

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ЮРИДИЧНО ЗНАЧИМОЇ ІНФОРМАЦІЇ

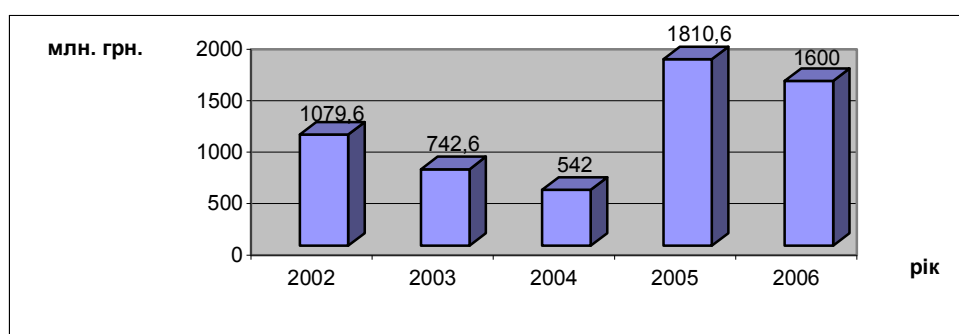
Розглядаються питання ролі бухгалтерського обліку при розслідуванні та судовому розгляді правопорушень економічного характеру

Постановка проблеми. Зміни, які відбулися в економіці України в останні роки, які пов'язані з появою різних форм власності, збільшенням кількості господарюючих суб'єктів мають крім позитивної, й негативну сторону, яка проявляється у зростанні кількості та різноманітності правопорушень економічного характеру, які вчиняються суб'єктами господарювання. Це в свою чергу шкодить як інтересам держави, зокрема в частині формування та наповнення державного бюджету, що знижує можливість держави виконувати соціальну функцію, а в деяких випадках унеможливує її виконання, так і інтересам інших господарюючих суб'єктів, у випадку коли контрагентами або працівниками порушені умови договорів, що в свою чергу впливає на хід здійснення нормальної господарської діяльності.

Податкова, цінова і банківська реформи, нові умови господарювання, розширення прав підприємств у зовнішньоекономічній діяльності породили різні, невідомі раніше

форми економічних злочинів, у зв'язку з чим зазнали істотних всі завдання економічної експертизи. Змінилося і саме поняття "економічна злочинність". Якщо раніше в загальному об'ємі економічних злочинів близько 90 відсотків займали розкрадання і спекуляції, то сьогодні економічні злочини все більше зміщуються в сферу фінансових відносин, коли в числі протиправних є дії, направлені на приховування від держави доходів (прибутку) і недоплату податків, нецільове використання залучених по договорам оборотних засобів тощо. У зв'язку з цим повністю втратили свою актуальність раніше розроблені методики цих експертиз [7, с. 29-38].

Це підтверджується результатами перевірок господарюючих суб'єктів, що проводяться контролюючими органами. Зокрема, у ході перевірок, проведених підрозділами Головного контрольно-Ревізійного Управління України, виявлено порушення, що сягають мільйони гривень (рис. 1).



Джерело: Опрацьовано на основі [15, с. 43-46] та [6, с.2].

Рис. 1. Об'єми порушень, виявлені підрозділами Головного Контрольно-Ревізійного Управління в бюджетних установах і на державних підприємствах в 2002-2006 рр.

Виходячи із узагальнених матеріалів, які передані Держфінмоніторингом для розслідування правоохоронним органам до найпоширеніших операцій з "брудними" грошима належать: операції по незаконному

виводу грошей за кордон – 27 млрд. грн.; сумнівні операції нерезидентів з цінними паперами на суму 8,3 млрд. грн.; псевдо експорт (оформлення вантажів по підробленим документам чи на фіктивні фірми) –

5,1 млрд. грн.; операції страхування і перестраховування – 2,1 млрд. грн.; операції проведені з використанням втрачених чи підроблених паспортів – 1,6 млрд. грн.; приватизаційні процеси – 1,1 млрд. грн. [10, с. 43]

По даним голови Головного Контрольно-ревізійного управління України Н. Рубан, за результатами перевірок, проведених в 2005 р. в правоохоронні органи передано 9000 матеріалів по яким порушено 672 кримінальні справи; в 2006 р., по матеріалам перевірок КРУ передано правоохоронним органам 2700 матеріалів, кількість порушених по них кримінальних справ не відома [15, с. 46].

Сліди вище наведених та інших правопорушень економічного характеру знаходять своє відображення у документах, якими оформлюються здійснені господарські операції – документах бухгалтерського обліку. На цьому наголошує і П. Ганчев [5, с. 40-41], який стверджує, що злочинець, здійснюючи крадіжки та підробки, вимушений залишати свій слід в облікових та звітних документах.

Враховуючи, що інформація про господарські операції, які задокументовані та вартісно оцінені, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, то при розгляді правопорушень економічного напряму об'єктом дослідження виступають саме дані бухгалтерського обліку.

Зважаючи на вище наведене актуальним є питання щодо порядку застосування облікових даних при розгляді та розслідуванні правопорушень економічного характеру. Актуальність цього питання посилюється у зв'язку з тим, що знання бухгалтерського обліку та порядку його застосування у ході здійснення контрольних функцій є спеціальними для суб'єктів, до компетенції яких належить розгляд та розслідування таких справ. Спеціальність цих знань для працівників правоохоронних органів полягає, насамперед, в умінні розпізнати в бухгалтерській інформації ознаки протиправної діяльності або відсутність протиправних дій.

Стан вивчення проблеми. Питанням юридичного значення бухгалтерського обліку та необхідності і порядку його застосування при розслідуванні чи судовому розгляді правопорушень економічного характеру в літературі приділена не значна увага. Дане питання знайшло висвітлення в працях білоруських науковців, зокрема воно розглядалося І.А. Каштановою та українських науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинцем та Н.А. Остап'юк в частині розробки методики дослідження експертом-бухгалтером бухгалтерських документів. Науковці, що розглядали у своїх працях питання присвячені судово-бухгалтерській експертизі, зокрема такі як А.А. Белов, М.Т. Білуха, А.М. Ромашов, Т.М. Дмитриєнко, С.Г. Чаадаєв, І.Л. Петрухін, П. Пошюнас та інші розглядали експертизу з позиції її процесуальної форми, а не економічного змісту.

Метою дослідження є з'ясування ролі бухгалтерського обліку при розгляді та розслідуванні правопорушень економічного характеру шляхом проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV7 (зі змінами та доповненнями) бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Сутність обліку полягає в обслуговуванні потреб суспільства, зокрема у штучно створеній системі для відображення господарської діяльності з метою контролю майна, процесів та зобов'язань. [13, с. 84].

Призначення бухгалтерського обліку, як в межах окремого підприємства, так і на державному рівні розкривається через функції, які він виконує в господарському житті.

Під функціями бухгалтерського обліку проф. Г.Г. Кірейцев розуміє прояв головних його властивостей, спрямованих на пізнання і взаємопов'язане відображення фактів

господарського життя, забезпечення інформаційного сервісу менеджменту та задоволення потреб в бухгалтерській інформації інших її користувачів, здійснення контролю та регулювання економічних дій і подій, забезпечення прогнозу фінансового становища підприємства в майбутньому [9, с. 41].

До функцій, які виконує бухгалтерський облік на підприємстві проф. Ф.Ф. Бутинець [3, с. 22] відносить:

1) інформаційну – надання інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта;

2) контрольну – перевірка законності та доцільності господарських операцій, збереження майна власника, ефективність його використання;

3) аналітичну – оцінка (аналіз) досягнутих результатів діяльності підприємства.

Таблиця 1. Характеристика реалізації функцій бухгалтерського обліку при розслідуванні і судовому розгляді правопорушень економічного характеру

<i>Функції бухгалтерського обліку</i>	<i>Реалізації функцій бухгалтерського обліку при розслідуванні і судовому розгляді правопорушень економічного характеру</i>
Інформаційна	Дані бухгалтерського обліку – джерело інформації про здійснені на підприємстві господарські операції, які можуть свідчити про здійснені на підприємстві правопорушення
Контрольна	Перевірка здійснених на підприємстві та відображених в бухгалтерському обліку господарських операцій на предмет їх законності, доцільності та достовірності з метою встановлення фактичних обставин справи
Аналітична	Оцінка результатів діяльності підприємства з метою визначення ефективності діяльності господарюючих суб'єктів

При розгляді правопорушень економічного напряму знаходять застосування така функція бухгалтерського обліку як правовий захист суб'єктів господарювання [9, с. 43], яка реалізується шляхом документального оформлення матеріальної відповідальності та правильного документального оформлення кожної господарської операції. Дана функція в правоохоронній та судовій практиці є юридичним забезпеченням господарських відносин, що сприяє захисту інтересів суб'єктів господарювання. Малюга Н.М. зазначає, що кожна господарська операція виступає юридичним актом, що включає зобов'язання і права особи, яка отримала щось [12, с. 115].

Однак, враховуючи, що функції бухгалтерського обліку реалізуються у

Проф. Кірейцев Г.Г., крім вище наведених, до функцій бухгалтерського обліку відносить науково-пізнавальну, мотиваційну, регулюючу, правового захисту суб'єктів господарювання, прогностичну [9, с. 43].

В сучасних умовах господарювання сфера застосування бухгалтерського обліку значно розширилася. Проф. Н.М. Малюга зазначає, що сфера використання бухгалтерського обліку, а тим самим його можливостей, досить широка. Становлення ринкової економіки в нашій країні спричинило принципове зростання ролі та значення бухгалтерського обліку [12, с. 39].

Характеристика реалізації функцій бухгалтерського обліку, виділених Ф.Ф. Бутинцем [3, с. 22], при розслідуванні і судовому розгляді правопорушень економічного характеру наведена в табл. 1

судовому процесі через проведення судово-бухгалтерської експертизи, не слід ототожнювати бухгалтерський облік і експертизу та визначати судово-бухгалтерську експертизу як особливу форму застосування бухгалтерського обліку. На цьому наголошує і Ромашов О.М., який зазначає, що принципова відмінність бухгалтерського обліку і судово-бухгалтерської експертизи можна побачити в відмінності завдань, обов'язків та прав головного бухгалтера підприємства, установи, організації і судового-експерта бухгалтера. Так основними завданнями головного бухгалтера є: забезпечення організації бухгалтерського обліку і контроль за раціональним, економічним використанням матеріальних, трудових і фінансових

ресурсів... Такого роду завдання не вирішує експерт-бухгалтер [14, с. 19-21].

Каштанова І.А. зазначає, що об'єднання бухгалтерським обліком інформаційного та контрольного аспектів дозволяє говорити про наявність у нього захисних функцій, які проявляють себе при взаємодії господарської діяльності з протиправною [8, с. 21-22].

Виконання бухгалтерським обліком контрольної функції дозволяє виявляти правопорушення в сфері господарювання або деструктивні* явища господарської діяльності. Під деструктивними явищами розуміють відображені або ті, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку господарські операції, що не відповідають

вимогам чинного законодавства або відображені в спотвореному вигляді.

Поряд з деструктивними фактами господарської діяльності окремі облікові невідповідності можуть бути викликані впливом злочинів, а деякі із них безпосередньо виникають в результаті злочинних дій. Ці об'єктивно існуючі зв'язки достатньо широко застосовуються в процесі збирання доказів при розслідуванні злочинів [2, С. 107].

Характеристика деструктивних явищ господарської діяльності, що знаходять відображення в бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Деструктивні явища, що знаходять відображення в бухгалтерському обліку

№ з/п	Деструктивні явища	Характеристика деструктивних явищ	Відображення в бухгалтерському обліку
1.	Фальсифікація даних бухгалтерського обліку та звітності	Зумисне (з корисливою метою) викривлення даних бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності	Відображення спотворених даних в регістрах обліку і звітності
2.	Недостачі	Перевищення облікової кількості майна та зобов'язань над їх фактичною кількістю	У складі витрат підприємства
3.	Лишки	Перевищення фактичної кількості майна та зобов'язань над їх обліковою кількістю	У складі доходів підприємства
4.	Пересортування	Взаємне заміщення однорідних цінностей один одним	Відображення руху по аналітичним рахункам
5.	Здійснення незаконних операцій	Здійснення господарських операцій, які відповідно до чинного законодавства є неможливими	Відображення даних в регістрах обліку і звітності
6.	Неправильна оцінка активів	Застосування методів оцінки активів та зобов'язань, які не відповідають чинному законодавству та вимогам облікової політики підприємства	Відображення в бухгалтерському обліку вартості активів та зобов'язань за заниженою або завищеною вартістю
7.	Невідображення в бухгалтерському обліку та звітності здійснених господарських операцій	Невідображення в регістрах обліку та звітності господарських операцій, які оформлені документально	Відображення в бухгалтерському обліку не знаходять
8.	Відображення в бухгалтерському обліку фальсифікованих або фіктивних документів	Відображення в бухгалтерському обліку операцій, що не оформлені документально або якщо інформація у документі про здійснену господарську операцію спотворена	Відображення в регістрах обліку та звітності господарських операцій, здійснення яких документально не підтверджене
9.	Неправильне застосування обраних підприємством положень облікової політики	Застосування господарюючим суб'єктом правил ведення бухгалтерського обліку, які не передбачені Наказом про облікову політику підприємства	Відображення в бухгалтерському обліку вартості активів та зобов'язань за заниженою або завищеною вартістю
10.	Незаконне отримання в особисту власність майна	Отримання у власність майна без юридичного переходу права власності на нього	Відображення в обліку на правах власності об'єктів на які господарюючі суб'єкти права власності не має

* Деструкція – порушення або руйнування нормальної структури чого-небудь

Наведені вище деструктивні явища знаходять відображення в бухгалтерському обліку, якщо вони були документально оформлені. Виходячи з того, що документ в бухгалтерському обліку є юридичним обґрунтуванням факту господарського життя, що відбувається на підприємстві показники якого в подальшому перетворюються в обліковий матеріал, бухгалтерський документ в свою чергу є і юридичним обґрунтуванням

факту вчиненого правопорушення (див. рис. 2). Майтов Д. з цього приводу зазначає, що саме дані бухгалтерського обліку є найбільш достовірним і точним матеріалом, який достатньо широко і вичерпно характеризує результати господарської діяльності, в окремих випадках вони є єдиним джерелом вивчення господарських питань [11, с. 291-293].

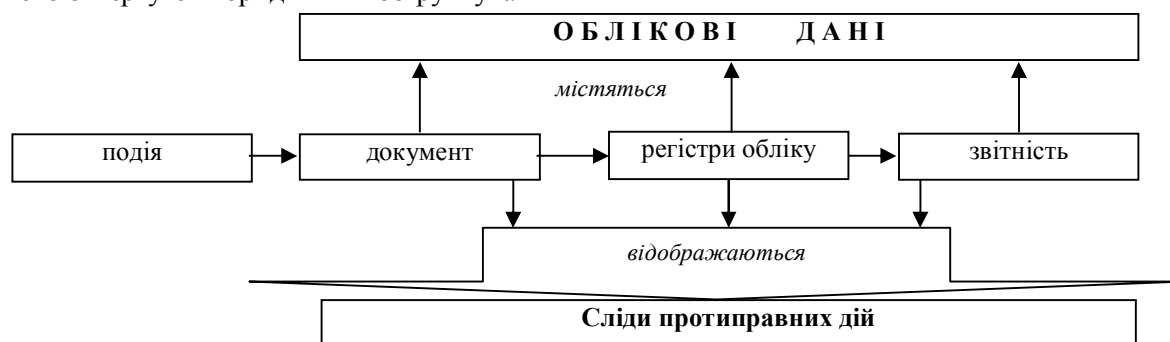


Рис. 2. Відображення в бухгалтерському обліку слідів вчинених правопорушень

Ганчев П. та С. Фортинський [4, с. 39] зазначають, що робітникам органів дізнання, слідства, прокуратури і суду при розслідуванні і розв'язанні справ про господарські та посадові злочини, про крадіжки соціалістичної власності постійно доводиться зустрічатися з документами та бухгалтерськими записами, які є джерелом доказів, що встановлюють злочин і викривають винних у їх здійсненні. Ця теза обґрунтована вимогами чинного законодавства, оскільки відповідно до ст. 83 Кримінально-процесуального кодексу України (КПК), документи (в тому числі і бухгалтерські документи) є джерелом доказів, якщо в них викладені або засвідчені обставини, які мають значення для справи. У випадку, коли документи були знаряддям вчинення злочину, зберегли на собі сліди злочину або були об'єктом злочинних дій, гроші, цінності та інші речі, нажиті злочинним шляхом, і всі інші предмети, які можуть бути засобами для розкриття злочину і виявлення винних або для спростування обвинувачення чи пом'якшення відповідальності вони є речовими доказами (ст. 78 КПК).

Сліди протиправних дій, що знаходять відображення в документах та на їх підставі в бухгалтерському обліку, проявляються у вигляді:

- зміни значень показників в первинних документах, реєстрах обліку чи звітності, що характеризують здійснену господарську операцію;
- викривлення змісту здійснених операцій;
- невідповідності даних первинних документів, що підтверджують факт здійснення певної операції та даних реєстрів обліку та звітності.

Такі наслідки можуть бути спричинені шляхом здійснення в бухгалтерському обліку як ненавмисних так і навмисних помилок.

Ненавмисні помилки – це помилки допущені без корисливої мети. Їх існування зумовлене наступними факторами: втома або неухважність працівника та незнання обліковими працівниками вимог чинного законодавства.

Навмисні помилки – це помилки, які допущені для отримання певних вигод (з корисливою метою). Цей вид помилок в бухгалтерському обліку є найбільш

поширеним. Ганчев П. та Фортинський С. зауважують, що як показує досвід, багато крадіжок здійснюються шляхом порушення встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, вуалювання товарно-грошових операцій, підробок в різних документах [4, с. 39]. Анін А.М. та Б.П. Вайслейб також наголошують, що в останній час спостерігаються ускладнені форми умисного заплутування бухгалтерського обліку та складні маніпуляції по приховуванню слідів злочину [1, с. 46].

До основних шляхів здійснення навмисних помилок належать:

– навмисне відображення в бухгалтерському обліку протиправних дій (в обліку знаходить відображення викривлені господарські операції);

– навмисне недотримання загальних правил ведення бухгалтерського обліку, що призводить до виникнення правопорушень (недотримання вимог щодо заповнення первинних документів призводить до необґрунтованості записів про здійсненні господарські операції в регістрах обліку і звітності).

Класифікувати помилки, що виникають у бухгалтерському обліку можна й за іншими критеріями, зокрема за характером помилки можна поділити на арифметичні та методологічні, за впливом на облікові показники розрізняють помилки, що впливають на показники фінансового обліку, показники податкового обліку та одночасно на показники фінансового та податкового обліку

До компетенції експерта-бухгалтера не належить кваліфікувати помилку, що виникла в бухгалтерському обліку як ненавмисну або навпаки як навмисну. Вирішення цього питання належить виключно до компетенції правоохоронних та судових органів. Експерт на підставі дослідження облікових даних, що містяться в документах наданої для експертизи справи встановлює лише факт наявності такої помилки, її вплив на господарську діяльність та наслідки для господарюючого суб'єкта, контрагентів, державних органів тощо.

Виявити сліди протиправних дій, які вчинені шляхом здійснення ненавмисних та навмисних помилок майже неможливо без знання бухгалтерського обліку і без застосування цих знань при проведенні дослідження щодо встановлення фактичних обставин справи. Це в свою чергу обґрунтовує зростання в останні роки ролі судово-бухгалтерської експертизи, як форми застосування спеціальних знань (знань з бухгалтерського обліку) в судовому процесі. Підтвердження висловленої думки знаходимо у А.М. Асніна та Б.П. Вайслеба, які стверджують, що іноді робляться такі бухгалтерські записи, які суперечать суті бухгалтерського обліку; розкрити такі злочини здатні лише слідчі високої кваліфікації з участю спеціалістів в галузі бухгалтерського обліку [1, с. 48-49].

Враховуючи вище наведене вважаємо, що бухгалтерський облік надає для судово-бухгалтерської експертизи юридично значиму інформацію на підставі:

1. Інформація, що відображена в бухгалтерському обліку на підставі доброякісних документів. Доброякісними є документи, які за формою та за змістом відповідають встановленим законодавством вимогам щодо їх оформлення. Відповідно до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР, первинні та зведені облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документу (форми), дату і місце складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

2. Інформація, що відображена в бухгалтерському обліку на підставі недоброякісних документів. Недоброякісні

документи поділяються на документи недоброякісні:

– за формою – це недооформлені або неправильно оформлені документи, які відображають реальні операції;

– за змістом – документи, які містять дані про реально здійснені господарські операції з підбіркою окремих реквізитів, що спотворюють зміст операції та документи, що містять дані про операції, що не відбувалися взагалі, тобто за відомо неправдиві дані

– за формою і за змістом.

При цьому слід звернути увагу, що експерт встановлює недоброякісність документу, яка вчинена шляхом матеріальної підробки (вчиняється за допомогою механічного втручання) і лише в деяких випадках інтелектуальної (вчиняється за допомогою зміни вихідних показників документу або за допомогою за відомо неправильного відображення показників господарської операції) - коли такий факт можна встановити в результаті проведення взаємної чи зустрічної перевірки. У випадку, якщо в документі відображено за відомо неправдиві дані, які неможливо звірити і вони знайшли відображення в обліку, експерт сприймає факт здійснення такої операції як реально існуючий.

При проведенні експертного дослідження експерту-бухгалтеру необхідно спочатку виділити в загальному обсязі документів наданих для дослідження недоброякісні документи (т.б. виключити вплив протиправної діяльності на обліковий процес) і на цій основі проводити дослідження використовуючи доброякісний матеріал.

За допомогою обробки і дослідження облікових даних експерт-бухгалтер встановлює обставини, які мають суттєве значення для встановлення обставин справи. Виходячи з цього бухгалтерській облік у судовому процесі при розслідуванні та судовому розгляді правопорушень економічного характеру є одним з найважливіших джерел юридично значимої інформації. При цьому документи є носіями такої інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження дозволили зробити наступні висновки:

1. У випадку здійснення господарюючим суб'єктом протиправних дій інформація про них відображається в бухгалтерському обліку. При раціональній організації та веденні бухгалтерського обліку, така інформація може бути виявлена відповідними суб'єктами в ході здійснення ними контрольних функцій. Отже, дослідження даних бухгалтерського обліку дозволяє виявляти факти протиправної діяльності і на підставі цього застосовувати до винних осіб відповідні заходи впливу.

2. Бухгалтерський облік – це основне джерело інформації про діяльність господарюючого суб'єкта в якому знаходять відображення сліди вчинених протиправних дій. Відповідно до компетенції експерта-бухгалтера належить дослідження господарської діяльності, а до предмету судово-бухгалтерської експертизи – явища і процеси, що відображені або повинні бути відображені в бухгалтерському обліку.

3. Оскільки більшість порушень економічного законодавства знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку, то для розслідування економічних злочинів, а також для розгляду господарських суперечок у суді необхідними є спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку, якими не володіє суддя та слідчий і які є спеціальною сферою знань експерта-бухгалтера. Ефективність виявлення правопорушень та розкриття злочинів залежить від правильності використання правоохоронними і судовими органами знань в галузі бухгалтерського обліку, які для цих суб'єктів є спеціальними.

4. Судово-бухгалтерська експертиза відіграє важливу, а в деяких випадках навіть вирішальну роль при розслідуванні правопорушень в сфері економіки. У цих випадках вона є одним із засобів захисту суб'єктів господарювання від необґрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у суперечках, особливо з фіскальними органами. Судово-

бухгалтерська експертиза ставить бухгалтерський облік на службу правосуддю, використовуючи при цьому особливу процесуальну форму.

Список використаної літератури:

1. Аснин А.М., Вайслейб Б.П. Следователю и бухгалтеру-эксперту работать в тесном контакте / Бухгалтерский учет – 1977. – № 4 – с. 46
2. Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: Юрид.лит., 1989. – 352 с.,
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
4. Ганчев П., Фортинский С. О подготовке экспертов-бухгалтеров / Бухгалтерский учет – 1964. – № 11 – с. 39
5. Ганчев П. Эксперты-бухгалтеры помогают охранять социалистическую собственность / Бухгалтерский учет – 1964. – № 5 – с. 40-41
6. Головку підбиває підсумки перевірок // Пенсійний кур’єр. – 2007 (09.02.07 р.). – № 6 (196). – С. 2.
7. Дмитриенко Т. Новые виды судебно-экономических экспертиз // Хозяйство и право – 1993. – № 10– с. 29-38
8. Каштанова И.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов специальности “Правоведение” учреждение, обеспечивающих получение высшего образования / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – 132 с.
9. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
10. Комаха А. Первый триллион / Бизнес – № 7 от 13.02.06 г. – с. 41-44.
11. Майтов Д. Хозяйственно-бухгалтерская экспертиза, ее понятие и значение // Вестник И.Г.Б.Э. – 1930. - № 3 – с. 291-293.
12. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
13. Пушкар М.С. Філософія обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с., с. 84
14. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Юрид. лит. – 128 с.
15. Рубан Н. Я не могу пожаловаться, что нас часто не пускают на какие-то объекты / Бизнес – 22 (697) от 29.05.06 г. – с. 43-46/

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

Наукові інтереси:

- проблеми теорії та практики бухгалтерської експертизи;
- господарський контроль;
- бухгалтерський фінансовий та податковий облік