

СЕКЦІЯ 8
ЕКОНОМІКА ГАЛУЗЕЙ ТА ОБЛІКОВО-
ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ
ПІДПРИЄМНИЦТВА, ТОРГІВЛІ
ТА БІРЖОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

SECTION 8
BRANCH ECONOMICS AND
ACCOUNTING FINANCIAL SUPPORT
TO THE INNOVATION DEVELOPMENT
OF BUSINESS, TRADE AND EXCHANGE
ACTIVITIES

Белова Ірина

канд. екон. наук, доцент

Тернопільський національний економічний університет

Тернопіль, Україна

Семенишена Наталія

канд. екон. наук, доцент

Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

Фатен аль Наджар

д-р істор. наук

Університет в Абу-Дабі

ОАЕ

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

На сучасному етапі розвитку економіко-правових знань судово-бухгалтерська експертиза потребує розвитку існуючої системи загальних професійних понять у використанні їх для створення єдиної концепції її наукових основ. Сучасна практика судово-бухгалтерської експертизи являє собою синтез правових і криміналістичних понять, а в практичній діяльності – методів і методик.

В ході історичного розвитку судово-бухгалтерська експертиза пройшла певну еволюцію, зумовлену ускладненням взаємин людей у процесі господарської діяльності, необхідністю обліку створених матеріальних цінностей та контролю за їх приналежністю і правильним розподілом. Дані обліку і контролю використовувалися при вирішенні майнових спорів з часу, коли людство навчилося рахувати предмети, робити зарубки на стовбурах дерев, писати в печерах, на скелях, а коли з розвитком писемності і арифметики з'явилася можливість ведення елементарного обліку, його дані стали необхідні при доказі істини.

У Персії (522-486 рр. до н.е.) оплата виконаних робіт проводилася і грошима, і натурою. Працівник отримував вимогу-наряд у конторі і пред'являв його скарбнику, який записував документ у платіжну відомість і робив позначку про видачу грошей і продуктів. Облік цих операцій вели писарі, а достовірність записів перевіряли контролери.

У Стародавній Греції облік носить вже правовий характер: встановлюється матеріальна відповідальність конкретних осіб за отримані цінності; підзвітні особи

призначалися тільки із заможних людей, здатних внести велику заставу; недостача відшкодовувалася за рахунок застави або майна підзвітної особи; якщо недостача кваліфікувалася як розтрата, то вона утримувалася в десятикратному розмірі.

З розвитком економічних відносин облік удосконалюється як надбудова суспільної формації, зростає його значення в доказах майнової відповідальності. Так, в середньовіччі виникла професія мандрівних писарів, які за плату складали звіти феодалам, виступали їх представниками в різного роду судових інстанціях при розгляді майнових спорів. Удосконалюється форма обліку – виникає подвійна бухгалтерія, яку описує у книзі «Трактат про рахунки і записи» францисканський ченець – вчений - математик Лука Пачолі. У книзі облік представлено як систему показників господарської діяльності людей. Дані обліку використовувалися для контролю за збереженням власності торгівця в судах, а елементи експертизи – для перевірки достовірності даних обліку [1, с. 28].

Історія розвитку судово-бухгалтерської експертизи на теренах України, яка в той час входила до складу Російської імперії, почалася з 1645 року, а у 1716 р. вперше висновок експерта було використано в суді як доказ. Це стало можливим після затвердження Петром I документа «Краткое изображение процессов и судебных тяжб». У ньому вперше визначено доказову силу письмового документа, але за умови, що підсудний його не спростовував. У протилежному випадку для з'ясування істини запрошувалися експерти, які визначали достовірність документа. Цей нормативний акт разом з Військовим Статутом, який містив розділ «О купецких книгах и грамотках» – хоч і непрямо, але все ж таки є свідченням зародження судовобухгалтерської експертизи в Росії [2, с. 25].

Зважаючи на поділ власності в Російській імперії, експертиза не набула значного розвитку. Адже в той час більшість торговельних і промислових підприємств діяли як приватні та акціонерні товариства, їм не було вигідно розкривати комерційні таємниці при розгляді справ у суді. Це гальмувало розвиток судово-бухгалтерської експертизи на науковій основі. Експерти залежали від замовників дослідження, тому вони не могли надавати об'єктивний висновок.

У перші роки Радянської влади органи слідства і суди широко використовують висновки експертів-бухгалтерів при вирішенні кримінальних і цивільних справ. З 1918 р. Декретом «Про суди» судам надавалось право при розгляді цивільних справ, які вимагають спеціальних знань, за своїм рішенням запрошувати фахівців в свій склад з правом Погоджувального голосу.

У 20-х рр. створюються різні професійні організації спеціалістів з обліку, одним із завдань яких було проведення судово-бухгалтерських експертиз. Одним з них був відділ обліково-фінансових експертиз, створений у Петрограді при Північно-західній торговельній палаті у 1921 році, реорганізований пізніше в Інститут відповідальних бухгалтерів. Згодом при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданням судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано Бюро бухгалтерської експертизи та консультацій. Такі ж зміни відбувалися в Україні. У 1925 році при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР створено Інститут державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ). Він діяв на основі положення, затвердженого Радою народних комісарів СРСР від 18 серпня 1925р. [2, с. 26].

Спочатку фахівці Інституту проводили експертизи звітності та документів, а також надавали висновки з окремих питань бухгалтерського обліку. Щоб стати дійсним членом ІДБЕ, бухгалтер повинен був мати певний стаж роботи за одним або кількома з таких

видів рахівництва: бюджетному, промислового, кооперативному, торгівельному, банківському, сільськогосподарському. В Інституті проводилось розмежування між господарсько-бухгалтерською та бухгалтерською експертизою за цілями та методами роботи. Господарсько-бухгалтерська експертиза характеризувалася як дослідження спеціальних питань, що виникали в процесі господарської діяльності, та для проведення вимагає участі обізнаних осіб (експертів). Бухгалтерська експертиза мала за мету перевірку правильності бухгалтерських даних та обстеження організації ведення рахівництва. Дослідження рахункових записів проводили для встановлення дійсного стану справ, причин, наслідків, що стосуються господарської діяльності, тобто дані обліку були тільки засобом контролю господарської діяльності.

Після ліквідації ІДБЕ функції судово-бухгалтерської експертизи були передані однойменним секторам при громадських організаціях облікових працівників – об'єднання працівників обліку (ОПО), а згодом Всесоюзній організації соціалістичного обліку (ВОСО). У 1936 році сектор судово-бухгалтерської експертизи був створений при Прокуратурі СРСР, який потім був реорганізований в Центральне бюро судово-бухгалтерської експертизи з філіями в республіках, краях, областях. Воно проіснувало трохи більше одного року в підпорядкуванні Прокуратури СРСР і в 1937 році було передано у відання Наркомату юстиції СРСР, а в 1938 році ліквідовано.

З 1938 року по 1952 рік не було органу, який поєднував працівників, що проводять судово-бухгалтерські експертизи. Ліквідація єдиного органу судово-бухгалтерської експертизи негативно позначилася на якості експертиз і помітно ускладнила роботу органів дізнання, слідчого апарату, суду та арбітражу.

У 1952 році при Міністерстві фінансів СРСР було створене Бюро державної бухгалтерської експертизи з філіями при міністерствах союзних і автономних республік, крайових, обласних та міських (Москва і Ленінград) фінансових відділах. Порядок діяльності судово-бухгалтерських експертних установ визначало «Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи». Перед ним були поставлені основні завдання: керувати і контролювати роботу філій, проводити судово-бухгалтерські експертизи, підбирати, виховувати експертні кадри та підвищувати їх кваліфікацію, узагальнювати матеріали бухгалтерських експертиз.

Велике значення для подальшого розвитку теорії та практики судово-бухгалтерської експертизи мала постанова Ради Міністрів РРФСР від 1 жовтня 1962 року про передачу закладів бухгалтерської експертизи в систему Юридичної Ради Міністрів РРФСР. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза була об'єднана з іншими видами експертизи, що дозволило створити єдину велику мережу експертних установ у країні. Об'єднання різних видів судових експертиз в одне відомство поліпшило структуру експертних організацій, внесло єдність в методику проведеної ними роботи, дало можливість оперативно в міру необхідності одночасно з судово-бухгалтерською експертизою проводити товарознавчі, криміналістичні та інші види судової експертизи, що в свою чергу значно скоротило терміни розслідування і розгляду кримінальних справ. Після проведеної реорганізації експертних організацій судово-бухгалтерська експертиза отримала міцний фундамент. На базі двох московських криміналістичних лабораторій був організований Центральний науково-дослідний інститут судових експертиз, де на рівних правах з іншими структурними підрозділами стала функціонувати лабораторія судово-бухгалтерської експертизи. Важливими завданнями лабораторії були: проведення судово-бухгалтерських експертиз з кримінальних і цивільних справ, що перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства і судів, проведення науково-дослідної та методичної роботи з метою розробки теоретичних основ і більш досконалих

методів експертного дослідження, підготовка організаційних і науково-методичних пропозицій щодо попередження правопорушень на основі матеріалів судово-бухгалтерських експертиз та застосування спеціальних знань, надання науково методичної допомоги працівникам дізнання, слідчим та судам у здійсненні слідчих судових дій.

З метою 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 розпочалося формування судово-бухгалтерської експертизи як окремого економіко-правового інституту 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 року Закону України «Про судову експертизу» значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 році 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. Не дивлячись на те, що коло завдань, які вирішувались експертами-бухгалтерами розширилась, Міністерством юстиції було визнано необхідність у зміні 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. З виключенням терміну судово-бухгалтерська експертиза з офіційної термінології поступово втрачається його зміст як окремого економіко-правового інституту. Знижується рівень теоретичних та наукових розробок з даного напрямку досліджень, що, на нашу думку, стає однією з ключових причин зростання рівня економічної злочинності в Україні.

Зважаючи на те, що всі господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку, то й об'єктом дослідження правопорушень економічного характеру виступають дані бухгалтерського обліку. Їх вивчають на предмет виявлення слідів економічних правопорушень. Після занесення викривленої інформації з первинних документів в облікові реєстри та звітність можна говорити про наявність ознак правопорушень у всій

системі бухгалтерського обліку.

О.М. Ромашов наголошує, що не дивлячись на те, що функції бухгалтерського обліку реалізуються у судовому процесі через проведення судово-бухгалтерської експертизи, не слід ототожнювати бухгалтерський облік і експертизу та визначати судово-бухгалтерську експертизу як особливу форму застосування бухгалтерського обліку. Автор пояснює, що принципову відмінність бухгалтерського обліку і судово-бухгалтерської експертизи можна побачити у відмінності завдань, обов'язків та прав головного бухгалтера підприємства, установи, організації і судового експерта-бухгалтера. Основними завданнями головного бухгалтера є: забезпечення організації бухгалтерського обліку і контроль за раціональним, економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів... Такі завдання не вирішує експерт-бухгалтер [7, с. 19-21].

Експертиза, що проводиться в процесі розслідування цивільної чи кримінальної справи, коли встановлення їх обставин потребує спеціальних знань, набуває процесуальних ознак і означає фактично слідчу дію.

Для того, щоб чітко визначити сутність та її особливості судово-бухгалтерської експертизи, необхідно, насамперед, з'ясувати зміст самого поняття «експертиза».

У тлумачному словнику [5], експертиза – це дослідження якої-небудь справи, якогось питання з метою формування правильного висновку, надання правильної оцінки відповідному явищу.

З точки зору бухгалтерського обліку експертиза – це аналіз, дослідження, що проводяться залученими спеціалістами (експертами), експертною комісією, які завершуються підготовкою та видачею акта, висновку, в окремих випадках – сертифікату якості, відповідності [3].

Відповідно до юридичної точки зору [9], експертиза (франц. *expertise*, від лат. *expertus* – досвідчений, випробуваний) – вивчення, перевірка, аналітичне дослідження, кількісна чи якісна оцінка висококваліфікованим фахівцем, установою, організацією певного питання, явища, процесу, предмету, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності.

У законі України «Про судову експертизу» № 4038-12 від 25.02.1994 у статті 1 визначено, що «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, досудового та судового слідства» [6].

Чаадаєв С.Г. пише, що «судово-економічні експертизи є практичним пізнанням фактичних даних, що відносяться до економічної і соціальної діяльності організацій, що здійснюються на основі використання спеціальних економічних знань» [8].

Г. Г. Мумінова-Савіна надає 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» [4, с. 38].

Практична необхідність судово-бухгалтерської експертизи обумовлена тим, що слідчі часто зазнають труднощів у виявленні викривлення фактів економічної діяльності підприємства і порушень фінансової дисципліни, що викликали матеріальні збитки для підприємства. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза є важливим засобом збирання доказів по багатьох кримінальних і цивільних справах про порушення і

зловживання. Кваліфікований висновок експерта-бухгалтера сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Загальна місія судово-бухгалтерської експертизи – довести або спростувати обставини, які належать до сфери економічної діяльності та, як правило, виражаються в заподіянні фінансово-економічної шкоди громадянам, організаціям або державі.

Крім того, судово-бухгалтерська експертиза виступає формою контролю обґрунтованості проведених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження даних іншої інформації, представлені сторонами для встановлення фактичних відомостей господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза не є формою економічного контролю в чистому вигляді, і її мета є формою використання спеціальних знань у судочинстві, регламентованих процесуальним законодавством.

У національному законодавстві немає визначення поняття «судово-бухгалтерська експертиза», розглядається і тлумачиться судово-економічна експертиза та вказується, що її складовою є судово-бухгалтерська експертиза. Більшість наукових досліджень повторюють законодавство.

Отже, визначена еволюція експертного напрямку в бухгалтерському обліку дозволяє стверджувати, що судово-бухгалтерська експертиза, як його предметна реалізація має всі ознаки самостійного фінансово-економічного інституту.

Список використаних джерел

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит». / За ред. д-р екон. наук, проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2004. 460 с.
3. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.
4. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник / Г.Г. Мумінова-Савіна. Київ : КНЕУ, 2003. 202 с.
5. Новий тлумачний словник у трьох томах / уклад. Яременко В.В., Сліпущко О.М.; видання друге, виправлене. Київ : «АКОНІТ», 2001. 928 с.
6. Про судову експертизу : Закон України від 25 лютого 1994 року № 4038-ХІІ URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (дата звернення % 18.01. 2019).
7. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Москва : Юрид. лит-ра, 1981. – 128 с.
8. Атанесян Г., Остроумов С., Танасевич В., Фортинский С. Судебная бухгалтерия : учебник. Москва : Юрид. лит., 1980. 320 с.
9. Юридична енциклопедія: в 6 томах. 2 том: Д-Й. Довідкове видання / ред. Ю.С. Шемшученко та ін. Київ : «Українська енциклопедія» імені М.П. Бажана, 1999. 744 с.

