

Облік і оподаткування

УДК 657.6.012.16

Бугай Надія Олександрівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту*

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Бугай Надежда Александровна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры аудита*

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

Bugay Nadia

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor at the Department of Auditing

Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman

ORCID: 0000-0003-4670-935X

**СУДОВО-ЕКСПЕРТНА ДІЯЛЬНІСТЬ В ЕКОНОМІЧНІЙ СФЕРІ:
ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ
СУДЕБНО-ЭКСПЕРТНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
СФЕРЕ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ И ПРАКТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ
FORENSIC EXPERT ACTIVITY IN THE ECONOMIC SPHERE:
THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECT**

Анотація. Високий рівень небезпеки, зумовлений значною кількістю правопорушень та вчинення економічних злочинів, що перешкоджають розвитку виробничих процесів, позбавляють бюджет певних доходів, збільшують інфляцію, стримують приплив інвестицій, – взагалі запобігають нормальному функціонуванню різних структур, децю

можуть представляти загрозу економічної безпеки держави. В існуючих умовах ринкової економіки спостерігається досить певною мірою послаблення державного контролю за трудовою діяльністю господарюючих суб'єктів. Вслід цього значно посилюється стимул різних видів зловживань і, тим самим, суттєво поширились можливості здійснення правопорушень. 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, що обумовлює 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 мотивації їх проявів. 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 відповідних судово-експертних досліджень в економічній сфері.

У даній статті наведено певні сучасні моменти судово-експертної діяльності в економічній сфері, висвітлені основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру, а також визначені необхідні шляхи їх вирішення, які спрямовані на перспективу розвитку та

підвищення ефективності результатів як самого процесу судово-економічної експертизи взагалі, так і професії експерта-економіста зокрема. Це зумовлює актуальність проблеми розвитку й удосконалення в економічній сфері судово-експертної діяльності в Україні.

Ключові слова: *судово-експертна діяльність, економічна сфера, економічна експертиза, експертне дослідження, правопорушення, економічний злочин, процес, судочинство, бухгалтерський облік.*

Анотація. *Высокий уровень опасности, обусловленный значительным количеством правонарушений и совершения экономических преступлений, препятствующих развитию производственных процессов, лишают бюджет определенных доходов, увеличивают инфляцию, сдерживают приток инвестиций, – вообще крайне мешают нормальному функционированию различных структур, даже могут представлять угрозу экономической безопасности государства. В существующих условиях рыночной экономики наблюдается достаточно в определенной степени ослабление государственного контроля за трудовой деятельностью хозяйствующих субъектов. Вслед этому значительно усилился стимул различных видов злоупотреблений и, тем самым, существенно распространились возможности совершения правонарушений. Борьба с правонарушениями в сфере экономики является одной из важнейших проблем, требующих специального исследования. В условиях трансформации экономических отношений в Украине обостряются проблемы функционирования структур собственности, упорно продолжает свое существование криминализация хозяйственных и связанных с ними отношений, что обуславливает увеличение «качественного» и количественного роста преступлений экономического направления. Особенно определенный рост правонарушений в хозяйственной деятельности отечественных организаций и предприятий*

требует разработку необходимых мер по лишению мотивации их проявлений. Стремительно возросшее усложнение социально-экономических общественных отношений Украины, развитие науки, совершенствование методов и приемов исследования многократно увеличили возможности обращения должностных лиц правоохранительных органов к представителям специальных знаний для их использования в доказывании при расследовании и рассмотрении в суде самых разнообразных конфликтных правовых ситуаций по гражданским, административным и уголовным делам. Фактически при осуществлении всех видов судопроизводства возникает необходимость в рассмотрении определенных проблем, требующих специальных знаний в различных областях науки, техники, искусства и через это, назначений соответствующих судебно-экспертных исследований в экономической сфере.

В данной статье приведены определенные современные моменты судебно-экспертной деятельности в экономической сфере, освещены основные проблемные вопросы теоретического и практического характера, а также определены необходимые пути их решения, которые направлены на перспективу развития и повышения эффективности результатов как самого процесса судебно-экономической экспертизы вообще, так и профессии эксперта-экономиста в частности. Это предопределяет актуальность проблемы развития и совершенствования в экономической сфере судебно-экспертной деятельности в Украине.

Ключевые слова: *судебно-экспертная деятельность, экономическая сфера, экономическая экспертиза, экспертное исследование, правонарушения, экономическое преступление, процесс, судопроизводство, бухгалтерский учет.*

Summary. *A high level of danger caused by a significant number of*

offenses and the commission of economic crimes that hinder the development of production processes, deprive the budget of certain revenues, increase inflation, restrain the flow of investment – in general, prevent the normal functioning of various structures, and may pose a threat to the economic security of the state. In the existing conditions of a market economy, there is a fairly certain degree of weakening of state control over the labor activity of economic entities. As a result, the incentive for various types of abuse has significantly increased and, thus, the possibility of committing offenses has significantly expanded. The fight against economic offenses is one of the most important problems that require special research. In the context of the transformation of economic relations in Ukraine, the problems of functioning of property structures are becoming more acute, the criminalization of economic and related relations persistently continues to exist, which leads to an increase in the "qualitative" and quantitative growth of economic crimes. Especially a certain increase in offenses in the economic activities of domestic organizations and enterprises requires the development of necessary measures to deprive the motivation of their manifestations. The rapidly growing complication of socio-economic social relations in Ukraine, the development of Science, the improvement of research methods and techniques have repeatedly increased the opportunities for law enforcement officials to turn to representatives of special knowledge for their use in proving when investigating and considering in court a wide variety of conflict legal situations in civil, administrative and criminal cases. In fact, when conducting all types of legal proceedings, there is a need to consider certain problems that require special knowledge in various fields of science, technology, art and, therefore, the appointment of appropriate forensic expert research in the economic sphere.

This article presents certain modern aspects of forensic expert activity in the economic sphere, highlights the main problematic issues of a theoretical and practical nature, as well as identifies the necessary ways to solve them, which

are aimed at the prospect of developing and improving the effectiveness of the results of both the process of forensic economic expertise in general and the profession of an expert economist in particular. This determines the relevance of the problem of development and improvement in the economic sphere of forensic expert activity in Ukraine.

Key words: *forensic expert activity, economic sphere, economic expertise, expert research, offenses, economic crime, process, legal proceedings, accounting.*

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин питання, що пов'язані з сучасним станом судово-експертної діяльності в економічній сфері нашої країни, існуючими проблемами та пошуку шляхів їх подолання, удосконаленням і подальшим розвитком цього поля діяльності та самої професії певної спеціалізації експерта-економіста, стали предметом глибокого економічного дослідження. Основні факти господарського життя у багатьох випадках сполучені з ризиками можливих зловживань і розкрадань, чому сприяє корупція, а, як наслідок цього – безкарність. Посилення злочинності у економічній сфері – це досить складний синтез різного роду причин, чинників, що формуються під впливом загальноекономічних умов, правових колізій, політичної, економічної та фінансової нестабільності, а, внаслідок цього, всеосяжне усунення сформованих деформацій має стати метою державної політики в даній області. Одним з таких напрямків є активація економічного контролю. Як спосіб досягнення, що стоїть перед державою як мета встановлення правопорядку і боротьби з правопорушеннями у сфері економічної діяльності в ньому присутній цілий комплекс певних форм і методів його здійснення, які базуються на спеціальних знаннях в області економіки, фінансів, бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, а саме, відповідний вид судових експертиз – економічну експертизу. Проте,

відсутність формування та удосконалення певних аспектів у цій області не дозволяє повною мірою вирішити чималу низку основних та вагомих завдань, що визначає актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Достатньо вагомий внесок у вивченні та вирішенні існуючих проблем різного характеру у судово-бухгалтерській експертизі зробили провідні українські науковці та практики як економічного так і юридичного спрямування, зокрема: В.П. Бечко [4], В.П. Бондар [3], Л.В. Дікань [1], Н.І. Клименко [2], О.В. Кожушко [1], М.Д. Корінько [3], Т.Є. Кучеренко [4], Г.Г. Мумінова-Савіна, Т.А. [5], Перейминовк [3], В.Д. Понікаров [1], В.С. Уланчук [4], В.В. Федчишина [2], А.П. Чередніченко [3].

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, в роботах вітчизняних вчених не зовсім достатньо розглянуті більш конкретні питання подальшого розвитку, що мають змінний характер, та їх перспектив судово-експертної діяльності в економічній сфері.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є висвітлення сучасного стану судово-експертного дослідження економічних злочинів та правопорушень в Україні, розкриття найважливіших і гострих питань, що існують у професійній діяльності експерта-економіста, визначення шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності.

Виклад основного матеріалу. Високий рівень небезпеки, зумовлений значною кількістю правопорушень та вчинення економічних злочинів, що перешкоджають розвитку виробничих процесів, позбавляють бюджет певних доходів, збільшують інфляцію, стримують приплив інвестицій, – взагалі запобігають нормальному функціонуванню різних

структур та може представляти загрозу економічної безпеки держави. У час ринку продовжують вноситись ті чи інші зміни в систему економічного контролю, зокрема в діяльність господарюючих суб'єктів в Україні, тим самим справедливо поєднуючи неминучість взаємозв'язку ринкових процесів та їх державного регулювання, важливою складовою якої є судово-економічна експертиза. Провадження економічної експертизи, як важливої складової суспільних і державних інтересів в виявленні економічних правопорушень, має дещо безпідставно обмежений характер. Це, певним чином, обумовлює недосконалістю методики експертних досліджень достовірності облікової та звітної інформації, суттєво звужує сферу вживання економічної експертизи, обмежуючи її забезпеченням потреб правоохоронних органів. Достатня аналітика наукових праць в зазначеній сфері дозволила резюмувати, що особлива зацікавленість до економічної експертизи як з точки зору її наукового розуміння, так і практичного втілення в сучасних реаліях призвела до незлічених спроб осмислення і трактування цього поняття як в нормативно-правовому регулюванні, так і працях провідних вітчизняних вчених.

Взагалі, економічна експертиза являє собою дослідницький процес у пошуках істини в господарських правовідносинах з метою виявлення правопорушення правоохоронними органами. Згідно Інструкції 53/5 цей вид судової експертизи включає: експертизу документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; експертизу документів про економічну діяльність підприємств й організацій; експертизу документів фінансово-кредитних операцій [6]. Варто зазначити, що судово-економічна експертиза є досить поширеним напрямом судових експертиз. Вона виступає невід'ємною складовою системи правосуддя в Україні. Вчені трактують судово-економічну експертизу як з точки зору судочинства (спосіб доказу, процесуальна дія), так і з урахуванням функції перевірки, яку вона виконує (дослідження). Але найбільш ґрунтовним є розуміння

судово-економічної експертизи як процесуальної форми дослідження [1].

Отже, економічна експертиза обумовлена як процесуальна дія, що полягає у проведенні досліджень та наданні узагальнюючого документу – висновку експертом-економістом з тих питань, дозвіл яких вимагає спеціальних знань в області бухгалтерського обліку, фінансів, аналізу, аудиту, що поставлені перед експертом-економістом уповноваженою особою правоохоронних органів з метою встановлення обставин, які підлягають доведенню та доказу по конкретній судовій справі. Іншими словами – це специфічна категорія, яка має два основних напрямки накопичених професійних (теоретичних і прикладних) знань у сфері юриспруденції та бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, фінансів тощо.

Економічна експертиза не відноситься до числа обов'язкових експертиз, а призначається у випадках її необхідності. Брак цього виду 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 економічна 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.

Змістовною стороною завдання економічної експертизи є встановлення фактичних обставин фінансово-господарської діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, а саме: невиконання/виконання вимог законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку, невідображення/відображення фінансово-господарської діяльності або окремих фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку та

звітності того самого господарюючого суб'єкта тощо.

Потужним напрямом безперерійно функціонуючої економіки, а також здобутку всього суспільства нашої країни є дотримання правил і норм «гри» всіма учасниками ринку. Але як не намагалось суспільство прагнути до ідеалу, все одно залишається спокуса певної кількості осіб порушити ці норми і правила заради своєї особистої вигоди, що призводить до збільшення злочинів в економічній сфері. Це збільшення числа економічних правопорушень і сприяє підвищенню попиту проведення більш якісних судово-економічних експертиз.

Економічні злочини з використанням знань бухгалтерського обліку вважаються найбільш витонченими і професійними. Доказовість в таких справах стає практично неможливою без використання спеціальних знань про відображення певних операцій в документації бухгалтерського напряму на підприємстві в яких і можна виявити сліди даного виду злочинів і звести правильну лінію обвинувачення або захисту. Як правило, експертні дослідження здійснюються висококваліфікованими фахівцями, які добре орієнтуються в питаннях економіки, бухгалтерського обліку, оподаткування, права, в технологічних процесах виробництва і реалізації товарно-матеріальних цінностей. Дуже важливо, щоб експерт-економіст знав всі можливі хитрощі в методах і прийомах, що застосовуються під час ведення обліку і крім того, вміти їх виявити. Це пояснюється тим, що при розслідуванні злочинів, пов'язаних з фальсифікацією даних бухгалтерського обліку, що є в певних випадках дуже складними, недостатньо тільки кваліфікованої підготовки, необхідний значний досвід практичної роботи і спеціальні навички в області бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, фінансів тощо. Тому, для більш швидкого і якісного забезпечення доказової бази "підозра/обвинувачення" вважається необхідним визначити склад і порядок використання спеціальних бухгалтерських знань і знань обізнаних осіб в розслідуванні, а також

припиненні економічних правопорушень і злочинів. Проте треба зауважити, що на сьогоднішній день штат експертів перебуває в малозмінному стані; м'яко кажучи, застарілі методики та організаційні аспекти судово-експертних досліджень, зокрема в економічній сфері; безладдя на самому ринку плюс політична складова – все це веде до погіршення якості проведення експертиз, що, значною мірою, несприятливим чином позначається на «очищенні» суспільства від економічних провідисвітів. Внаслідок цього утворилася необхідність підбору і впровадження інноваційних спрямувань і форм у вирішенні даної проблеми – таких як інформаційні технології. Однак, поки, фактично зміст більшості наукових праць носить або дискусійний, або прикладний характер, тобто не доведено до повного завершення. Логічно, виникає потреба в узагальненні і систематизації наданих теоретичного і практичного аспектів.

Враховуючи певні недосконалості законодавства, що регулює економічні відносини, законодавство, яке не в повній мірі забезпечує умови розвитку господарюючих суб'єктів у правовому полі, деструктив старих злочинних задумів та схем економічних відносин викликає на передньому етапі формування маргінальної позиції господарюючих суб'єктів, внутрішньо незадоволених із вимогами та нормами права, що регулюють економічні відносини. На наступному етапі таке знищення викликає формування нових злочинних схем економічних відносин більш філігранного рівня досконалості, спрямованого на зворотну дію їх руйнуванню. Тобто, процес формування тривкої економіки повинен бути спрямований не тільки на знищення наслідків неугодних для економіки країни управлінських рішень, не тільки на утворення "страху" бути за це покараним, а й на виникнення передумов для прийняття на мікрорівні таких рішень, що забезпечать позитивний напрям розвитку економіки

держави в цілому. А це пов'язано з безперервним зміною життєвих реалій сьогодення.

В умовах нашої сучасності обов'язковим є володіння всією повнотою інформації, впровадження різних форм інновацій, інформаційних технологій. Що стосується інформаційних технологій, то їх використання під час розслідувань кримінальних, цивільних справ тощо, судових процесів у сфері економічних злочинів пов'язане з удосконаленням правового забезпечення, а також можливість доступу всіх учасників судового процесу до інформації про науково-дослідні установи, обрані методики і певні засоби проведення експертного дослідження. В результаті цього можна назвати деякі спрямованості розвитку, а саме: вдосконалення автоматизованої інформаційно-довідкової бази судових експертиз, зокрема судово-економічної; у ВУЗах частіше проводити заняття у форматі ділової гри "Судове слухання" з розподілом ролей умовних повноважень посад для всіх її учасників [4]; необхідність використання інтегрального програмного продукту, який містить у собі всі аспекти ведення бухгалтерського обліку та контролюючі функції, що дасть можливість збільшити коефіцієнт корисної дії у експертів-економістів і скоротить час на проведення самого експертного дослідження в економічній сфері і т. д. Використання сучасних методів та способів економічної експертизи неможливо собі уявити без використання інформаційних систем та комп'ютерних технологій. На жаль, це трудомісткий, недешевий і не завжди якісний процес, на їх розробку спливає багато часу. Бухгалтерський облік з різноманітністю його програмних продуктів тут у виграші. Саме комп'ютеризація у провадженні економічної експертизи забезпечує збереження цілісності перевірки за умов децентралізованої обробки вхідної інформації, своєчасне і в повному обсязі задоволення інформаційних потреб експерта-економіста при мінімізації затрат часу його роботи, доречне внесення певних поправок в

методиці дослідження та розрахунків, можливість подання вихідної (узагальнення результатів) інформації в табличній і графічній формах, діаграмах та графіках.

Висновки. Заглиблюючись у дослідження даної тематики можна стверджувати, що цей список напрямків удосконалення та здійснення обумовлених аспектів вкрай малий і не дає повного уявлення про всю лінійку досліджуваних інновацій. Але, в будь-якому випадку, життя і прогрес не стоїть на місці і нагальні проблеми реалізації будь-яких інновацій, а зокрема інформаційних технологій в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи, дуже потребують безперервної уваги як з боку вчених, так і з боку практиків. Це вкрай необхідно в наш час, тому що інноваційні шляхи вирішення і реалізація певних питань, що стосуються експертних досліджень в економічній сфері безсумнівно покращить методику і організацію, підвищить якість проведених самих експертиз, а також приборкає деяких «гравців» від самовпевнених, але протизаконних діянь і, нарешті, збереже правила та норми "три" на ринку для всіх її учасників, що стане гарантією твердої економіки в нашій країні.

Література

1. Дікань Л.В., Понікаров В.Д., Кожушко О.В. Судово-економічна експертиза: навчально-практичний посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 221 с.
2. Клименко Н.І., Федчишина В.В. Судово-економічна експертиза: сучасний стан і актуальні питання // Криміналістичний вісник. 2016. № 1. С. 56–61.
3. Корінько М.Д., Бондар В.П., Перейминов Т.А., Чередніченко А.П. Судова бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. Київ : ТОВ «Август Трейд», 2015. 292 с.

4. Кучеренко Т.Є., Уланчук В.С., Бечко В.П. Судово-бухгалтерська експертиза. Практикум для студентів освітнього рівня «магістр» спеціальності 071 «облік і оподаткування». Умань: ФОП «Масловатий», 2018. 116 с.
5. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навчально-методичний посібник. Київ : КНЕУ, 2004. 268 с.
6. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 09.08.1998 № 53/5 // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0705-98>. (дата звернення: 25.12.2020).

References

1. Dikanj L.V., Ponikarov V.D., Kozhushko O.V. Sudovo-ekonomichna ekspertyza : navchaljno-praktychnyj posibnyk. Kharkiv: KhNEU im. S. Kuznecja, 2017. 221 s.
2. Klymenko N.I., Fedchyshyna V.V. Sudovo-ekonomichna ekspertyza: suchasnyj stan i aktualjni pytannja // Kryminalistychnyj visnyk. 2016. № 1. S. 56–61.
3. Korinjko M.D., Bondar V.P., Perejmyvovk T.A., Cherednichenko A.P. Sudova bukhghaltersjka ekspertyza : navchaljnyj posibnyk. Kyjiv : TOV «Avghust Trejd», 2015. 292 s.
4. Kucherenko T.Je., Ulanchuk V.S., Bechko V.P. Sudovo-bukhghaltersjka ekspertyza. Praktykum dlja studentiv osvitnjogho rivnja «maghistr» specialjnosti 071 «oblik i opodatkuwannja». Umanj: FOP «Maslovatyj», 2018. 116 s.

5. Muminova-Savina Gh.Gh. Sudovo-bukhghaltersjka ekspertyza: navchaljno-metodychnyj posibnyk. Kyjiv : KNEU, 2004. 268 s.
6. Pro zatverdzhennja Instrukciji pro pryznachennja ta provedennja sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhenj ta Naukovo-metodychnykh rekomendacij z pytanj pidghotovky ta pryznachennja sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhenj: nakaz Ministerstva justycji Ukrainy vid 09.08.1998 № 53/5. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0705-98>. (data zvernennja: 25.12.2020).