указу стало причиною збільшення кількості справ з розслідування господарських злочинів, що, у свою чергу, вимагало значно ширшого застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку і звітності та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, виникла необхідність створення відповідної експертної установи. Розпорядженням Голови Ради Міністрів СРСР від 02.08.1948 р. № Ю814 р. при Міністерстві фінансів СРСР було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи з філіями при міністерствах фінансів союзних та автономних республік і фінансових органах на місцях.

Діяльність Бюро бухгалтерської експертизи регулювала низка нормативно-правових документів: положення про Бюро держав-

ної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР, ухвалене Радою Міністрів СРСР 19.05.1952 р., інструкція Міністерства фінансів щодо застосування цього положення, а також порядок розрахунків за бухгалтерські експертизи.

Згідно із зазначеними Положеннями та Інструкцією були сформовані Бюро бухгалтерської експертизи та його філії з постійними штатними кадрами експертів-бухгалтерів у республіках, у тому числі й в Україні, а також областях та містах Москві і Ленінграді. Зазначеним Положенням на Бюро та його філії покладалась функція з проведення бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданнями органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу.

У 1957 р. Радою Міністрів УРСР республіканську філію було перетворено на Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях. А 02.02.1957 р. Радою Міністрів УРСР ухвалено постанову № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України». Відповідно до цієї постанови Міністерством фінансів України було видано Інструкцію від 20.06.1957 р. № 1 щодо застосування зазначеної постанови.

Для поліпшення діяльності Бюро та координації функцій постановою Ради Міністрів УРСР від 04.01.1970 р. Бюро і його обласні філії в повному складі штатних працівників підпорядковано Міністерству юстиції України.

Зі становленням Бюро бухгалтерської експертизи розпочався новий етап розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України було розроблено Інструкцію «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» від 30.12.1974 р. Це був перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз.

Протягом трьох десятиліть підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювались зони обслуговування відповідних територій.

У квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро та міжобласних філій з відповідними функціями передано до Київського і Харківського

науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України.

Після ухвалення 1994 р. Закону України «Про судову експертизу» значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 р. на базі лабораторій та відділень було створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їхні відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз.

За ці роки лабораторії судово-бухгалтерської експертизи значно розширили коло розв'язуваних ними завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень. Експерти-бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяльність підприємств і організацій. З розширенням кола і завдань, що вирішувались експертами-бухгалтерами, виникла необхідність у зміні самої назви цього виду експертизи. Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну.

Сучасне тлумачення судово-бухгалтерської (судово-економічної) експертизи полягає в тому, що в її функції входять економічні дослідження конфліктних ситуацій у господарській діяльності, які стали об'єктами розслідування правоохоронними органами для усунення та запобігання їм у майбутньому.