

## ПІДХОДИ ДО СТРУКТУРНОЇ ПОБУДОВИ НАВЧАЛЬНИХ ПОСІБНИКІВ З КУРСУ “СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА”

*Проведено критичну оцінку змістовного наповнення навчальних посібників з питань судово-бухгалтерських експертиз та наведено пропозиції щодо удосконалення їх структурної побудови*

**Постановка проблеми.** Сучасний економіко-соціальний стан в Україні характеризується зростанням економічної злочинності та зміни її структури. За такої ситуації до ряду дисциплін, що вивчаються юристами та бухгалтерами відноситься курс судово-бухгалтерської експертизи, засвоєння якого дає змогу набути поглиблених теоретичних знань та широко застосовувати їх в кримінальному, цивільному та господарському процесах.

В теперішній час є спроби модифікувати структуру курсу “Судово-бухгалтерська експертиза”, про що свідчать підручники, навчальні посібники та курси лекцій, видані за останні роки.

Але питання щодо структури курсу “Судово-бухгалтерська експертиза” є дискусійним, що можна підтвердити оглядом навчальної та практичної літератури з судово-бухгалтерської. Так, нами для прикладу було обрано 15 книг з питань судово-бухгалтерської експертизи [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17]. Слід наголосити, що перераховані видання є навчально-практичними посібниками або підручниками, але підходи розкриття навчального матеріалу є досить різним, останнє впливає на рівень інформативності кожного видання, на різні підходи до підготовки студентів вузів як фахівців з проведення бухгалтерських експертиз. Все це зумовлює актуальність огляду змістів та критичної оцінки викладеного в них матеріалу в частині судово-бухгалтерської експертизи.

**Метою дослідження** є аналіз зазначених суперечливих позицій та виділення розділів судово-бухгалтерської експертизи, що мають найбільше значення для практичної діяльності, в галузі та, що розвивають і формують фахівця.

**Аналіз досліджень і публікацій.** До цього часу в науковій та навчальній літературі розглядаються проблемні питання організації та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи. Зазначені питання розглядають в своїх дослідженнях такі вчені як Г.А. Атанесян, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.П. Голубятников, В.Д. Поникаров та інші. Але питання структури навчальних посібників з судово-бухгалтерської експертизи та ступеня розкриття в них інформації з теоретичних, організаційних та методичних аспектів судово-бухгалтерської експертизи не досліджувалися.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У зв'язку з різноманітністю підходів до побудови структури навчальних посібників, для зручності нами згруповано погляди за наступними напрямками: правоохоронна діяльність та її основні поняття; поняття правопорушення; поняття судово-бухгалтерської експертизи; судова бухгалтерія; теорія судово-бухгалтерської експертизи; законодавство; суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи; організація судово-бухгалтерської експертизи; методика судово-бухгалтерської експертизи; висновок експерта-бухгалтера; різне по судово-бухгалтерській експертизі; методика дослідження експерта-бухгалтера за об'єктами.

Розглянемо більш детально зазначені напрями в частині розкриття в них інформації.

**Правоохоронна діяльність та її основні поняття** розглядається лише в одному із перерахованих вище видань [2, с. 3], крім того характеристика адміністративних правопорушень та злочинів в сфері економіки також надається в одному виданні [11, с. 7]. Судові експертизи: поняття та їх використання у правовій діяльності розглядається в 4 з 15 виданнях [2, с. 8; 8, с. 37; 12, с. 5; 14, с. 181, 17, с. 8]. Що до видів судових експертиз, то вони розглядаються в 4 з 15 видань [8, с. 39; 11, с. 110; 12, с. 5; 17, с. 8], в одному виданні розглядаються окремо основні

положення планово-економічної експертизи [1, с. 338], організація судових експертиз в Україні розкрита лише в одному джерелі [11, с. 101]. На наш погляд, висвітлення вказаних вище аспектів представляє значний інтерес, адже поглиблене вивчення механізмів скоєння злочинів та приховування їх слідів, місця та необхідності судово-бухгалтерської експертизи в судових експертизах дає можливість підготувати студентів до вивчення теоретичних, організаційних та методичних аспектів судово-бухгалтерської експертизи.

**Поняття судово-бухгалтерської експертизи** розкрито в навчальній літературі за допомогою наступних питань: сутність судово-бухгалтерської експертизи (6 із 15) [3, с. 190; 4, с. 79; 7, с. 5; 8, с. 45; 16, с. 7; 17, с. 44]; місце судово-бухгалтерської експертизи в юридичній та економічній науках (1 із 15) [16, с. 7]; порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи (11 із 15) [2, с. 34; 3, с. 202; 4, с. 92; 5, с. 16; 6, с. 149, 192; 8, с. 29; 12, с. 10; 13, с. 104; 14, с. 198; 16, с. 15; 17, с. 29]; особливості судово-бухгалтерської експертизи (2 із 15) [12, с. 10; 16, с. 19]; історія виникнення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи (4 із 15) [2, с. 27; 8, с. 51; 16, с. 24; 17, с. 15]; судово-бухгалтерська експертиза: загальні положення (4 із 15) [5, с. 5]; значення судово-бухгалтерської експертизи в сучасних умовах (1 із 15) [17, с. 44].

На наш погляд, є недоцільним виділяти в окремі пункти загальні положення та значення судово-бухгалтерської експертизи, оскільки їх необхідно розкривати при розгляді сутності та місця судово-бухгалтерської експертизи в юридичній та економічній науках.

**Питання судової бухгалтерії** розкривається не у всіх перерахованих виданнях. Зокрема передбачаються наступні напрями:

- становлення і розвитку судової бухгалтерії як галузі наукових знань і учбової дисципліни (1 з 15) [3, с. 11];
- використання судової бухгалтерії в юридичній практиці (практиці прокурорського нагляду) (3 з 15) [1, с. 7; 4, с. 10; 15, с. 12];
- використання судової бухгалтерії в роботі юридичних служб підприємств і організацій (2 з 15) [1, с. 7; 4, с. 18];
- судова бухгалтерія: поняття (2 з 15) [15, с. 13; 4, с. 4]; завдання (4 з 15) [4, с. 4; 6, с. 19; 8, с. 49; 15, с. 13]; предмет (5 з 15) [1, с. 7; 3, с. 15; 4, с. 8; 6, с. 30; 15, с. 13]; об'єкт (3 з 15) [1, с. 7; 6, с. 30; 14, с. 7]; метод (3 з 15) [1, с. 7; 3, с. 15; 14, с. 7]; структура (1 з 15) [3, с. 15]; правова основа (2 з 15) [3, с. 19; 14, с. 22]; методи пізнання (3 з 15) [4, с. 8; 6, с. 16; 15, с. 13]; значення (2 з 15) [6, с. 19; 14, с. 19];
- міждисциплінарні зв'язки судової бухгалтерії (1 з 15) [14, с. 15].

Слід відмітити, що перераховані питання розкриваються у підручниках та навчальних посібниках, що мають назву “судова бухгалтерія”, а не “судово-бухгалтерська експертиза”. В таких виданнях питанням судово-бухгалтерської експертизи відводиться значно менше уваги. Це, як правило, одна тема або один розділ. У таких виданнях розкриваються окремі розділи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, контролю і ревізії [1, 4, 3, 6, 8, 11, 13, 14, 15], аудиту [6, 15, 14], економічного аналізу [1, 6, 4, 15], інвентаризації [1, 3, 6, 11, 14, 13, 15], податкових перевірок [8, 15], фінансового моніторингу [15].

Як бачимо, перераховані видання носять універсальний характер, тобто вони адаптують дану дисципліну під різноманітні категорії користувачів. Дотримуємось позиції, що підходить до побудови навчальних видань з курсу “Судово-бухгалтерська експертиза” для спеціальностей “Юриспруденція” та “Облік і аудит” повинні бути різними. Так, в учбових

планах спеціальності "Облік і аудит" є такі дисципліни як "Бухгалтерський облік", "Фінансовий облік", "Управлінський облік", "Контроль і ревізія", "Аудит", "Організація і методика аудиту" тощо, а в навчальних планах спеціальності "Юриспруденція" більшість перерахованих предметів не передбачене, або на них відводиться значно менше годин. Тому при підготовці

навчальних видань для студентів спеціальності "Облік і аудит" не потрібно у курсі "Судово-бухгалтерська експертиза" повторно розкривати теоретичні аспекти бухгалтерського обліку, контролю і ревізії, аудиту.

**Теорія судово-бухгалтерської експертизи в навчально-практичних виданнях** представлена різноманітними питаннями (табл. 1).

Таблиця 1. Ступінь розкриття теоретичних аспектів судово-бухгалтерської експертизи в навчально-практичній літературі

| Питання, що розглядаються                                      | Співвідношення | Джерело   |
|--|----------------|---|
| Предмет судово-бухгалтерської експертизи                       | 11 з 15        | 1, с. 253; 2, с. 41; 3, с. 182; 4, с. 84; 5, с. 10; 8, с. 55; 11, с. 116; 12, с. 21; 14, с. 190; 16, с. 40; 17, с. 47 |
| Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи                       | 8 з 15         | 2, с. 46; 4, с. 84; 8, с. 55; 11, с. 116; 12, с. 21; 14, с. 196; 16, с. 40; 17, с. 47                                 |
| Завдання судово-бухгалтерської експертизи                      | 6 з 15         | 3, с. 182; 4, с. 79; 7, с. 5; 14, с. 190; 16, с. 55; 17, с. 45  |
| Принципи судово-бухгалтерської експертизи                      | 3 з 15         | 2, с. 51; 5, с. 88; 16, с. 55   |
| Питання, що вирішуються експертом                              | 1 з 15         | 14, с. 196  |
| Функції судово-бухгалтерської експертизи                       | 1 з 15         | 16, с. 55   |
| Класифікація судово-бухгалтерських експертиз                   | 1 з 15         | 16, с. 59   |
| Додаткова і повторна судово-бухгалтерська експертиза           | 4 з 15         | 2, с. 616; 4, с. 124; 13, с. 136; 17, с. 85   |
| Метод судово-бухгалтерської експертизи                         | 11 з 15        | 1, с. 253; 2, с. 58; 3, с. 182; 4, с. 84; 5, с. 10; 7, с. 5; 8, с. 59; 11, с. 126; 12, с. 21; 14, с. 190; 17, с. 49   |
| Методичні прийоми і процедури судово-бухгалтерської експертизи | 1 з 15         | 8, с. 59  |
| Поняття документу та його призначення                          | 3 з 15         | 5, с. 21; 14, с. 106; 15, с. 215  |
| Вивчення первинних документів експертом-бухгалтером            | 4 з 15         | 2, с. 128; 5, с. 34; 12, с. 116; 16, с. 231   |
| Вимоги, що висуваються до документів                           | 1 з 15         | 5, с. 21  |
| Документи: характеристика та класифікація                      | 3 з 15         | 5, с. 28; 6, с. 40; 14, с. 106  |
| Ознаки неповноцінних документів. Їх види                       | 1 з 15         | 6, с. 46  |
| Завдання документального аналізу                               | 1 з 15         | 1, с. 158   |

Перераховані вище питання, винесені авторами до змісту книжок, на наш погляд, можуть бути висвітлені в теорії судово-бухгалтерської експертизи без винесення окремим пунктом у зміст.

Не поділяємо точки зору А.А.Толкаченко щодо необхідності виділення окремо таких питань як "Питання, що вирішуються експертом" [14, с. 196] та "Завдання судово-бухгалтерської експертизи" [14, с. 190], оскільки згідно тлумачного словника завдання – це "1. Визначення, запланований для виконання обсяг робіт. 2. Мета, замисел" [9, с. 46]; "те, що вимагає виконання, вирішення" [10, с. 198]. І як наслідок зазначені пункти змісту розкривають схожу інформацію.

Поділяємо точку зору Г.Г.Муміної-Савіної з приводу розгляду в одному пункті таких питань, як метод, методичні прийоми і процедури судово-бухгалтерської експертизи [8, с. 59], оскільки вони є взаємопов'язаними по суті.

Окремими питаннями розглядаються класифікація судово-бухгалтерських експертиз [15, с. 59], додаткова і повторна судово-бухгалтерська експертиза [2, с. 616; 4, с. 124; 13, с. 136; 17, с. 85]. Проблема може бути вирішена, на нашу думку, шляхом розгляду загальної класифікації судово-бухгалтерських експертиз.

Отже, дотримуємось позиції, що теоретичні аспекти судово-бухгалтерської експертизи слід розкрити в наступних питаннях: предмету, об'єкту, завдань, функцій, принципів, класифікації судово-бухгалтерської експертизи, методу судово-бухгалтерської експертизи.

Необхідно, однак, вказати, що не всі автори розкривають питання **законодавчого регулювання проведення судово-бухгалтерських експертиз**, хоча, на нашу думку, без знання законодавчих актів не можливо належним чином провести судово-бухгалтерську експертизу. Даний напрям висвітлено наступним чином. У посібнику за редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця розкрито правове регулювання та його роль при проведенні судово-бухгалтерської експертизи [16, с. 80]; законодавче регулювання експертної діяльності в Україні [16, с. 89]; нормативне регулювання процесу господарювання і ведення бухгалтерського обліку [16, с. 93]. Дещо по-іншому дані питання розглядають Ж.А.Кеворкова, А.А.Савин. В їх роботі розкрито правові основи судово-бухгалтерської експертизи з кримінальних справ [5, с. 47], з арбітражних справ [5, с. 56], з цивільних та адміністративних справ [5, с. 59]. Стандартизацію проведення судово-

бухгалтерської експертизи розглянуто проф. М.Т.Білухою [2, с. 160]. Отже, при розкритті питань законодавчого регулювання проведення судово-бухгалтерської в навчальних посібниках слід наголосувати на ролі правового регулювання при проведенні судово-бухгалтерської експертизи, нормативному регулюванні як експертної діяльності, так і процесу господарювання і ведення бухгалтерського обліку.

При розгляді **суб'єктів судово-бухгалтерської експертизи** автори звертають увагу на: 1) поняття та види суб'єктів судово-бухгалтерської експертизи [16, с. 117]; 2) статус експертних установ та організацію їх роботи [5, с. 64; 8, с. 93; 17, с. 23]. В частині суб'єктів **призначення** судово-бухгалтерської експертизи розглядаються: повноваження [16, с. 119]. В частині суб'єктів **проведення** судово-бухгалтерської експертизи виділяються наступні питання:

- 1) права [16, с. 124; 1, с. 290; 2, с. 178; 4, с. 88; 5, с. 72; 8, с. 100; 11, с. 137; 12, с. 66; 14, с. 185; 17, с. 61; 15, с. 195];
- 2) обов'язки [16, с. 124; 1, с. 290; 2, с. 178; 4, с. 88; 5, с. 72; 8, с. 100; 11, с. 137; 12, с. 66; 14, с. 185; 17, с. 61; 15, с. 195];
- 3) компетенція [16, с. 124; 1, с. 264; 3, с. 187];
- 4) відповідальність [16, с. 124; 2, с. 178; 4, с. 88; 5, с. 72; 8, с. 100; 11, с. 137; 17, с. 61].

Дотримуємось думки щодо необхідності детального висвітлення прав, обов'язків, компетенції та відповідальності суб'єктів проведення судово-бухгалтерської експертизи, оскільки вони є передумовою належного проведення судово-бухгалтерських експертиз.

Є питання, які розглядаються лише в деяких виданнях. Наприклад: порядок атестації експерта-бухгалтера та основні кваліфікаційні вимоги до нього [8, с. 74; 11, с. 137]; раціональний трудовий режим і організація робочого місця експерта-бухгалтера [2, с. 186]; роль експерта-бухгалтера у виявленні та усуненні обставин, що сприяють здійсненню злочинів [1, с. 335]; права обвинуваченого у разі призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи [8, с. 107]; роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі [16, с. 143]; роль слідчого (суду) при проведенні судово-бухгалтерської експертизи [14, с. 198]; участь спеціаліста-бухгалтера в слідчих (судових) діях [1, с. 200; 15, с. 160].

Оскільки судово-бухгалтерська експертиза з'явилася у зв'язку з необхідністю використання спеціальних знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю, то спеціальним бухгалтерським знанням відводяться окремі пункти та розділи навчальних

видань, зокрема вони мають назву: поняття та форми їх використання в правовій діяльності (юридичній практиці) [3, с. 141; 4, с. 10; 11, с. 78; 14, с. 117]; використання безпосередньо співробітниками правоохоронних органів [3, с. 151].

**Організація судово-бухгалтерської експертизи** представлена наступними питаннями (таблиця 2).

Таблиця 2. Ступінь розкриття організації судово-бухгалтерської експертизи в навчально-практичній літературі

| Питання, що розглядаються  | Співвідношення | Джерело   |
|--|----------------|---|
| Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи  | 5 з 15         | 2, с. 154; 7, с. 6; 15, с. 193; 16, с. 62; 17, с. 70    |
| Процес судово-бухгалтерської експертизи у досудовій правоохоронній діяльності  | 3 з 15         | 2, с. 147; 8, с. 73; 17, с. 70                          |
| Організація судово-бухгалтерської експертизи   | 5 з 15         | 1, с. 261; 7, с. 6; 8, с. 68; 13, с. 109; 14, с. 193    |
| Особливості організації судово-бухгалтерської експертизи на стадії досудового розслідування  | 1 з 15         | 1, с. 168   |
| Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи  | 4 з 15         | 4, с. 97; 12, с. 52; 16, с. 154; 17, с. 56              |
| Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи   | 4 з 15         | 4, с. 97; 5, с. 80; 12, с. 52; 16, с. 159               |
| Планування роботи експерта-бухгалтера (процесу судово-бухгалтерської експертизи)   | 4 з 15         | 2, с. 171; 8, с. 83; 12, с. 60; 16, с. 171              |
| Призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи   | 5 з 15         | 3, с. 191; 8, с. 86; 11, с. 150; 13, с. 112; 14, с. 204 |
| Призначення судово-бухгалтерської експертизи у справах про адміністративні правопорушення, господарському та цивільному процесі, в також при проведенні виконавчих дій | 1 з 15         | 11, с. 161  |
| Порядок дослідження експертом-бухгалтером слідчих матеріалів   | 1 з 15         | 4, с. 101   |
| Постанова (ухвала) про призначення судово-бухгалтерської експертизи: зміст та структура (документи, якими оформлюється призначення експертизи, їх зміст)               | 2 з 15         | 8, с. 88; 17, с. 58                                     |
| Типовий стандарт проведення судово-бухгалтерської експертизи   | 1 з 15         | 12, с. 63   |

Із зазначеного переліку питань, бачимо, що відсутня єдність думок авторів щодо представлення та змістовного наповнення навчальних видань в частині організації судово-бухгалтерської експертизи. Слід відмітити, що сукупність етапів складають процес проведення експертизи. Дотримуємось позиції, що є недоцільним виділяти окремо питання призначення судово-бухгалтерської експертизи при проведенні виконавчих дій у господарському чи цивільному процесі. Адже експерт виступає в якості незалежного арбітра при вирішенні спірних ситуацій, і його завданням об'єктивно надати відповіді на поставлені питання.

Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. в навчальному посібнику розглядають окремим пунктом "Типовий стандарт проведення судово-бухгалтерської експертизи". [12, с. 63]. Зазначена тема сьогодні практично не досліджена вченими, хоча є досить актуальною. Вважаємо за недоцільне розкривати зазначені положення в навчальних виданнях, оскільки вони не є науково обґрунтованими та апробованими на практиці.

**Методика судово-бухгалтерської експертизи** розкрита різноманітними питаннями. Зупинимось більш детально на них.

Поняття методики судово-бухгалтерської експертизи та її особливості розглядаються в 2 з 15 джерел [16, с. 186; 8, с. 96]. Згідно тлумачного словника "методика – сукупність взаємопов'язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої роботи" [2, с. 617].

У зв'язку з цим вважаємо за недоцільне виділяти в окремі пункти такі питання, як: суть і зміст процедур судово-бухгалтерської експертизи [12, с. 78]; методи дослідження документальних даних: поняття і класифікація [3, с. 116]; методи документальної перевірки: зміст та їх застосування [3, с. 118]; методичні прийоми експертного дослідження, їх поєднання в судово-бухгалтерській експертизі [12, с. 80; 13, с. 78; 17, с. 50]; експертне дослідження та його зміст [2, с. 192; 12, с. 74].

Поділяємо точку зору проф. Ф.Ф. Бутиця [16] щодо виділення таких основних питань методики судово-бухгалтерської експертизи як: використання загальнонаукових методів в судово-бухгалтерській експертизі, спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером, дослідження облікових регістрів бухгалтерського обліку, методика дослідження звітності експертом-бухгалтером.

Є навчальні видання в яких розглядаються: взаємний контроль [1, с. 173; 13, с. 85]; методи перевірки документів, що відображають однорідні господарські операції [1, с. 192]; розрахунково-аналітичні методичні прийоми в дослідженнях бухгалтерської експертизи [2, с. 209], відновлення кількісного обліку [13, с. 80], прийоми дослідження окремого документу [6, с. 58]; прийоми дослідження декількох взаємозв'язаних документів [6, с. 62], прийоми дослідження документів за однорідними господарськими операціями [6, с. 65], порівняння даних книги касира-операціоніста торгового підприємства з даними касових чеків і контрольних стрічок контрольно-касового апарату [13, с. 87]. Дотримуємось позиції, що виділяти в окремі пункти кожен прийом та спосіб документального контролю є недоцільним.

Не можемо погодитися з Г.А. Атанесяном, С.П. Голубятниковим [1, с. 173] та Д.В. Смирновим, В.Г. Танасевичем [13, с. 84] щодо виділення такого прийому документального контролю в судово-бухгалтерській експертизі як **зустрічна перевірка**, оскільки згідно діючого вітчизняного законодавства судовий експерт-бухгалтер не уповноважений його застосовувати. Звісно, експерт-бухгалтер повинен знати що таке зустрічна перевірка, але виділення її в окреме питання може спричинити неправильне розуміння читачами функцій судового експерта-бухгалтера.

Ряд авторів виділяють окремими питаннями **фактичні прийоми контролю**. Зокрема розглядаються: методи фактичної перевірки та їх використання в юридичній практиці [3, с. 132]; методи фактичної перевірки і комплексний аналіз сумнівних господарських операцій [6, с. 84]; контрольне порівняння фактичних залишків товарів в роздрібній торгівлі підприємств з даними попередньої інвентаризації, надходженнями і документальним витрачанням цих товарів [13, с. 78]; перевірка в натурі фактичного виконання робіт, що оплачені по грошових документах [13, с. 88]. Слід відмітити, що експерт-бухгалтер не уповноважений згідно чинного законодавства застосовувати прийоми фактичного контролю, хоча може вивчати документи долучені до справи, що свідчать про проведення таких прийомів. Крім того, при підготовці спеціалістів за спеціальністю "Облік і аудит", прийоми фактичного контролю вивчаються на таких предметах як "Контроль і ревізія", "Аудит", "Організація і методика аудиту".

Інформація про **висновок експерта-бухгалтера** в навчально-практичній літературі представлена самими різноманітними питаннями, що підтверджує таблиця 3.

Таблиця 3. Ступінь розкриття питань щодо висновку експерта-бухгалтера в навчально-практичній літературі

| Питання, що розглядаються   | Співвідношення | Джерело   |
|---|----------------|---|
| Висновок експерта-бухгалтера: поняття та його структура   | 8 з 15         | 2, с. 599; 3, с. 197; 4, с. 111; 5, с. 101; 8, с. 174; 11, с. 219; 12, с. 258; 16, с. 405 |
| Висновок експерта-бухгалтера: значення та зміст   | 1 з 15         | 4, с. 111   |
| Методика складання висновку судово-бухгалтерської експертизи  | 3 з 15         | 2, с. 599; 8, с. 174; 12, с. 258  |
| Дослідження і оцінка висновку експерта-бухгалтера   | 3 з 15         | 4, с. 121; 12, с. 262; 16, с. 417   |
| Висновок експерта-бухгалтера і його оцінка слідчим та судом   | 5 з 15         | 1, с. 316; 2, с. 611; 3, с. 197; 5, с. 116; 13, с. 130                                    |
| Оцінка висновку експерта-бухгалтера адвокатом-захисником  | 1 з 15         | 1, с. 330   |
| Судово-бухгалтерська експертиза на попередньому слідстві  | 5 з 15         | 1, с. 293; 8, с. 90; 11, с. 150; 12, с. 57; 17, с. 78                                     |
| Судово-бухгалтерська експертиза в суді з кримінальних і цивільних справ   | 4 з 15         | 1, с. 310; 4, с. 105; 11, с. 161; 17, с. 82   |
| Висновок експерта-бухгалтера в суді з цивільних справ   | 1 з 15         | 1, с. 314   |
| Думка обізнаної особи в касаційній і наглядовій інстанціях  | 1 з 15         | 1, с. 334   |
| Реалізація висновку експерта-бухгалтера у судовому процесі  | 3 з 15         | 2, с. 619; 12, с. 265; 13, с. 136   |
| Профілактичні заходи судово-бухгалтерської експертизи для запобігання правопорушенням у господарській діяльності (профілактична діяльність експерта-бухгалтера) | 4 з 15         | 2, с. 624; 5, с. 123; 8, с. 184; 12, с. 266   |
| Випадки відмови експерта-бухгалтера від надання висновку за результатами експертизи   | 2 з 15         | 4, с. 119; 8, с. 180  |
| Акт експерта-бухгалтера про неможливість надати висновок  | 1 з 15         | 5, с. 120   |
| Способи і форми реалізації пропозицій експерта-бухгалтера   | 1 з 15         | 5, с. 125   |
| Виявлення обставин, що сприяють здійсненню правопорушень, при здійсненні судово-бухгалтерської експертизи   | 1 з 15         | 11, с. 229  |

Вважаємо, що питання розкриття інформації щодо узагальнення результатів експертного дослідження є окремим дослідженням. Тому не будемо в даній статті на ньому детально зупинятися.

Питання **бухгалтерського обліку** по різному розкриваються в зазначених виданнях. Висвітленню підлягають самі різноманітні питання: 1) бухгалтерський облік в системі господарського обліку [6, с. 21; 13, с. 3]; 2) господарський облік: поняття [13, с. 5; 14, с. 38]; 3) бухгалтерський облік як джерело юридично значимої інформації [4, с. 21]; 4) бухгалтерський облік: сутність [1, с. 30; 3, с. 29]; історичні аспекти [3, с. 6; 13, с. 3; 14, с. 47; 15, с. 4]; значення [1, с. 30; 15, с. 15]; предмет [1, с. 37; 6, с. 24; 14, с. 67; 15, с. 19]; об'єкти [6, с. 88]; метод [1, с. 37; 15, с. 19; 6, с. 24; 13, с. 18; 14, с. 67]; завдання [15, с. 19]; система [15, с. 19]; державне регулювання [15, с. 7]; правова регламентація [6, с. 31; 13, с. 14; 14, с. 22]; організація на підприємстві [15, с. 7]; види [3, с. 29; 15, с. 15]; функції, їх значення для судової бухгалтерії [6, с. 29; 14, с. 14; 14, с. 121]; 5) бухгалтерський облік та фінансова звітність: мета [15, с. 18]; принципи [14, с. 51; 15, с. 18]; 6) загальна характеристика облікового процесу на підприємствах [14, с. 41]; 7) взаємозв'язок бухгалтерського обліку з судовою бухгалтерією [6, с. 24]; 8) організація обліку [1, 2, 6, 13, 14, 15]; елементи методу бухгалтерського обліку [1, 3, 4, 6, 12, 13, 14, 15].

Дотримуємось позиції, що ряд запропонованих питань необхідно розкривати в курсі "Бухгалтерський облік". Певний інтерес для курсу "судово-бухгалтерської експертизи" представляють питання бухгалтерський облік як джерело юридично значимої інформації; взаємозв'язок бухгалтерського обліку з судово-бухгалтерською експертизою.

Слід також звернути увагу на ті питання, що не увійшли в жодну із запропонованих для групування нами рубрику: суть інформації, її види та роль в судово-бухгалтерській експертизи [12, с. 94]; структура інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [12, с. 99]; зміст і завдання інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [2, с. 227; 8, с. 74]; кодування економічного інформації та її використання в експертному дослідженні [2, с. 234]; класифікація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [2, с. 239]; носії інформації та їх використання в судово-бухгалтерській експертизі [2, с. 243]; фактографічна інформація та її використання в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи [2, с. 249]; електронні документи в дослідженні бухгалтерської експертизи [2, с. 254]; електронний цифровий підпис та його дослідження судово-бухгалтерською експертизою [2, с. 262]; нові комп'ютерні технології обробки інформації у судово-бухгалтерській експертизі [2, с. 274; 12, с. 134]; захист даних експертного дослідження в умовах застосування ПЕОМ [2, с. 222];

характеристика автоматизованих систем обробки економічної інформації та їх принципи [2, с. 278]; вплив автоматизації бухгалтерського обліку на способи злочинної діяльності і методику їх виявлення [6, с. 137]; класифікатори техніко-економічної інформації в експертних дослідженнях [2, с. 287]; проектна документація зі створення АСОІ та її використання в процесі бухгалтерських експертиз [2, с. 294]; особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи в умовах АСОІ [2, с. 303].

Як бачимо, перераховані питання є досить актуальними сьогодні. Особливо це стосується нових комп'ютерних технологій обробки інформації. Але дотримуємось позиції, що такі проблемні питання повинні бути обов'язково спочатку бути теоретично обґрунтованими та практично апробованими і лише тоді висвітлюватися в навчальних виданнях.

По-різному вчені підходять до розкриття методики дослідження експертом-бухгалтером за об'єктами. В навчально-практичній літературі об'єкти дослідження експерта розкрито наступним чином.

– експертне дослідження: операцій з іноземною та національною валютами в касах підприємства та на рахунках банку [2, с. 311; 8, с. 109; 11, с. 178]; легалізації (відмивання) доходів через банківські та інші фінансово-кредитні установи [2, с. 320]; господарських операцій, пов'язаних з використанням основних матеріалів [11, с. 191]; операцій з виробничими запасами (матеріальними цінностями) [2, с. 335; 8, с. 128; 12, с. 183]; операцій з оплати праці та її оплати [2, с. 353; 8, с. 136; 11, с. 199; 12, с. 202]; операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції [8, с. 134]; операцій із цінними паперами [8, с. 149; 2, с. 517; 11, с. 207]; товарних операцій у торгівлі [8, с. 167]; операцій з виробництва, реалізації і собівартості промислової продукції [2, с. 376]; операцій з виробництва і собівартості продукції капітального будівництва [2, с. 398]; операцій з виробництва, реалізації і собівартості сільськогосподарської продукції [2, с. 418]; операцій з виробництва, реалізації і собівартості перевезень на транспорті [2, с. 437]; операцій з виробництва і реалізації продукції громадського харчування [2, с. 469]; операцій з інвестиційної діяльності [2, с. 486]; акціонерних підприємств-емітентів [2, с. 509];

– методика проведення судово-бухгалтерської експертизи: фінансових результатів діяльності підприємства [8, с. 157]; правопорушень, пов'язаних з ухиляннями від сплати податків [8, с. 164; 11, с. 212; 12, с. 156];

– дослідження судово-бухгалтерською експертизою: торговельної діяльності [2, с. 452]; діяльності підприємств з іноземними інвестиціями [2, с. 500];

– експертиза: емісії цінних паперів і діяльності фондової біржі [2, с. 533]; загальних фінансових результатів діяльності

підприємства [2, с. 553]; формування і використання капіталу підприємства [2, с. 560]; використання оборотних коштів [2, с. 571]; розрахункових відносин підприємства [2, с. 576]; фінансової стабільності, платоспроможності і ліквідності підприємства [2, с. 582]; організаційно-правових основ підприємницької діяльності [11, с. 170];

– джерела інформації для проведення судово-бухгалтерської експертизи: грошових і розрахункових операцій [12, с. 146]; операцій з матеріальними цінностями [12, с. 181]; розрахунків з оплати праці [12, с. 200]; виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг [12, с. 216]; інвестиційної діяльності підприємства [12, с. 251];

– методичні прийоми експертного дослідження: виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг [12, с. 218]; грошових і розрахункових операцій [12, с. 148]; інвестиційної діяльності підприємства [12, с. 252];

– об'єкти судово-бухгалтерської експертизи: виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг [12, с. 212]; грошових і розрахункових операцій [12, с. 144]; інвестиційної діяльності підприємства [12, с. 247]; операцій з матеріальними цінностями [12, с. 179]; розрахунків з оплати праці [12, с. 198];

– облік: готових виробів на складах і товарів у підприємств роздрібно торгівлі [13, с. 65]; грошових коштів [13, с. 49]; матеріалів, МШП [13, с. 55]; основних засобів [13, с. 52]; праці та заробітної плати [13, с. 62]; виробничих запасів [13, с. 47];

– особливості узагальнення і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи: грошових і розрахункових операцій [12, с. 165]; операцій з матеріальними цінностями [12, с. 190]; розрахунків з оплати праці [12, с. 205]; виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг [12, с. 240]; інвестиційної діяльності підприємства [12, с. 254];

– стандарт дослідження судово-бухгалтерською експертизою: виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг [12, с. 212]; грошових і розрахункових операцій підприємства [12, с. 141]; операцій з матеріальними цінностями [12, с. 176]; операцій з інвестиційної діяльності підприємства [12, с. 247]; розрахунків з оплати праці [12, с. 195].

Слід відмітити, що наявність різноманітних підходів до висвітлення питань методики судово-бухгалтерської експертизи зумовлена незначною кількістю наукових досліджень за даним напрямком. Так, на науковому рівні спірними залишаються питання методів і методичних прийомів, які експерт-бухгалтер має право використовувати в процесі дослідження, методики застосування спеціальних бухгалтерських знань у процесі експертного дослідження. Наслідком такої ситуації є низька якість експертних досліджень, затягування процесу слідства, неможливість прийняття об'єктивних рішень.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

В результаті дослідження встановлено, що раніше розроблені методичні системи не дають можливості якісно та у встановлені терміни організувати й провести бухгалтерські і судово-бухгалтерські експертизи, не забезпечують практичних співробітників ефективними адаптованими методиками експертного дослідження відповідно до існуючих реалій.

Необхідність нових досліджень викликана також змінами, що відбуваються у зв'язку з реформуванням законодавчої системи, формуванням сучасної вітчизняної концепції бухгалтерського обліку, введенням в дію нових положень з бухгалтерського обліку, що значно змінює інформаційну, організаційну і методологічну базу експертного дослідження.

На жаль, такі питання як еволюція предмету і методу бухгалтерської експертизи, порядок призначення, особливості організації і планування експертної роботи,

роль і значення бухгалтерської експертизи у виявленні, розкритті і профілактиці економічних правопорушень, специфіка експертного дослідження даних бухгалтерської обліку, методика проведення експертних бухгалтерських робіт в умовах застосування комп'ютерних засобів залишаються маловивченими, а деякі не були навіть розглянуті авторами.

#### **Список використаної літератури:**

1. Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия / Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1989. – 352 с.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія „Воля”, 2004. – 656 с.
3. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия / Е.С. Дубоносов: Учебно-практическое пособие. – М.: Книжный мир, 2006. – 252 с.
4. Каштанова И.А. Судебная бухгалтерия / И.А. Каштанова: учеб. Пособие для студентов специальности “Правоведение” учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – 132 с.
5. Кеворкова Ж.А., Савин А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 129 с.
6. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия (общая часть) / Л.П. Климович: Учебное пособие. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2000. – 219 с.
7. Макеенко Г.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Г.И. Макеенко, С.И. Филипович: Практикум. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 43 с.
8. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза / Г.Г. Мумінова-Савіна: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.
9. Новый словарь украинської мови в чотирьох томах / Укладачі В. Яременко, О. Сліпушко. Том 2. – К.: Аконті, 2000. – 912 с.
10. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Около 53000 слов / С.И. Ожегов. Изд. 7-е. стереотип. – М.: Сов. Энциклопедия, 1968. – 900 с.
11. Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза / В.Д. Поникаров и др.: Учебное пособие. – Харьков: Арсис, 2002. – 240 с.
12. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект) / В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. Навчальний посібник. – К.: ВД „Професіонал”, 2004. – 304 с.
13. Смирнов Д.В. Основы бухгалтерского учета и судебнобухгалтерской экспертизы / Д.В. Смирнов, В.Г. Танасевич. – Л.: Ленинградский университет, 1964.
14. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) “Юриспруденция”, (060500) “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / (Толкаченко А.А. и др.); под ред. А.А. Толкаченко, В.А. Бородин. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 224 с.
15. Судова бухгалтерія: Підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
16. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
17. Хмельницький В.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. / В.А. Хмельницький. – Мн.: ВГЭУ, 2006. – 207 с.

ПЕТРЕНКО Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– методика проведення аудиту