

## ПІДГОТОВКА ЕКСПЕРТІВ-БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ

*Розглянуто проблемні питання підготовки експертів-бухгалтерів в Україні, порядок вибору експерта-бухгалтера для проведення експертного дослідження та шляхи його удосконалення*

**Постановка проблеми.** В останній час в Україні значно збільшилася кількість економічних злочинів. Для їх розслідування та розкриття необхідним є застосування економічних знань в частині бухгалтерських знань. З цією метою правоохоронні та судові органи уповноважені залучати до судового процесу експерта-бухгалтера, з метою розв'язання поставлених питань та надання експертного висновку. Експертне дослідження, що проводиться в ході судово-бухгалтерської експертизи, може бути ефективним та якісним за дотриманням двох основних умов: по-перше, якщо експертом-бухгалтером застосовувалася раціональна методика експертизи та по-друге, якщо дослідження проводила особа, що має достатній рівень професійних знань. Останнє має безпосередній вплив на застосовану методику дослідження, оскільки доцільність її застосування визначається саме професійною компетенцією експерта-бухгалтера. Ласкін М. зазначав, що експерт-бухгалтер – “око суду”. яке має знання, досвід та розглядає справу з необхідної точки зору [7, с. 130].

Для того, щоб до дослідження був залучений висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, останній повинен пройти ретельний відбір як на етапі призначення експертизи, так і на етапі відбору осіб, які взагалі можуть бути залучені в якості експертів-бухгалтерів.

З приводу важливості вибору професійного експерта-бухгалтера А. Шпеер та Л. Соя-Серко у своїй статті зазначають: “Експерт – учасник кримінального процесу, і не тільки ділові, але й особисті його якості є

не байдужі слідчому і суду. А це як правило, пов'язано одне з іншим... Отже, у слідчого є одна можливість: при проведенні експертиз поза експертної установи покладатися на експерта, оскільки спеціальних знань у слідчого немає і проконтролювати експерта він часто не може. В підсумку великі витрати при проведенні експертиз поза експертною установою, затрата слідчим сил і часу на пошук необхідного експерта. Крім того, слідчий не може проконтролювати діяльність експерта ні у розумінні професійного рівня, ні в розумінні термінів (і ніхто не може проконтролювати, тому, що нікому це робити). І ось плачевний результат – невинувачене збільшення термінів слідства, часті випадки зміни висновків після ознайомлення з ними обвинувачених і в суді, але що ще гірше, додаткове розслідування через погану якість експертиз” [8, с. 37-39].

З огляду на вище зазначене питання підготовки експертів-бухгалтерів та перевірки рівня їх компетенції є досить актуальним не тільки в Україні, але й в усіх пострадянських країнах. Вирішення даного питання потребує не лише теоретичної розробки, але й законодавчого врегулювання.

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Питанням організації експертного дослідження присвячено багато праць відомих в галузі судової експертизи науковців С.П. Фортинського, Н. Ласкіна та О.М. Ромашова. Порядок залучення фахівців до проведення судово-бухгалтерської експертизи та порядок проведення їх атестації детально розглянуто в працях Т.В. Сахнової та І.Л. Петрухіна. Слід звернути увагу на те, що

ці науковці є спеціалістами в сфері юриспруденції, а не в галузі економіки та бухгалтерського обліку зокрема, і вони розглядали процесуальний порядок вибору та залучення експертів. При цьому питання перевірки рівня професійних знань та кваліфікації осіб, що залучаються до проведення експертизи, з метою використання їх спеціальних знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю на сьогодні залишаються на низькому рівні і є науково не обґрунтованими.

**Метою даного дослідження є** розгляд проблем, присвячених організації та проведення атестації осіб, які бажають стати експертами-бухгалтерами, з позиції економічного змісту судово-бухгалтерської

експертизи та застосування у ході її проведення спеціальних для суб'єктів призначення знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до ст. 7 Закону України “Про судову експертизу”, судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ. Цією ж статтею передбачено, що для проведення деяких видів експертиз, які не здійснюються виключно державними установами, за рішенням особи або органу, що призначили судову експертизу, можуть залучатися крім судових експертів також інші фахівці з відповідних галузей знань (рис. 1).

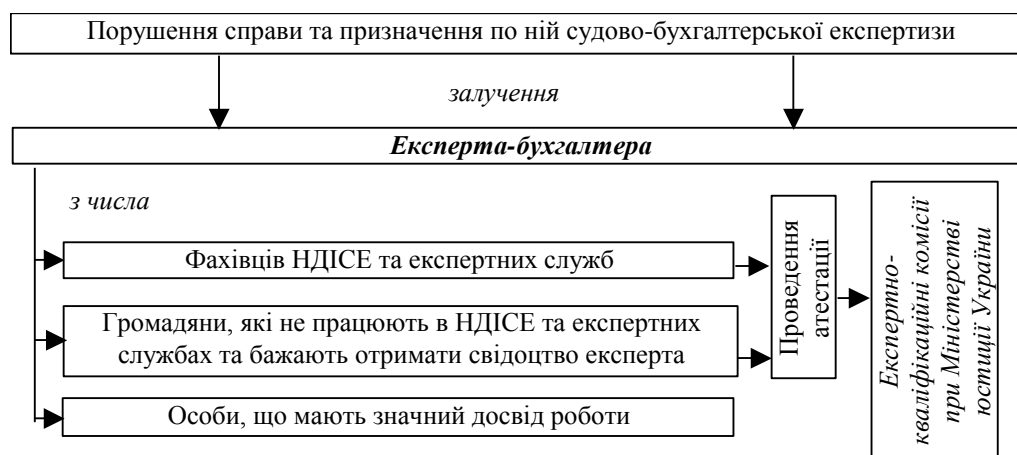


Рис. 1. Особи, які можуть бути залучені до проведення експертизи

В якості експерта-бухгалтера можуть бути залучені як особи, що пройшли атестацію та отримали свідоцтво судового експерта, так і особи, що не мають такого свідоцтва, але володіють значним досвідом роботи в галузі бухгалтерського обліку і контролю. Враховуючи існуючий порядок залучення спеціалістів до проведення експертизи, важливого значення набуває питання щодо визначення професійної компетентності осіб, що не мають свідоцтва судового експерта та залучаються до проведення експертного дослідження. Вважаємо за доцільне перевіряти професійну компетентність особи, яка може бути залучена до проведення експертизи, здійснювати шляхом проведення обов'язкової атестації таких осіб. Ця необхідність пов'язана насамперед з високим

рівнем відповідальності особи, що залучається в якості експерта-бухгалтера та важливістю результатів експертного дослідження як для встановлення обставин справи, так і для її правильного розв'язання.

Користування іменем “бухгалтера-експерта” повинно бути в майбутньому дозволено лише особам, офіційно затвердженим, рівно як дипломованим ревізорам, що закінчили вищий навчальний заклад і здали державний іспит [9, с. 414-420].

Визнаючи необхідною роботу бухгалтера-експерта, наприклад, у Франції державна влада прагне лише “стабілізувати” і кваліфікувати кадр робітників цієї галузі, забезпечивши йому виконання ним своєї роботи, визнаної державно-корисною,

встановленням “привілей” чи патенту – “бухгалтера-експерта, визнаного державою”. Останнє не виключає можливості існування і діяльності бухгалтерів–експертів, що не мають зазначеної привілеї: однак за першим забезпечується виключна роль у всіх випадках коли висновок експерта обертається в колі, що включає офіційні інтереси чи офіційні органи, т.б. перед усім і головним чином, у всіх випадках судових експертиз, конкурсних управлінь. Однак і в цих випадках бухгалтери-експерти не будуть “посадовими особами” держави...; держава лише патентує їх в їх кваліфікації [2, с. 230].

Відповідно до п. 1.2. розділу IV Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів однією з вимог, що висувається до осіб для присвоєння кваліфікації судового експерта є те, що фахівці підприємницьких структур і громадяни повинні пройти стажування в науково-дослідних інститутах судових експертиз (НДІСЕ) з урахуванням зон обслуговування, визначених ЦЕКК. Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про судову експертизу” № 1992 – IV від 09.09.2004 р. фактично скасовано обов’язковість проведення атестації (див. рис. 1), а отже і необхідність проходження стажування у НДІСЕ з метою отримання практичного досвіду для проведення експертних досліджень. Це в свою чергу може негативно вплинути на якість експертних досліджень в Україні. Оскільки до проведення експертизи можуть залучатися особи, що хоча й мають знання з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю, але не мають достатнього рівня процесуальних знань (процесуальної компетенції), і не мають повної системи знань або практики проведення перевірок і відповідно не володіють методикою їх здійснення.

Було б, однак, недоцільно вимагати від бухгалтера-експерта (Treuhänder’a) в переважній більшості теоретичної підготовки, оскільки

остання ні зараз, ні раніше не могла дати всього того, що отримує експерт на практиці. За допомогою практики безперервно освіжаються теоретичні знання і в наслідок користь отримує і теорія і практика [9, с. 414-420].

Для усунення такої ситуації вважаємо за обов’язкове перед проведенням атестації провести підготовку осіб, що бажають стати експертами-бухгалтерами. Вважаємо, що встановлення рівня підготовки для осіб, що бажають стати експертами-бухгалтерами та вимог, щодо знань, якими вони повинні володіти є передумовою залучення до проведення судово-бухгалтерської експертизи висококваліфікованих осіб. Це, звичайно ж, може і не забезпечити належної якості експертиз, але значно зменшить імовірність залучення не підготовлених фахівців та осіб з низькою професійною компетенцією.

Вирішення цього комплексу проблемних питань є можливим шляхом розробки та впровадження в дію державної Програми підготовки та атестації експертів-бухгалтерів, яка б врегулювала порядок підготовки та проведення атестації експертів-бухгалтерів на законодавчому рівні.

Метою такої програми є вирішення питань щодо:

- визначення вимог до осіб, що бажають отримати свідоцтво судового експерта;
- визначення кола осіб, здатних на основі власного досвіду, професійних знань та навиків провести експертне дослідження та надати об’єктивний висновок;
- визначення порядку проведення атестації осіб, які бажають отримати свідоцтво експерта-бухгалтера;
- проведення підготовки осіб, що бажають отримати свідоцтво експерта, шляхом підвищення рівня їх професійних та процесуальних знань, формування навиків експертної роботи.

Програма має вирішити питання двох напрямів: підготовки фахівців до проведення атестації та безпосередньо проведення атестації цих осіб (див. рис 2).

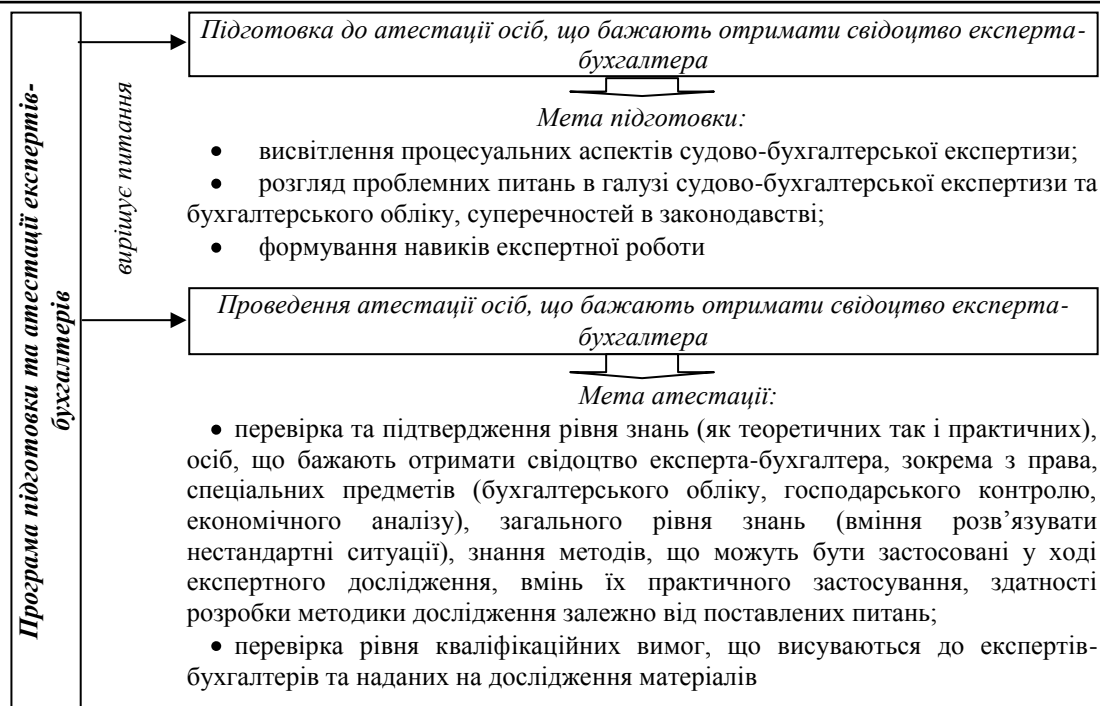


Рис. 2. Складові програми підготовки та атестації експертів-бухгалтерів

Заходи з підготовки до проведення атестації можуть включати такі етапи:

1. *Конкурсний відбір* бажаючих пройти підготовку та на цій основі атестацію, з метою тримання свідоцтва експерта-бухгалтера. Для цього необхідним є проведення тестування бажаючих стати судовими експертами для виявлення рівня знань і відбору лише висококваліфікованих спеціалістів. Тестування повинно проводитися комісією, створеною при Міністерстві фінансів України, оскільки оцінити рівень знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю можуть лише фахівці, які цим знаннями безпосередньо володіють.

2. *Проведення курсів з підвищення рівня професійних знань та ознайомлення з процесуальною природою експертизи.* Тематика курсів повинна бути розроблена на підставі анкетування осіб, що пройшли конкурсний відбір. Анкети мають включати питання, які можуть виникати в практиці експертної роботи з виділенням тих, на які особи, що бажають стати експертами-бухгалтерами не можуть дати однозначної і повної відповіді. Результати такого анкетування дозволять визначити перелік тих

питань по яким необхідно підняти рівень підготовки спеціалістів, що пройшли попередній конкурсний відбір. Проведення курсів має бути покладене як на фахівців Міністерства фінансів України (проведення курсів з професійних дисциплін) так і на фахівців Міністерства юстиції України (проведення курсів з права та питань процесуальної природи експертизи) в межах їх повноважень та компетенції.

3. *Проходження стажування* в установах судових експертиз та науково-дослідних інститутах шляхом навчання з прикріпленням до практикуючого експерта-бухгалтера (або у практикуючого експерта-бухгалтера). Стажування має здійснюватися з метою отримання довідки про проходження такого стажування, що є одночасно допуском до проходження атестації.

Відповідно до ст. 4 Декрету Президента Французької Республіки Гастона Думерга від 22.05.1927 р. професійний п'ятирічний стаж, який є обов'язковою вимогою для отримання привілею бухгалтера-експерта, полягає у виконанні професійних робіт у бухгалтера-експерта, визнаного державою, до кабінету, якого на постійний час зараховується стажер [2, с. 230-231].

Окремі дослідники [3] одними з перспективних виділяють такі підходи до навчання:

1. Люди навчаються швидше, якщо вони безпосередньо залучені до вирішення реальних проблем.

2. Разове навчання в аудиторії не змінює поведінку людини. Практика дає набагато більше.

3. Найкраще за все людина навчається, коли її роль активна, а не пасивна. В організації активне вирішення проблем дає особливо гарний ефект в неоднорідних групах і в незнайомих ситуаціях.

4. Краще активно навчатися на прикладі самому, ніж слухати про нього. Ось чому відвідування інших компаній є потужним інструментом навчання і зміни поведінки.

5. Керівництво повинне бути впевненим в необхідності навчання, виділяти для цього час, винагороджувати за нього і самому приймати участь в ньому, якщо процес навчання проходить на робочому місці.

Підходом, який найкращим чином враховує всі ці принципи є навчання через діяльність... Навчання через діяльність дозволяє подолати проблему трансформації абстрактних знань в навички, дає результати безпосередньо в процесі навчання і дозволяє більш інтенсивно приймати участь в навчанні. Цей вид самонавчання є більш ліпшим, творчим, продуктивним, дає більш довготривалий ефект [3, с. 182-183]. Цей вид навчання є також більш ефективним, оскільки як зазначає Дж. Грейсон, ті знання і навички, які отримані на робочому місці, не потрібно прилаштовувати до себе і переносити з умов навчальної аудиторії в життя [3, с. 181].

На нашу думку, щодо підготовки експертів-бухгалтерів підхід через навчання досягається саме шляхом проходження стажування особами, що бажають стати експертами-бухгалтерами у НДІСЕ з прикріплення до практикуючого експерта-бухгалтера. Це дозволить на практиці навчитися застосовувати теоретичні положення судово-бухгалтерської експертизи,

розробляти та застосовувати методичку експертного дослідження, а отже сприятиме перетворенню теоретичних знань з проведення експертних досліджень в практичні навички.

Наступним після підготовки повинен бути етап *проведення атестації*, яка повинно здійснюватися в два етапи:

1) теоретичний – перевірка знання нормативно-правових актів, що регулюють експертну діяльність, ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку; та перевірка знань по спеціальності експерта, що входять до сфери його професійної компетенції;

2) практичний – вирішення ситуаційних завдань з проведенням експертного дослідження та наданням експертного висновку, а також вміння застосовувати положення законодавства на практиці.

Проведення атестації повинно здійснюватися фахівцями Міністерства фінансів України, на яких має бути покладений обов'язок розробити завдання з галузі професійних знань та знань нормативних документів, які регулюють ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку, та організувати їх перевірку. Крім того необхідною є участь фахівців Міністерства юстиції України, на яких має бути покладений обов'язок розробити завдання з процесуальних питань судово-бухгалтерської експертизи та організувати їх перевірку.

При розробці Програми підготовки та атестації експертів-бухгалтерів важливого значення набуває питання щодо вимог до осіб, які можуть приймати участь у підготовці та проходженні атестації. На сьогодні відповідно до ст. 10 Закону України "Про судову експертизу" судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. Фахівці державних спеціалізованих установ та відомчих служб, що проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку та атестацію як судові експерти певної спеціальності.

Виходячи з положень ст. 10 вище наведеного Закону, цікавим і неоднозначним є питання щодо того, який рівень знань є необхідним для надання експертного висновку, хто його вимірює і яким чином його можна встановити. В нормативно-правових актах питання щодо вимог, які висуваються до осіб, що можуть бути експертами повинно бути чітко прописане, оскільки саме від цього, як вже зазначалося, залежить якість експертних досліджень.

Так, Союзом Німецьких бухгалтерів-експертів – членами якого є, переважно, особи без вищої освіти – ще на початку ХХ ст. були стурбовані підвищенням кваліфікації своїх членів, було розроблено спеціальний законопроект, який передбачав радикальну реформу питання про інститут бухгалтерів-експертів. Відповідно до законопроекту до складу корпорації присяжних бухгалтерів-експертів може бути прийнятий лише той, хто задовольняє наступним вимогам: 1) вік не менше 28 років; 2) здача іспиту при одній з торгових палат; 3) не менше ніж 3-х річна діяльність в якості асистента у присяжного бухгалтера-експерта або в якості ревізора в ревізійному товаристві, або, на кінець, п'ятирічна практична діяльність в спорідненій сфері [9, с. 414-420].

Вважаємо, що особи, які бажають отримати свідоцтво експерта-бухгалтера в Україні повинні відповідати наступним вимогам:

*1. Мати вищу економічну освіту за спеціальністю "Облік і аудит" за освітньо кваліфікаційним рівнем спеціаліст чи магістр.*

У 1927 р. М. Кіпарісов в одній із своїх статей зазначав, що відповідно до § 10 Положення про Інститут державних бухгалтерів-експертів", що затверджене 18 серпня 1925 р. Радою Народних Комісарів Союзу ССР, передбачає головний контингент поповнення інституту особами з вищою бухгалтерською освітою [6].

*2. Стаж безперервної роботи 5 років за фахом в Україні (на посадах: головного бухгалтера, ревізора, аудитора) або наявність*

*вченого ступеня не нижче кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.*

Бухгалтер-експерт, який запрошений для виконання функцій помічника судді, обов'язково повинен бути не яким-небудь бухгалтером-рутинером, знання якого обмежуються лише шаблонним веденням книг, без свідомого розуміння їх внутрішнього світу, який не допускає і не визнає яких-небудь нововведень, а людина з науковими знаннями, що вірить в прогресивність своєї науки і має широкі погляди на завдання і мету бухгалтерського обліку. Не можливо, насправді, передати якому-небудь рутинеру, який виконує по обставинам, що щасливо склалися, обов'язки бухгалтера, навіть додамо, на великих підприємствах, а таких у нас велика кількість, перевіряти, контролювати книги, коли його висновок може бути вирішальним голосом, від якого часто залежить репутація та кредитоспроможність підприємця [1, с. 230-232].

*3. Наявність рекомендацій з місця роботи, що засвідчують рівень кваліфікації особи, що бажає стати експертом-бухгалтером.*

*4. Наявність довідки про проходження стажування в НДІСЕ.*

*5. Проходження атестації з метою отримання свідоцтва експерта-бухгалтера.*

З питанням підготовки та атестації осіб, що бажають стати експертами-бухгалтерами пов'язане також питання вибору експерта-бухгалтера для проведення конкретного експертного дослідження. Тер-Каспарянц Ар. зазначає, що маючи на увазі такий важливий і відповідальний обов'язок, який покладається на експерта, і вибір його повинен здійснюватися з величезною обачністю [1, с. 230-232].

На сьогодні правоохоронні та судові органи вільні у виборі таких фахівців. Це можуть бути як особи, що внесені до реєстру атестованих судових експертів так і особи, що мають значний досвід роботи в галузі бухгалтерського обліку (останні як правило не мають процесуальних знань у галузі судової експертизи).

Існуючий порядок залучення експертів-бухгалтерів до судового процесу є недосконалим. Це пов'язано з тим, що суб'єкти призначення експертизи залучаючи експерта до процесу дослідження не мають можливості перевірити рівень його професіоналізму, досвіду та можливості провести експертне дослідження.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне створити при обласних управліннях юстиції України картотеку по кожному експерту, що працює в певному регіоні, де б містилися відомості про експерта, інформація про проходження підготовки та атестації, експертну спеціальність, місце роботи і посаду, стаж роботи за спеціальністю, стаж експертної роботи, відомості про проведені експертизи, копії експертних висновків, характеристики надані експерту суб'єктами призначення експертизи.

Наявність такої інформаційної бази дозволить: по-перше, проводити аналіз експертної роботи, визначати професійний рівень практикуючих експертів-бухгалтерів та вживати заходів щодо його підвищення; по-друге, сформувати професійний склад експертів, які могли б бути представлені в Координаційні Раді з проблем судової експертизи для вирішення проблемних питань в галузі судово-бухгалтерської експертизи, шляхом організації та проведення семінарів з обміну досвідом щодо організації та методики проведення експертних досліджень в судово-бухгалтерській експертизі.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі вище викладеного пропонуємо наступний порядок організації підготовки та проведення атестації осіб, що бажають стати експертами-бухгалтерами (див рис. 3).

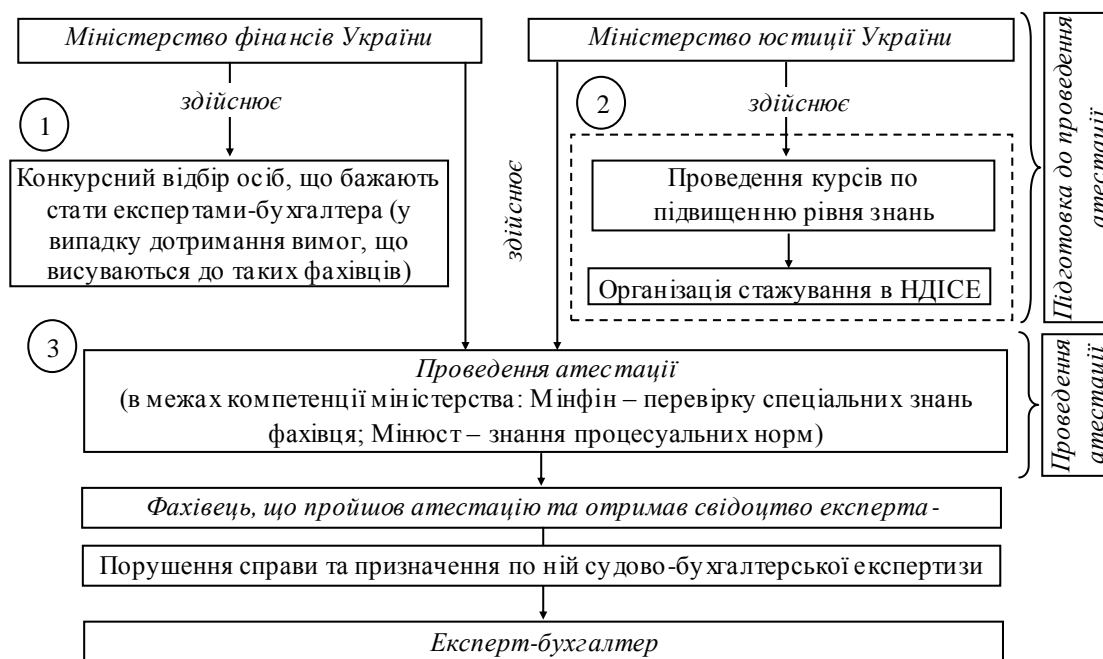


Рис. 3. Запропонований порядок організації підготовки та проведення атестації осіб, що бажають стати експертами-бухгалтерами

Для того, щоб бути допущеним до проходження підготовки та проведення атестації особи, що бажають стати експертами бухгалтерами повинні відповідати наступним вимогам (див. рис. 4)

Необхідним є створення при обласних управліннях юстиції України інформаційної бази по кожному експерту що працює в певному

регіоні, де б містилися відомості про анкетні дані експерта, інформація про проходження підготовки та атестації, експертну спеціальність, місце роботи і посаду, стаж роботи за спеціальністю, стаж експертної роботи, відомості про проведені експертизи, копії експертних висновків, характеристики надані експерту суб'єктами призначення експертизи.

Вимоги, що висувуються до осіб, що бажають отримати свідоцтво експерта-бухгалтера	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ вища економічна освіта за спеціальністю “Облік і аудит” за освітньо кваліфікаційним рівнем спеціаліст чи магістр</li> <li>▶ стаж безперервної роботи 5 років за фахом (на посадах: головного бухгалтера, ревізора, аудитора) або наявність вченого ступеня не нижче кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит</li> <li>▶ наявність рекомендацій з місця роботи, що засвідчують рівень кваліфікації особи, що бажає стати експертом-бухгалтером</li> <li>▶ наявність довідки про проходження стажування в НДІСЕ</li> <li>▶ проходження атестації з метою отримання свідоцтва експерта-бухгалтера</li> </ul>
---	--

Рис. 4. Вимоги до осіб, що бажають отримати свідоцтво експерта-бухгалтера

Наведені пропозиції дозволять значно підвищити якість експертних досліджень в Україні, шляхом підбору для проведення експертизи висококваліфікованих фахівців в галузі судово-бухгалтерських експертиз.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Ар. Тер-Каспарянц.* Экспертиза торговых книг в судебных процессах // Счетоводство. – 1898 г. – № 16-17 – с. 230-232

2. *В.З. Бухгалтера-эксперты признанные государством во Франции* // *Бутынец Ф.Ф.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. II: Учебное пособие. – Житомир: ЧП «Рута», 2006. – 568 с., с. 230

3. *Грейсон Дж. К. Мл., О’Делл К.* Американський менеджмент на порозі ХХІ века: Пер. с англ. / Авт. предисл. Б.З. Мильне. – М.: Економіка, 1991. – 319 с.

4. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про судову експертизу” від 09.09.2004 р. № 1992-IV.

5. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 р. № 4038-XII.

6. *Кипарисов Н.А.* Институт государственных бухгалтеров-экспертов и высшее счетное образование // Вопросы баланса и экспертизы. Сборник статей под ред. Б.А. Борьяна. Выпуск 1. – М.: 1927. – с. 267.

7. *Ласки Н.* Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе / Счетоводство. – 1926.– № 9 (36) – с. 130.

8. *Шнеер А., Соя-Серко Л.* И это подбор экспертов? // Социалистическая законность. – 1969 г. – № 3 – с. 37-39.

9. *Dr. Siltmann* Подготовка бухгалтеров-экспертов в Германии (перевод с немецкого) // *Бутынец Ф.Ф.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. I.: Учебное пособие.– Житомир: ЧП «Рута», 2005. – 640 с.

ПАНЧЕНКО Інна Анатоліївна – викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми теорії і практики бухгалтерської експертизи;  
– господарський контроль та бухгалтерський фінансовий облік