



УДК 657-051

JEL Classification: M40, M41

Надія Бугай

ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима
Гетьмана”,

проспект Перемоги, 54/1, Київ, 03680, Україна

e-mail: super.bsv2011@yandex.ua

к.е.н., доцент кафедри аудиту

СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ЯК СКЛАДОВА ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ: СЬОГОДЕННЯ ТА МАЙБУТНЄ

Анотація. В умовах ринкових відносин питання, що пов'язані з сучасним станом судово-бухгалтерської експертизи в Україні, існуючими проблемами та пошуку шляхів їх подолання, удосконаленням і подальшим розвитком цієї сфери діяльності та самої професії експерта-бухгалтера, стали предметом глибокого економічного дослідження.

Судово-бухгалтерська експертиза є самостійним джерелом доказів, які відносяться до предмету доведення у відповідній ланці судової системи. У статті наведено певні сучасні моменти судово-бухгалтерської експертизи станом на сьогоднішній день в Україні, висвітлені основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру, що існують як в професійній роботі експерта-бухгалтера, так і взагалі в цій сфері діяльності, а також визначені необхідні заходи та шляхи їх вирішення, які спрямовані на перспективи розвитку та підвищення ефективності результатів як самого процесу судово-бухгалтерської експертизи, так і професії експерта-бухгалтера зокрема.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, експерт-бухгалтер, правопорушення, економічні злочини, судове слідство, бухгалтерський облік, контроль.

Надежда Бугай

СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК СОСТАВЛЯЮЩАЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ: НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ

Аннотация. В условиях рыночных отношений вопросы, которые связаны с современным состоянием судебно-бухгалтерской экспертизы на Украине, существующими проблемами и поиском путей их разрешения, усовершенствованием и дальнейшим развитием этой сферы деятельности, а также самой профессии эксперта-бухгалтера, стали предметом глубокого экономического исследования.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является самостоятельным источником доказательств, которые относятся к предмету доведения в соответствующем звене судебной системы. В статье приведены определенные текущие моменты судебно-бухгалтерской экспертизы по состоянию на сегодняшний день на Украине, освещены основные проблемные вопросы теоретического и практического характера, которые существуют как в профессиональной работе эксперта-бухгалтера, так и вообще в этой

сфере деятельности, а также определены необходимые мероприятия и пути их решения, которые направлены на перспективы развития и повышение эффективности результатов как самого процесса судебно-бухгалтерской экспертизы так и профессии эксперта-бухгалтера в частности.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, эксперт-бухгалтер, правонарушение, экономические преступления, судебное следствие, бухгалтерский учет, контроль.

Nadia Bugay

Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman,
54/1 Prospect Peremogy, 03680 Kyiv, Ukraine

e-mail: super.bsv2011@yandex.ua

PhD, Assist. Prof., Department of Audit

FORENSIC ACCOUNTING AS A COMPONENT OF ECONOMIC CONTROL: PRESENT AND FUTURE

Abstract. *In conditions of market relations issues associated with the current state of forensic accountants in Ukraine, the existing problems and find ways of overcoming them, the improvement and further development of this industry and the profession of accountant, became a subject of deep economic research. Forensic accounting is an independent source of evidence relating to the subject of proof in the corresponding element of the judicial system. The article describes some modern moments, forensic accountants as at present in Ukraine, the main problematic issues of theoretical and practical nature, which exist both in the professional work of an expert accountant, and in General in this area, and identified the necessary measures and solutions, which focuses on the potential development and enhancement of the results of the process, forensic accountants and the profession of accountant in particular.*

Keywords: *forensic accounting; expert accountant; violations; economic crimes; judicial investigation; accounting and control.*

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності вкрай суттєво змінили систему економічного контролю в Україні, важливою складовою якої є судово-бухгалтерська експертиза. Основні факти господарського життя у багатьох випадках сполучені з ризиками можливих зловживань і розкрадань, чому сприяє корупція, а, внаслідок цього – безкарність. Боротьба з правопорушеннями в сфері економіки є однією з найважливіших проблем, що потребують спеціального дослідження. За умов трансформації економічних відносин в Україні загострюються проблеми функціонування структур власності, завзято продовжує своє існування криміналізація господарських і пов'язаних з ними відносин. Це обумовило поширення масштабів правопорушень у сфері економіки, збільшення «якісного» і кількісного росту злочинів економічного напрямку. Особливо певне зростання правопорушень у господарській діяльності вітчизняних організацій та підприємств вимагає розробку необхідних заходів з позбавлення мотивів їх проявів. В зв'язку з цим виникає гостра необхідність в комплексному вирішенні питань теорії, методики, організації та прикладної складової реалізації експертних судово-бухгалтерських досліджень. Відсутність формування та удосконалення певних аспектів в цій сфері діяльності не дозволяє повною мірою вирішити чималу низку основних та вагомих завдань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Достатньо вагомий внесок у вивченні та вирішенні існуючих проблем різного характеру у судово-бухгалтерській експертизі зробили провідні українські та російські науковці та практики як економічного так і юридичного

спрямування, зокрема: М.Ф. Базась [1], М.Т. Білуха, М.І. Камлик, М.Д. Корінько, Г.Г. Мумінова-Савіна, В.Д. Понікаров, О.Р. Росинська, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, В.М. Шарманська та ін. Аналіз останніх досліджень і публікацій виявив вагомі фахові роботи, які присвячені питанням методичного та організаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Серед таких авторів: Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорчук В.М., Пентюк І. К. [2], а також Корінько М.Д., Бондар В.П., Перейминов Т.А. [8].

Зазначені автори ґрунтовно опрацювали та детально описали у своїх працях понятійні питання, основні завдання, проблеми та напрями подальшого розвитку судово-бухгалтерської експертизи з урахуванням певних чинників та практичного досвіду. Проте, проведений комплексний та системний аналіз наукових літературних джерел вказує на існування ще досить багато проблемних питань, з якими стикаються як науковці, так і експерти-бухгалтери при проведенні експертного дослідження. Саме тому виникає потреба в їх вирішенні, або, хоча б, звести їх якомога до мінімуму.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на певне опрацювання даної теми слід відмітити, що все ще залишаються недостатньо дослідженими проблеми щодо ефективності результатів процесу судово-бухгалтерської експертизи, його якості, існування не дуже чітких підходів при формуванні та розвитку самої професії експерта-бухгалтера. Все це спонукає до пошуку альтернативних шляхів, визначення та застосування необхідних заходів, які б сприяли вирішенню проблемних питань, що дещо наполегливо продовжують своє буття в сфері судово-бухгалтерської експертизи.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення сучасного стану судово-бухгалтерської експертизи в Україні, розкриття найважливіших і гострих питань, що існують у професійній діяльності експерта-бухгалтера, визначення шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності.

Виклад основного матеріалу. Стрімко зростаюче ускладнення соціально-економічних суспільних відносин України, розвиток науки, удосконалення методів і прийомів дослідження багаторазово збільшили можливості звертання посадових осіб правоохоронних органів до представників спеціальних знань для їхнього використання в доведенні при розслідуванні та розгляді в суді найрізноманітніших конфліктних правових ситуацій по цивільних, адміністративних і кримінальних справах. Фактично при здійсненні всіх видів судочинства виникає необхідність у розгляді певних проблем, що вимагають спеціальних знань у різних галузях науки, техніки, мистецтва і, через те, призначень відповідної експертизи.

Переходячи до суті даної статті, економічні злочини з використанням знань бухгалтерського обліку вважаються найбільш витонченими. Вони є важко доказовими та, як правило, здійснюються високопрофесійними фахівцями, які добре знаються та чітко орієнтуються в питаннях бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки, права, у технологічних процесах виробництва і реалізації товарно-матеріальних цінностей.

Таким чином, в сучасних умовах удосконалюється характер злочинів в економічній сфері та відзначається зростання осіб інтелектуального рівня, що здійснили ці злочини. Якщо раніше об'єктом експертного дослідження були, в основному, правопорушення, пов'язані з розслідуванням фактів розкрадань коштів, товарно-матеріальних цінностей, то зараз найбільш частіше зустрічаються злочини, які були вчинені за допомогою перекручування і фальсифікації даних бухгалтерської та фінансової звітностей. До таких видів правопорушень можна віднести незаконне одержання кредиту, різні податкові злочини, обман можливих інвесторів та інші.

Правопорушення в сфері економіки, як правило, відбуваються шляхом використання всіляких господарських операцій, дослідження яких вимагає застосовувати цілу сполуку пізнань із різних економічних наук. Стикаючись з необхідністю досліджувати які-небудь господарські операції або економічні показники, слідчий і суд, як правило, звертаються за допомогою до експертів-бухгалтерів, які є універсальними фахівцями свого роду діяльності, можуть відповісти на питання, застосовуючи комплекс різних видів економічних знань. На

нинішньому етапі актуальність цієї проблеми з кожним днем значно зростає. Тому виникає гостра необхідність використання нових підходів у діяльності судово-експертних служб, визначення пріоритетних напрямків їхнього розвитку, вирішення проблемних питань і усування недоліків у системі протидії економічної злочинності.

Можна з упевненою обережністю сказати, що вивчення наукової літератури, нормативних документів і важливих моментів діючої практики проведення судово-бухгалтерських експертиз показало, що тут є багато невирішених проблем і питань.

Отже, судово-бухгалтерська експертиза не відноситься до числа обов'язкових експертиз, а призначається у випадках її необхідності. Брак судово-бухгалтерської експертизи виникає у зв'язку з потребою спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності, всебічного та об'єктивного дослідження фактичних обставин певної справи. Найчастіше судово-бухгалтерська експертиза призначається при розслідуванні карних справ, у ході яких слідчий (особа, що веде дізнання) зобов'язаний розкрити злочин і на підставі зібраних у справі доказів встановити осіб, винних у його здійсненні, визначити суму заподіяного ними збитку певній організації чи підприємства, окремим громадянам тощо.

Іншими словами, можна сказати, що судово-бухгалтерська експертиза являє собою дослідницький процес у пошуках істини в господарських правовідносинах з метою виявлення правопорушення правоохоронними органами. Питання про призначення судово-бухгалтерської експертизи вирішується слідчим у кожному окремому випадку залежно від обставин справи.

В свою чергу, ціль судово-бухгалтерської експертизи полягає у встановленні причин нестачі або надлишку товарно-матеріальних цінностей, розміру матеріального збитку, порушень кошторисної і касової дисциплін, визначення фактів господарської діяльності, які не знайшли відображення у бухгалтерському обліку. Експерт-бухгалтер – це самостійна процесуальна особа. У ході роботи він не має права виконувати інспекційні дії, звіряти взаєморозрахунки, проводити інвентаризацію. Він досліджує тільки ті матеріали справи, які надає йому слідчий і не вправі самостійно звертатися до документів, що перебувають в інших організаціях.

Реформування вітчизняного бухгалтерського обліку за сучасних умов господарювання у зв'язку з переходом до міжнародних стандартів фінансової звітності, зміна законодавства в області державної експертної діяльності, на превеликий жаль, не знайшли повного й відповідного відображення як у науковій, так і в навчально-методичній літературі, присвяченій всім нагальним питанням судово-бухгалтерської експертизи. Тобто, іншими словами, – присутність таких чималих наукових публікацій, створення теоретико-методичного зводу правил не дуже відповідає досить спішним потребам практичної діяльності в даній сфері.

Із цього можна зробити висновок, що відсутність комплексного рішення питань теорії, методики, організації та прикладної складової реалізації експертних судово-бухгалтерських досліджень не дозволяє повною мірою вирішити велике коло основних найважливіших завдань.

З огляду вищевикладеної обставини справ і умовностей сьогодення в обговорюваному аспекті – все це формує поштовхи до очевидної трансформації теоретико-методичного ряду правил експертизи в системі бухгалтерського обліку. Тому такі питання як широке розуміння теоретичних основ, методики експертно-бухгалтерської роботи та стратегія організації, аналіз зловживань і правопорушень у фінансово-господарській діяльності при проведенні експертно-бухгалтерських досліджень, специфіка провадження судово-бухгалтерської експертизи, особливо в умовах застосування комп'ютерних систем, залишаються малодослідженими.

Варто сказати, що, на жаль, у літературі, присвяченій проблемам судово-бухгалтерської експертизи, питання щодо методики та організації обмежувалися лише розглядом змісту предмету, об'єктів і методів. Разом з тим, відповідні принципи експертизи

в системі бухгалтерського обліку не певною мірою досліджувалися як у дореформений період, так і не особо стали об'єктом наукового інтересу сучасних вчених. В свою чергу, на національному рівні, у ході реформування системи бухгалтерського обліку виникає питання про уніфікацію вихідних концептуальних основ судово-бухгалтерської експертизи. Це і служить потребою в сучасній теорії судово-бухгалтерської експертизи в розробці якісних характеристик, що відображають критерії корисності інформації, яка формується в процесі експертних бухгалтерських досліджень, виражених у формі певних принципів.

Важливо відмітити, що вагомою ознакою кожного виду експертизи є методологія експертного дослідження. Зокрема, судово-бухгалтерська експертиза містить у собі сукупність певних методів і прийомів для проведення дослідження експертом-бухгалтером фінансово-господарських операцій, бухгалтерських документів і звітності за завданням слідчих органів і суду. Це складний, кропіткий і дуже відповідальний процес, що сприяє одержанню доказів при розгляді й розслідуванні карних, цивільних та арбітражних справ. У цьому процесі експерт-бухгалтер використовує різні методи і прийоми, саме які в цілому становлять методологію судово-бухгалтерської експертизи.

Загалом, методологічні принципи судово-бухгалтерської експертизи в нинішніх умовах господарювання повинні базуватися на основних принципах бухгалтерського обліку, аналізу та всіх форм і видів контролю.

В свою чергу, методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність прийомів, які використовує експерт-бухгалтер при дослідженні документів бухгалтерського та управлінського обліку, записів рахункових реєстрів у сукупності з документами цивільно-правового характеру та інших матеріалів справи і поданні висновку щодо поставлених перед ним питань, які входять до його компетенції.

Таким чином, загальна методологія судово-бухгалтерської експертизи є сукупністю наукових методів пізнання. Прикладна методологія ґрунтується на спеціальних методичних прийомах, які використовуються експертом-бухгалтером, виходячи із практичного досвіду здійснення експертиз та запозичення з економічної та юридичної теорії [6]. Це як загальнонаукові методи (дедукція, індукція, аналіз та ін.), так і спеціальні методичні прийоми (документальні, розрахунково-аналітичні та ін.), а також метод узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи. Тобто, у науковій літературі представлений досить великий спектр використовуваних в експертній практиці способів логічного, математичного та документального контролю.

Треба відзначити, що грамотний вибір методів і прийомів експерта-бухгалтера у своїй дослідницькій роботі в істотному ступені визначає ефективність і якість результативності судово-бухгалтерської експертизи.

Але методи виявлення фінансово-господарських правопорушень в умовах реформування бухгалтерського обліку, зокрема, у нашій країні на сьогоднішній момент вивчені недостатньо повно. Сучасна практика судово-бухгалтерської експертизи в основному базується на класичних методах і прийомах, що існували ще в роки планової економіки і законодавства, які їй і відповідали.

Недосконалість застосовування цих методів і прийомів призводить до того, що певна частина злочинів тривалий час залишається невиявленими, а більшість матеріалів, що потрапляють у правоохоронні органи по економічних злочинах, недостатньо обґрунтовані для порушення кримінальних справ по виявлених фактах. Звідси можна визначити одну із причин поверхневої перевірки документів та її неефективності – це неправильне застосування методів і прийомів виявлення правопорушень. Відсутність системного підходу в цій сфері діяльності призводить до часткового виявлення порушень і зловживань, додатковим і повторним перевіркам. Методи і прийоми слід удосконалювати на основі аналізу та уже наявного досвіду проведення таких перевірок як в Україні, так і закордоном.

Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи унормоване в Законі України «Про судову експертизу» лише з огляду збору інформації для експертного дослідження. Проте, питання удосконалення дослідження судово-бухгалтерської експертизи

можливе за умови створення нових методик, які розробляються та реєструються у Реєстрі методик проведення судових експертиз [4]. Зазначений реєстр є офіційною електронною базою даних, що ведеться з метою створення інформаційного фонду про наявність методик проведення судових експертиз, які атестовані та рекомендовані до впровадження в експертну практику відповідно до Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз [3]. Отже, цей Реєстр включає в себе тільки поголовні дані стосовно вже розроблених методик, а от сам алгоритм методичного забезпечення створюється, виходячи з комплексної сполуки чинного нормативно-правового законодавства та практичного досвіду.

Варто зупинитися ще на деяких важливих практичних моментах в роботі експерта-бухгалтера. Треба зазначити, що експерт-бухгалтер зобов'язаний установлювати тільки ті факти, які мають значення для певної справи, за допомогою застосування спеціальних економічних пізнань до фактичної ситуації, що міститься в матеріалах кримінальної справи. Експерт-бухгалтер чітко формулює свої висновки, ґрунтуючись лише на знанні економічної науки та податкового законодавства, а от юридична кваліфікація фактів порушення податкового законодавства стосується тільки компетенції слідства. Тобто, він не повинен проводити оцінок з області права по певній справі і не повинен вторгтися в сферу юридичної кваліфікації діянь конкретних осіб.

Експерт-бухгалтер своєю кропіткою працею робить слідчим органам посильну, по своїй суті, допомогу у виявленні перекручувань у бухгалтерському обліку. Проте, невідповідність із правилами ведення обліку та присутність у ньому відхилень не означає, що має місце протиправна дія. При тому, найчастіше, при проведенні судово-бухгалтерської експертизи виявляються ті факти, що вказують на те, що наявність відхилень є результатом навмисних дій. Але при цьому оцінка діяльності певних людей також перебуває поза межами компетенції експерта-бухгалтера і є прерогативою тільки слідства і суду.

Необхідно підкреслити той аспект недосконалості, що на практиці не завжди документи на судово-бухгалтерську експертизу надаються у відповідному вигляді. Зокрема, матеріали можуть взагалі не відноситись до предмету судово-бухгалтерської експертизи. Наприклад, не надаються документи, які містять облікові дані, показники фінансової діяльності, дані податкового обліку та звітності або документи надходять до експерта-бухгалтера у вигляді численних копій одного якогось документу. Бувають деякі випадки надання документів не за досліджуваній період (місяць, квартал, рік).

Також, при організації експертного дослідження велике значення має відбір матеріалів і необхідних документів. Тому що, нерідко, в ході проведення судово-бухгалтерської експертизи зустрічаються дві крайності.

Приміром, одні слідчі через недостатньо чітке уявлення про об'єкти судово-бухгалтерської експертизи вилучають і приєднують до кримінальної справи всі матеріали, які вдалося виявити в певній організації (підприємстві) за період роботи обвинувачуваних у здійсненні злочину: тобто особа, що призначила експертизу, направляє експерту-бухгалтеру всі вилучені документи без належної і потрібної систематизації.

У цьому випадку обсяг кримінальної справи невиправдано збільшується за рахунок документів, що не мають ніякого значення для доведення, затруднюючи, тим самим, дослідження зібраних доказів судом.

Інші ж слідчі обмежуються проведенням дослідження і прилученням до справи лише тих документів, у яких є тільки сліди правопорушень.

Тут створюються умови для висування всіляких версій діючим особам судового процесу, які не можна перевірити без проведення дослідження взаємозалежних документів, відсутніх у матеріалах справи. У цьому випадку суд змушений запросити додаткові документи, які до цього часу можуть бути фальсифіковані або знищені. Залучення фахівця-бухгалтера та вилучення саме тих потрібних документів, які налічують важливу інформацію з величезного обсягу всієї документації певної організації (підприємства), що перевіряється, а також вилучення тих документальних джерел інформації, які можливо відображають тіньову сферу тієї ж організації (підприємства) – і є рішення даної проблеми.

У свою чергу, виявлена за допомогою судово-бухгалтерської експертизи інформація використовується слідчим (судом) як безпосередньо в доведенні, так і для висування й уточнення слідчих версій, розробки та удосконалення плану розслідування.

Слід зазначити, що експерту-бухгалтеру, насамперед, повинні бути представлені первинні облікові документи та реєстри синтетичного і аналітичного обліку, що є безпосередньо об'єктами експертного дослідження. Однак, при перевірці документів і облікових реєстрів, варто мати на увазі, що нерідко порушення законності та фінансової дисципліни приховуються за зовні правильно оформленими документами (фіктивними нарядами, трудовими угодами, рахунками, актами і т.п.). По змісту операції, відображеної в документі, в ході судово-бухгалтерської експертизи необхідно встановити ступінь її відповідності чинному законодавству та внутрішнім розпорядженням господарюючого економічного суб'єкта.

Залежно від того, які облікові дані викликають сумнів, які обставини свідчать про можливу їхню підробку або приховування, експерту-бухгалтеру повинен бути представлений такий пакет документів, який буде забезпечувати рішення поставлених експертних завдань на основі всебічного аналізу всіх взаємозв'язків у бухгалтерському обліку.

Так, особі, що призначила судово-бухгалтерську експертизу, при відборі необхідних документів варто вивчити діючий у певній організації (підприємстві) документообіг, потім, із залученням фахівців, провести слідчий огляд самих документів. У правоохоронній практиці цей важливий момент дає правильні результати огляду бухгалтерських документів, який є одним з головних джерел при тому ж правильному формулюванні ряду питань перед експертом-бухгалтером.

Також при вивченні первинних документів треба мати на увазі, що кожна господарська операція супроводжується оформленням великої кількості взаємозалежних документів. Кожна основна і допоміжна господарські операції породжує в супровідній документації досить складні інформаційні ланцюжки. Для ефективного їхнього вивчення доцільно створити певний алгоритм документообігу та інформаційних зв'язків між документами. Це допоможе виявити невідповідність даних, що містяться в різних матеріалах справи. Виявлення таких розбіжностей стає приводом для вирішення питання про необхідність проведення судово-бухгалтерської експертизи.

При відсутності послідовного оформлення документів виникає питання про вірогідність первинних документів, даних бухгалтерського обліку та звітності. У той же час відсутність деяких документів ще не означає, що їх взагалі не було: документи могли бути загублені, викрадені, знищені і т.д. Якщо слідчим шляхом не вдається отримати необхідну для справи інформацію, доцільно проконсультуватися з експертом-бухгалтером про можливість її виявлення.

Треба виділити також ще один не менш важливий момент – існує велика необхідність у науковому забезпеченні процесу створення інноваційних форм і напрямків у проведенні експертного економічного дослідження. Застосування сучасних методів судово-бухгалтерської експертизи неможливе без використання комп'ютерних технологій, а також повної обробки певних результатів. На жаль, ці технології розробляються не завжди якісно та дуже повільно. Незаперечним є той факт, що бухгалтерський облік з його розмаїтістю та якістю програмних продуктів значно перевершує в цьому сенсі судово-бухгалтерську експертизу. Назріла потреба якомога найближчим часом доручити компетентним організаціям створити комплекс програм і методик проведення, аналізу та узагальнення результатів судово-бухгалтерського дослідження із застосуванням комп'ютерної техніки та технологій.

У цьому випадку комп'ютеризація в проведенні судово-бухгалтерської експертизи забезпечить збереження цілісності перевірки за умови децентралізованої обробки отриманої інформації, своєчасне та повне задоволення інформаційних потреб експерта-бухгалтера при одночасному скороченні часу його роботи, можливість подання вихідної інформації в будь-

яких конфігураціях, корегувань у методиці розрахунків і формах відтворення кінцевого результату.

Висновки та перспективи подальших досліджень в даному напрямку. Виходячи з вищевикладеного можна з впевненістю зазначити, що судово-бухгалтерська експертиза, яка є одним з важливих інструментів усунення певних протизаконних тенденцій, у свою чергу, стає все більш нагальною потребою. Варто сказати, що бухгалтерський облік, як система реєстрації процесів з метою контролю, є сильним засобом для встановлення наявності та кількості шляхом підрахунку (контролю) незаконних дій в економічній сфері; тим самим, у деяких випадках, перетворюється в такі ж сильні засоби для приховання правопорушень і злочинних діянь. Дотепер зроблені різного роду дослідження, які охоплюють економічні і правові аспекти судово-бухгалтерської експертизи, проводились не повною мірою. Тому перехід до ринкових відносин, до міжнародних стандартів фінансової звітності робить цю проблему особливо актуальною. В умовах перетворення певною мірою ослабнув контроль за діяльністю господарюючих суб'єктів, збільшилися можливості здійснення правопорушень, істотно підсилилися передумови до різного роду зловживань. Тільки на основі вивчення певних показників даних бухгалтерського обліку можна визначити механізм здійснення злочинів економічного характеру або їхнього приховання, об'єктивно та обґрунтовано класифікувати їх з причин і способів здійснення, розкрити різні ознаки, що дозволяють виявити їхнє походження та, у зв'язку з цим, розробити правильну та грамотну методику розкриття всіляких правопорушень.

Таким чином, на сьогодняшньому етапі вдосконалення економіко-правового багажу знань судово-бухгалтерська експертиза вимагає більш оновленої існуючої системи спільних суджень. Це особливо важливо для подальшого розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, регресу діючої практики судово-бухгалтерської експертизи, а експерту-бухгалтеру, в свою чергу, слід володіти тонкощами господарського законодавства, специфікою банківської і біржової справи не тільки в Україні, але й закордоном, а, через те, контактувати з іноземними фахівцями.

Але, слід зауважити, що знання без навичок і навички без знань недостатні. Для їхнього використання при обґрунтуванні професійного судження в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи необхідно гармонічне поєднання тих же знань і навичок, а також досконале професійне вміння експерта-бухгалтера у своїй спеціалізованій сфері діяльності.

У цьому зв'язку вирішення одних з основних проблем буде мати важливе народногосподарське значення для розвитку теорії і практики як бухгалтерського обліку, так і судово-бухгалтерської експертизи, зміцнення законності при веденні бізнесу в будь-яких його організаційно-правових формах, підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності організацій.

Впровадження в практику де розроблених, а де і оновлених теоретичних положень, методик і правил щодо організації проведення судово-бухгалтерської експертизи в системі економіко-правового контролю приведе в остаточному підсумку до якісного поліпшення і організації, і проведення, і узагальнення та реалізації результатів цього важливого та вкрай відповідального процесу.

Використана література:

1. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Базась М.Ф. – К. : МАУП, 2007. – 488 с.
2. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Гуцаленко, Л.Г. Михальчишина, В.М. Сидорук, І.К. Пентюк. – К. : Центр учбової літератури, 2011. - 350 с.
3. Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз : постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз : наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

5. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект) : навчальний посібник / В.С.Рудницький, Р.Ф.Бруханський, П.Я.Хомин – К: ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.
7. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації / Н. Сторожук // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал . – 2009 . – №6 . – С. 43-49.
8. Судова бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за редакцією д.е.н. М.Д. Корінка. – К. : ТОВ «Типографія «Клякса», 2012 р. – 432 с.
9. Шарманська В.М. Судова бухгалтерія : навч. посібник для студ. вищих навч. закладів / В.М. Шарманська, С.О.Шарманська, І.В. Головка – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.

REFERENCES:

1. Bazas M.F. Theoretical and methodological foundations of forensic accounting: teach. guidances. for students. HI. teach. bookmark [*Teoretyko-metodolohichni zasady sudovo-bukhhalters'koyi ekspertyzy : navch. posib. dlya stud. vyshch. navch. zakl.*]. Kyiv, MAUP, 2007, 488 p.
2. Hutsalenko L.V., Mykhal'chyshyna H.L., Sydoruk U.M., Pentyuk I.R. Forensic accounting expertise: teach. guidances. for students. HI. teach. bookmark [*Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza : navch. posib. dlya stud. vyshch. navch. zakl.*]. Kyiv, Tsentr uchbovoyi literatury, 2011, 350 p.
3. The procedure of state registration and certification methodologies for forensic examination: Cabinet of Ministers of Ukraine of 02.07.2008 p. № 595 [*Poryadok atestatsiyi ta derzhavnoyi reyestratsiyi metodyk provedennya sudovykh ekspertyz: postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 02.07.2008 r. No.595*], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. On approval of the methodologies for maintenance of the Register of Legal Expertise: Order of the Ministry of Justice of Ukraine on 02.10.2008 p. # 1666/5 [*Pro zatverdzhennya Poryadku vedennya Reyestru metodyk provedennya sudovykh ekspertyz : nakaz Ministerstva yustytisyi Ukrayiny vid 02.10.2008 r. No. 1666/5*], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. On Judicial Examination: Law of Ukraine of 25.02.1994 p. № 4038-XII [*Pro sudovu ekspertyzu : Zakon Ukrayiny vid 25.02.1994 r. No. 4038-XII*], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Rudnytskyi V.S., Brukhans'kyi R.F., Khomyn P.Ya. Accounting Forensic examination of economic offenses (reference abstract): a tutorial [*Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza ekonomichnykh pravoporushen' (oporny konspekt) : navchal'nyy posibnyk*]. Kyiv, VD Profesional, 2004, 304 p.
7. Storozhuk N. Forensic accounting expertise: A critical review of legal regulation, methodology and organization [*Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza: krytychnyy ohlyad normatyvno-pravovoho rehulyuvannya, metodolohiyi ta orhanizatsiyi*]. *Bukhhalters'kyy oblik i audyt : Naukovo-praktychnyy zhurnal – Accounting and Auditing: Scientific journal*, 2009, No.6, pp. 43-49.
8. Korin'ko M.D. Forensic accounting expertise [*Sudova bukhhalters'ka ekspertyza : navch. posib. dlya stud. vyshch. navch. zakl.*]. Kyiv, TOV Typohrafiya Klyaksa, 2012 , 432 p .
9. Sharmans'ka V.M., Sharmans'ka S. O., Holovko I.F. Forensic Accounting [*Sudova bukhhalteriya : navch. posibnyk dlya stud. vyshchyykh navch. zakladiv*]. Kyiv, Tsentr uchbovoyi literatury, 2008, 454 p.

Рецензія: д.е.н., проф. Сопко В. В.

Reviewed: Dr., Prof. Sopko V. V.

Received: September, 2014

1st Revision: October, 2014

Accepted: November, 2014

