

УДК 343.148.5(075.8)

Воронко Р. М.,

rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,

д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Чабанюк О. М.,

odarka2020@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-0884-3515,

Researcher ID: G-7875-2019,

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Чік М. Ю.,

marija_chik@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8124-2276,

Researcher ID: Y-3059-2018,

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Воронко О. С.,

oksanavoronko@i.ua, ORCID ID: 0000-0002-8235-611X,

Researcher ID: F-8553-2019,

к.е.н., доц., доцент кафедри економіки, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ОСОБЛИВОСТІ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЇЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Анотація. Розглянуто сутність судово-бухгалтерської експертизи як важливого засобу виявлення і профілактики правопорушень у сфері економіки. Розкрито значення законодавчого регулювання судово-експертної діяльності для належної організації і практичного проведення одного з найпоширеніших видів судових експертиз – судово-бухгалтерської. Акцентовано увагу на окремих законодавчих протиріччях, які мають місце у нормативно-правовому регулюванні процесу організації і здійснення експертної діяльності в Україні. Досліджено погляди різних науковців щодо трактування змісту і призначення судово-бухгалтерської експертизи. Встановлено особливості судово-бухгалтерської експертизи та її використання під час розгляду кримінальних, процесуальних справ на основі сформульованих об'єктивних висновків із застосуванням спеціальних знань. Судово-бухгалтерську експертизу визначено як дослідження фахівцями, які володіють спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, господарського контролю й економічного аналізу інформації щодо здійснених господарських операцій, яка зафіксована у системі бухгалтерського обліку (первинних документах, облікових регістрах, звітності), що проводиться під час досудових слідчих дій і судових процесів з метою складання висновку за переліком питань, визначених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Зроблено акцент на проблемах, які стосуються використання результатів судово-бухгалтерської експертизи в судовій практиці, зокрема щодо участі судового експерта в розгляді справ, надання переваги висновкам експертів як джерела доказів над іншими доказами, недооцінки ролі діяльності судового експерта-бухгалтера під час розгляду деяких злочинів. Визнано доцільність введення окремого нормативно-правового акта, спрямованого на регламентацію організаційних засад здійснення судово-бухгалтерської експертизи та порядку залучення експерта-бухгалтера до судового процесу. Зосереджено увагу на потребі єдиних професійно-кваліфікаційних вимог до фахівців, які проводять судово-бухгалтерські експертизи, оскільки завдяки цьому може бути досягнута їхня ефективність. Визначено напрями подальших наукових досліджень, спрямованих на встановлення теоретико-прикладних аспектів і ролі судово-бухгалтерської експертизи під час судових проваджень у справах про адміністративні правопорушення.

Ключові слова: експертиза, судово-бухгалтерська експертиза, суд, експерт, експерт-бухгалтер, спеціальні знання, висновок, нормативно-правове регулювання.

Voronko R. M.,

rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Chabaniuk O. M.,

odarka2020@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-0884-3515,

Researcher ID: G-7875-2019,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Chik M. Yu.,

marija_chik@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8124-2276,

Researcher ID: Y-3059-2018,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Voronko O. S.,

oksanavoronko@i.ua, ORCID ID: 0000-0002-8235-611X,

Researcher ID: F-8553-2019,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economics, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

FEATURES OF FORENSIC ACCOUNTING EXPERTISE AND CERTAIN ISSUES OF ITS NORMATIVE AND LEGAL REGULATION

Abstract. *The essence of forensic accounting expertise as an important tool of detection and prevention of offenses in the economic sphere is considered. The significance of the legislative regulation of forensic expertise for the proper organization and practical implementation of one of the most common types of forensic expertise - forensic accounting - is revealed. Attention is focused on certain legislative contradictions that take place in the normative and legal regulation of organization and implementation of expert activities in Ukraine. The views of various scientists regarding the interpretation of the content and purpose of forensic accounting expertise were studied. The peculiarities of forensic accounting expertise and its use during the consideration of criminal, procedural cases based on formulated objective conclusions with the application of special knowledge have been determined. Forensic accounting expertise is defined as a study by specialists who have special knowledge in the field of accounting, economic control and economic analysis of information regarding the performed economic transactions, which is recorded in the accounting system (primary documents, accounting registers, reports), which is carried out during pre-trial investigative actions and court proceedings with the aim of drawing up a conclusion based on the list of issues determined by the bodies of inquiry, preliminary investigation or court. Emphasis is placed on the problems related to the use of the results of forensic accounting expertise in judicial practice, in particular regarding the participation of a forensic expert in the consideration of cases, giving priority to the conclusions of experts as a source of evidence over other evidence, underestimation of the role of a forensic accountant activity during the consideration of some crimes. The expediency of introducing a separate normative-legal act aimed at regulating the organizational foundations of forensic accounting expertise and the procedure for involving an expert accountant in the judicial process has been recognized. Attention is focused on the need for unified professional and qualification requirements for specialists who conduct forensic accounting expertise, as this can help to achieve its effectiveness. The directions of further scientific research aimed at establishing the theoretical and applied aspects and the role of forensic accounting expertise during legal proceedings in cases of administrative offenses have been determined.*

Key words: expertise, forensic accounting expertise, court, expert, expert-accountant, special knowledge, conclusion, normative and legal regulation.

JEL Classification: K49, L29, M41

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-67-02>

Постановка проблеми. Зростання рівня правової культури в країні, зміцнення державності, справедливе застосування чинного законодавства у діяльності правоохоронних органів, правосвідомість та законність залежать від змісту правових норм, відповідності їх тенденціям розвитку держави, діалектичним законам побудови суспільства, грамотного застосування норм права, компетентного вирішення правових питань на стадіях попереднього розслідування і судового розгляду. Під час розслідування та судового провадження справ, що стосуються сфери економіки, потрібні фахівці, які володіють не лише юридичними і спеціальними правовими знаннями, але й навиками бухгалтерського обліку, контролю й аналізу господарської діяльності, тобто мають спеціальну економічну підготовку.

Поява нових організаційно-правових форм ведення бізнесу суб'єктами господарювання в умовах розвитку ринкових відносин зумовила відповідні зміни у системі економічного контролю їхньої діяльності, важливою формою якого є судово-бухгалтерська експертиза. Ризики можливих зловживань у багатьох випадках супроводжують процеси здійснення господарських операцій. Виявлення і профілактика правопорушень у сфері економіки є важливими завданнями, вирішенням яких саме займається судово-бухгалтерська експертиза. В сучасних реаліях коло питань, які вирішуються судово-бухгалтерською експертизою, значно зростає завдяки появі нових науково-технічних можливостей. Разом з тим, експерти мають працювати у прийнятному правовому полі з чітким дотриманням їхніх повноважень та виконанням визначених для них функцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, які стосуються нормативно-правових аспектів регулювання судово-бухгалтерської експертизи та використання її результатів у судочинстві, були об'єктом дослідження багатьох науковців та експертів-практиків. Окремі з них приділяли більше уваги розробці теоретичних концепцій організації судово-бухгалтерської експертизи, а інші зосереджувалися на питаннях правового регулювання й практичного здійснення цього процесу. До таких дослідників теоретико-прикладних аспектів розвитку судово-бухгалтерської експертизи належать: М. Ф. Базась, М. Т. Білуха, Р. Ф. Бруханський, Ф. Ф. Бутинець, І. Д. Голяш, Л. В. Гуцаленко, В. В. Ємець, М. І. Камлик, М. Д. Корінько, Л. Г. Михальчишина, Г. Г. Мумінова-Савіна, І. К. Пентюк, І. В. Перезова, О. О. Разборська, С. Р. Романів, В. С. Рудницький, В. М. Сидорук, Н. С. Стельмах, В. В. Федчишина, П. Я. Хомин та інші. Ними висвітлено широке коло питань, які стосуються змісту судово-бухгалтерської експертизи, організації і методики проведення та використання її результатів для забезпечення вітчизняного правосуддя.

Разом з тим, незважаючи на досить ґрунтовні дослідження широкого спектра питань щодо даного виду експертної діяльності, невирішеними на сьогодні залишаються ряд проблем, пов'язаних із

новими реаліями і можливостями використання судово-бухгалтерської експертизи та потребою удосконалення її нормативно-правового регулювання з метою усунення наявних прогалин у чинному законодавстві.

Постановка завдання. Дослідження спрямоване на встановлення особливостей судово-бухгалтерської експертизи та ефективності її використання під час розгляду кримінальних і процесуальних справ на основі отриманих об'єктивних висновків. Для досягнення виконання судово-бухгалтерською експертизою визначених для неї функцій, відповідно, важливе значення має нормативно-правове регулювання її організації і проведення та усунення неузгодженостей, які мають місце у цій сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Належна якість проведення судово-бухгалтерських експертиз у значній мірі визначається правильним їх плануванням та організацією. Вагомий вплив на цей процес має недосконалість нормативно-правового регулювання експертної діяльності в Україні, недостатній рівень кваліфікації експертів, а також обмежене коло їх правових функцій. На сьогодні порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи, як й інших видів експертиз, визначається Законом України "Про судову експертизу" [10]. Цей закон спрямований на забезпечення законодавчого регулювання судово-експертної діяльності загалом і має важливе значення для належної організації та практичного проведення різних видів експертиз. У цьому законі відсутнє визначення окремих видів експертиз (первинної, додаткової, повторної, комісійної, комплексної і, зокрема, судово-бухгалтерської). Процесуальне законодавство аналогічно або не наводить визначень цих категорій, або ж неточно відображає змістовне наповнення і цільове призначення вказаних видів експертиз.

Окремі упущення чинного законодавства компенсує Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5, у якій одним із видів судових експертиз визначена економічна: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій [4]. Розглядаючи призначення економічної експертизи, окремі науковці акцентують на тому, що її застосування вийшло далеко за межі процесу судочинства і її результати використовують як базис управлінських рішень непроцесуального характеру [8, с. 103]. З цього приводу слушною є позиція С. Р. Романів та І. Д. Голяш, які вважають, що поняття "економічна експертиза" є більш ширшим та охоплює, за суттю, усі види економічної діяльності суб'єктів господарювання, тому зміст економічної експертизи полягає як у дослідженні, перевірці, аналізі та оцінюванні стану всебічної діяльності підприємства, так і у виявленні чинників, які можуть спричинити скоєння економічних злочинів та приховувати їхні наслідки [12, с. 801].

Аналіз багатьох законодавчих та інших нормативно-правових актів дає змогу констатувати на вузькоспеціалізованому визначенні експертиз за відношенням до окремих видів діяльності (будівельна, архітектурна, екологічна тощо). Зокрема, у Податковому кодексі України (ПКУ) (ст. 84) зазначено, що проведення експертизи під час податкового контролю здійснюється у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання в галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта [9]. Проте, визначаючи умови та можливість проведення експертизи, ПКУ не встановлює коло її замовників та виконавців.

З цього приводу В. В. Федчишина зазначає, що виникають певні законодавчі протиріччя, оскільки, з одного боку, Податковий кодекс України дає можливість проведення експертиз та визначає, коли це можна зробити, а з іншого боку, законодавство, яке регламентує порядок призначення і проведення експертиз, обмежує коло її замовників та виконавців [14, с. 41].

Для вирішення цієї проблеми окремі науковці пропонують вважати виконання вимог ПКУ можливим тільки під час проведення економічних досліджень, для призначення яких не вимагається постановка слідчого чи судового органу [12, с. 801].

До найпоширеніших видів судових експертиз, які призначають на стадіях розгляду справ, що перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду, належить судово-бухгалтерська [1]. Г. Г. Мумінова-Савіна трактує судово-бухгалтерську експертизу як дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке у межах чинного законодавства здійснює особа, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експерт-бухгалтер), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Судово-бухгалтерську експертизу вона визначає як процесуальну дію [7, с. 38]. У свою чергу, Н. Є. Стельмах зазначає, що судово-бухгалтерська експертиза – дослідження фахівцями з професійними знаннями бухгалтерського обліку бухгалтерських документів, реєстрів, оперативної, статистичної, фінансової звітності, що проводиться в ході досудових слідчих дій та судових процесів і є наслідком конфліктних ситуацій господарської діяльності підприємства та інституційного середовища навколо нього [13, с. 67].

Для її проведення залучають експерта-бухгалтера, який здійснює дослідження і складає експертний висновок, застосовуючи свої фахові знання у галузі бухгалтерського обліку, господарського контролю, аудиту та економічного аналізу, котрі належать до спеціальних і є невластивими для слідчого або суду. Разом з тим, експерт-бухгалтер може досліджувати лише ті документи, які є у справі й надані йому слідчим або судом. Тому судово-бухгалтерську експертизу

застосовують під час розслідування та розгляду кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для вирішення яких потрібні спеціальні знання з бухгалтерського обліку й аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства [6]. Виходячи з цього, судово-бухгалтерську експертизу можна розглядати як процесуально-правову форму застосування експертно-правових знань з метою отримання джерел доказів за кримінальними і цивільними справами. Н. Є. Стельмах вважає, що експертиза, яка проводиться в процесі розслідування цивільної чи кримінальної справи, коли встановлення їх обставин потребує спеціальних знань, набуває процесуальних ознак і означає фактично слідчу дію [13, с. 66].

Через нерозуміння слідчим чи судом завдань, які ставлять для вирішення експерту-бухгалтеру, може виникнути перевищення меж компетенції експерта або неможливість виконання окремих завдань.

Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фахівцями, які володіють спеціальними знаннями у галузі бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу інформації щодо здійснених господарських операцій, яка зафіксована у системі бухгалтерського обліку (первинних документах, облікових реєстрах, звітності), що проводиться під час досудових слідчих дій і судових процесів з метою складання висновку за переліком питань, визначених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Економіко-правову природу і предметну сферу судово-бухгалтерської експертизи, які характеризують виконання визначених для неї функцій, зображено на рис. 1.

Суди зобов'язані дотримуватися вимог, які стосуються призначення судової експертизи і використання її висновків [2, с. 151]. Призначення судово-бухгалтерської експертизи спрямоване на забезпечення повноти, всебічності та об'єктивності дослідження фактичного стану й обставин у справі, яку розглядають у суді. Аналіз чинної практики експертних досліджень засвідчує, що потреба у судово-бухгалтерській експертизі під час розслідування цивільних та кримінальних справ, які стосуються розкрадання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших активів підприємства, з кожним роком збільшується.

Проте у даний час існують окремі проблеми, які стосуються використання результатів судово-бухгалтерської експертизи у судовій практиці. Зокрема, може відбуватися розгляд справи без участі судового експерта, хоча відповідно до чинного законодавства його участь є обов'язковою. Також мають місце випадки розгляду судами висновків експертів як джерела доказів, яким надають перевагу над іншими доказами, без належної їхньої перевірки й оцінювання або переоцінюють доказове значення ймовірних висновків. Разом з тим, в ухвалах чи постановках суду не завжди чітко формулюють питання, які виносять на вирішення експертів, а також мотивують необхідність призначення додаткової чи повторної експертизи.

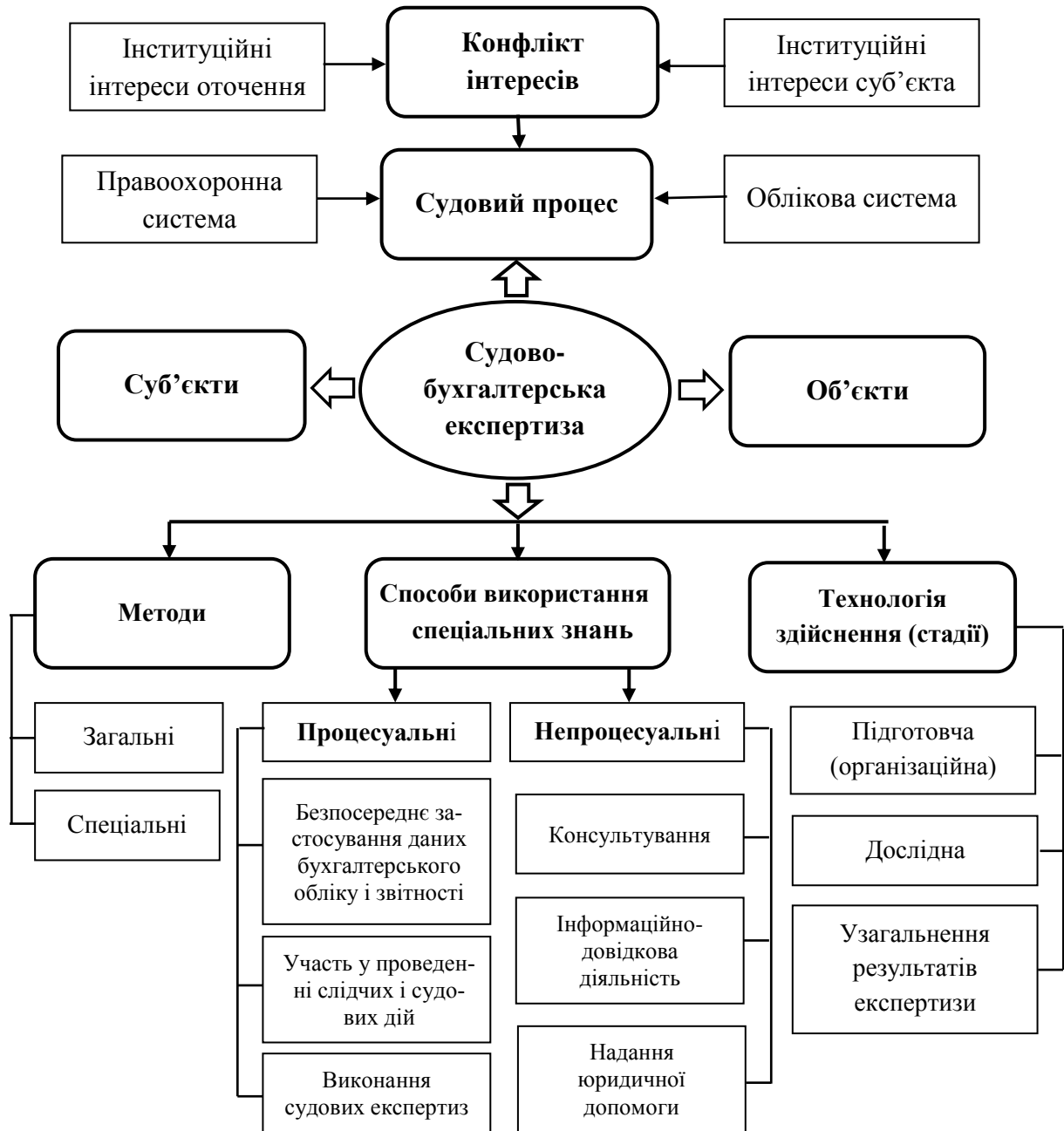


Рис. 1. Економіко-правовий зміст і предметна сфера судово-бухгалтерської експертизи

На противагу цьому часто і недооцінюють роль діяльності судового експерта-бухгалтера в процесі розгляду злочинів, пов'язаних із порушенням податкового законодавства. Під час розслідування таких кримінальних справ можуть задовольнятися актами перевірки й рішеннями про застосування та стягнення фінансових санкцій, тобто використовувати виключно матеріали перевірок податкових контролюючих органів і державних аудиторських служб без залучення судово-бухгалтерської експертизи.

Судово-бухгалтерська експертиза використовує окремі способи і прийоми господарського контролю, у зв'язку з чим важливе практичне значення має виокремлення характерних ознак, які

відрізняють її від ревізії та аудиту. Судово-бухгалтерську експертизу не можна віднести до форм економічного контролю у чистому вигляді, а її мета є формою використання спеціальних знань у судочинстві, регламентованих процесуальним законодавством.

Введення окремого нормативно-правового акта, спрямованого на регламентацію організаційних засад здійснення судово-бухгалтерської експертизи, сприяло б закріпленню на законодавчому рівні умов і порядку її проведення і залучення експерта-бухгалтера до судового процесу. Недоліком є також відсутність у чинному законодавстві визначення змісту категорії “судово-бухгалтерська експертиза”, що призводить до різноманітних її трактувань.

Змістовне ж наповнення категорії “регламентація” згідно з тлумачним словником означає встановлення і дотримання сукупності правил, що визначають, регулюють, обмежують чию-небудь діяльність [3, с. 1207]. Відповідно, регламентувати означає примушувати кого-небудь дотримуватися певних правил чи обмежень. З метою належного виконання своїх функцій фахівцями, які проводять судово-бухгалтерські експертизи, необхідним є затвердження як на державному рівні нормативно-правових актів для врегулювання цієї сфери діяльності, так і положень, інструкцій, методик, правил для регламентування праці окремих виконавців. Аналогічні правила поведінки мають бути встановлені і для суб’єктів господарювання, на яких проводять судово-бухгалтерську експертизу, щоб експерт міг чітко встановити факти відхилень від встановлених норм.

Прийняття Закону України “Про судову експертизу” [10] сприяло вирішенню багатьох проблемних питань, що стосуються проведення експертиз. Разом з тим, після цього були введені у дію нові процесуальні кодекси та інші нормативно-правові акти, які безпосередньо стосувалися регулювання судово-експертної діяльності, у зв’язку з чим виникла потреба внесення змін у діючий закон “Про судову експертизу” з метою закріплення переліку суб’єктів проведення судових експертиз і визначення правового статусу осіб, уповноважених на проведення таких експертиз, а також розмежування повноважень судового експерта державної установи та приватного судового експерта.

Поняття експертизи у науці і практиці означає дослідження, яке вимагає використання професійних знань. Згідно з тлумаченням, наведеним у юридичній енциклопедії, експертиза (франц. expertise, від лат. expertus – досвідчений, випробуваний) – вивчення, перевірка, аналітичне дослідження, кількісне чи якісне оцінювання висококваліфікованим фахівцем, установою, організацією певного питання, явища, процесу, предмета, які вимагають спеціальних знань у відповідній сфері суспільної діяльності [15].

Одним із напрямів удосконалення законодавчо-нормативної бази щодо судової експертизи в Україні є розрізнення понять “експерт” і “судовий експерт” [12, с. 798]. Експерт – це особа, яка володіє певними знаннями, талантом та досвідом. Судовий експерт залучається до участі у кримінальному, цивільному, адміністративному, господарському процесах відповідно до чинного процесуального законодавства.

Це пов’язано з тим, що згадування про зазначені вище категорії містяться у багатьох нормативно-правових документах. Експертами в багатьох випадках вважають консультантів із різних питань. Проте, лише коли господарські правовідносини стають предметом розгляду в судових органах, фахівці відповідної галузі знань можуть будуть залучені цими органами як судові експерти. Тому для забезпечення розвитку ефективної системи правосуддя важливо розмежувати функції експерта

та судового експерта із закріпленням їх у відповідних нормативних документах.

Недосконалим є також порядок залучення експертів-бухгалтерів до розгляду судових справ, оскільки правоохоронні та судові органи мають право вільного вибору таких експертів. Це, зокрема, можуть бути особи, котрі включені до реєстру атестованих судових експертів, або особи, які мають значний досвід роботи у галузі бухгалтерського обліку, проте не атестовані. Без наявності повної інформації про кваліфікацію експерта-бухгалтера та його досвід роботи важко зробити правильний вибір та забезпечити якість проведення експертизи. З цього приводу В. М. Жук зазначає, що судово-бухгалтерською експертизою мають займатися сертифіковані фахівці мобільних наукових установ, адже це відповідає умовам розвитку вітчизняного інституційного середовища й науки [5, с. 414].

Потрібно зазначити, що ефективність судово-бухгалтерських експертиз може бути досягнута лише тоді, коли професійно-кваліфікаційні вимоги до фахівців даної категорії будуть єдиними, оскільки експерти-бухгалтери мають володіти не лише знаннями в галузі обліку, аналізу і контролю, специфічними знаннями в сфері вивчення доказів та дієвими методиками експертного дослідження, але також мати розуміння кримінального, цивільного господарського та інших процесів, які визначають характер проведення судових експертиз.

Знання з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю для суддів та працівників правоохоронних органів є спеціальними. Термін “спеціальні” вживають для характеристики професійних знань, якими оперує експерт та які не належать до загальновідомих, акумульованих у повсякденному, життєвому досвіді людини, а також не є правовими. Традиційно в юридичній літературі під даним терміном розуміють систему теоретичних знань і практичних навиків у сфері конкретної науки, техніки, мистецтва або ремесла, котрі набувають у результаті спеціальної підготовки або професійного досвіду необхідних для вирішення питань, які виникають у кримінальному і цивільному процесах. Специфіка таких знань для працівників правоохоронних органів полягає насамперед в умінні віднайти у бухгалтерській інформації ознаки протиправної діяльності. Тобто метою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим чи судом є дослідження фактичних обставин справи, які неможливо встановити без застосування спеціальних (для правоохоронної сфери) знань.

Своєчасне виявлення правопорушень, встановлення винних осіб суттєво залежить від кваліфікації та досвіду експерта-бухгалтера, який проводить експертизу. Виявити свідомо напрацьовані схеми шахрайських дій із фінансовими ресурсами в умовах, коли фальсифікація інформації бухгалтерського обліку стала основою економічних злочинів, без використання спеціальних теоретичних та практичних знань експерта-бухгалтера практично неможливо. Кваліфікований висновок експерта-бухгалтера допомагає встановити об’єктивну істину і винести справедливе судове рішення. Судово-бухгалтерська

експертиза є інструментом контролю обґрунтованості здійснених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження іншої інформації, наданої сторонами для встановлення достовірності фактів господарської діяльності.

Господарські операції в більшості випадків оформляють відповідними первинними документами, які засвідчують факти здійснення цих операцій. Через це дані бухгалтерського обліку і звітності є достовірними і мають юридичну силу, оскільки чітко задокументовані. Під час скоєння розкрадань, підроблень, податкових правопорушень у системі бухгалтерського обліку і звітності обов'язково, хоча й у завуальованій формі, присутня інформація про факти порушень законодавства, які можна виявити під час детального дослідження господарських операцій та відображення їх у бухгалтерському обліку. Виявити такі факти процесуальним шляхом можна лише шляхом признання й проведення судово-бухгалтерської експертизи.

З урахуванням цього специфіка судово-бухгалтерської експертизи проявляється у таких аспектах:

- для її проведення необхідні спеціальні знання у галузі бухгалтерського обліку і суміжних дисциплін (економіки, економічного аналізу, оподаткування, фінансового менеджменту, контролінгу, фінансів, контролю, аудиту тощо);

- об'єктом розслідування і судового розгляду є господарські операції, які відображені в облікових реєстрах, звітності та інших документах.

Таким чином, для вирішення проблем, які виникають у даний час і стосуються правового регулювання окремих питань здійснення судово-бухгалтерської експертизи, потрібно внести зміни до діючих законодавчих актів з метою вдосконалення нормативно-правової бази, котра регулює судово-експертну діяльність, зокрема в напрямку розширення правових функцій експерта-бухгалтера.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. За результатами дослідження можна зазначити, що проведення судово-бухгалтерської експертизи під час вирішення кримінальних і цивільних справ має ряд позитивних сторін, оскільки вона дозволяє встановити правильність дій правоохоронних, контролюючих та регулюючих державних органів та надає суду достовірні докази у вигляді об'єктивного експертного висновку. Судово-бухгалтерську експертизу використовують як один із засобів захисту фізичних і юридичних осіб від необґрунтованих обвинувачень у здійсненні злочинів та відстоювання їхніх інтересів у господарських справах.

Діюче нормативно-правове регулювання судово-бухгалтерської експертизи на сьогодні є недосконалим, оскільки не містить окремих документів, які б гарантували виконання функцій судовими експертами-бухгалтерами на якісно новому рівні. Чинне законодавство не містить визначення судово-бухгалтерської експертизи, як підвид судової експертизи розглядають судово-економічну експертизу та її складову - судово-бухгалтерську експертизу.

Вирішення наявних на сьогодні проблем судово-бухгалтерської експертизи передбачає вжиття комплексних заходів, які передбачають: розроблення принципово нових підходів до організації, планування та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи з урахуванням інноваційних змін у сфері бізнесу й технологій; покращення фахового рівня і компетентностей експертів-бухгалтерів через підвищення вимог до їхньої підготовки та атестації; покращення діючої нормативно-правової бази, яка регулює експертну діяльність у нашій державі шляхом чіткої регламентації та розширення функцій експерта-бухгалтера.

Адміністративно-процесуальне українське законодавство визначає права та обов'язки експерта-бухгалтера під час провадження у справах про адміністративні правопорушення у загальних рисах, тому потребує їхньої конкретизації. Чітке визначення правового статусу експерта-бухгалтера та розширення його прав та обов'язків активно сприятиме правильному та якісному вирішенню справ щодо адміністративних правопорушень. Тому подальших наукових досліджень потребують питання, які стосуються теоретико-прикладних аспектів та ролі судово-бухгалтерської експертизи під час судових проваджень у справах про адміністративні правопорушення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : МАУП, 2007. 488 с.
2. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза. Київ : Видавнича компанія "Воля", 2004. 656 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. ; Ірпін'я : ВТФ "Перун", 2009. 1736 с.
4. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
5. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія. Київ : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2012. 454 с.
6. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. 4-ге вид., доп. та перероб. Київ : Атіка, 2003. 592 с.
7. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2003. 202 с.
8. Перезовова І. В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3(8). С. 97–105.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.
11. Разборська О. О., Смець В. В. Роль судово-бухгалтерської експертизи у вирішенні криміналь-

них та цивільних справ. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2014. Вип. III (55). С. 309-317.

12. Романів С. Р., Голяш І. Д. Основні напрями вдосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 796-802.

13. Стельмах Н. Є. Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи в ринкових умовах господарювання. *Облік і фінанси*. 2014. № 4 (66). С. 64-68.

14. Федчишина В. В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи. *Фінансове право*. 2016. № 1(35). С. 38-42.

15. Юридична енциклопедія: в 6 томах. 2 том: Д-Й. Довідкове видання / ред. Ю. С. Шемшученко [та ін.]. Київ : "Українська енциклопедія" імені М. П. Бажана, 1999. 744 с.

REFERENCES

1. Bazas', M. F. (2007), *Teoretyko-metodolohichni zasady sudovo-bukhhalters'koi ekspertyzy : navchal'nyj posibnyk dlia studentiv vyschkykh navchal'nykh zakladiv*, MAUP, Kyiv.

2. Bilukha, M. T. (2004), *Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza*, Vydavnycha kompaniia "Volia", Kyiv.

3. Velykyj tlumachnyj slovnyk suchasnoi ukrains'koi movy, uklad. i holov. red. V. T. Busel (2009), VTF "Perun", Irpin'.

4. Instruktisiia pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen': zatverdzhena nakazom Ministerstva iustytzii Ukrainy vid 08.10.1998 r. № 53/5, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/z0705-98>.

5. Zhuk, V. M. (2012), *Bukhhalters'kyj oblik: shliakhy vyrishennia problem praktyky i nauky : monohrafiia*, NNTs "Instytut aharnoi ekonomiky", Kyiv.

6. Kamlyk, M. I. (2003), *Sudova bukhhalteriia : pidruchnyk*. 4-te vyd., dop. ta pererob., Atika, Kyiv.

7. Muminova-Savina, H. H. (2003), *Sudovo-bukhhalters'ka ekspertyza : navch. posibnyk*, KNEU, Kyiv.

8. Perevozova, I. V. (2003), *Ekonomichna ekspertyza iak spetsyfichna haluz' znan'*, *Ekonomika: realii chasu*, 2013, No. 3(8), pp. 97-105.

9. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Pro sudovu ekspertyzu: Zakon Ukrainy vid 25.02.1994 r. № 4038-KhII, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/1618-15>.

11. Razbors'ka, O. O. and Yemets', V. V. (2014), *Rol' sudovo-bukhhalters'koi ekspertyzy u vyrishenni kryminal'nykh ta tsyvil'nykh sprav*, *Bukhhalters'kyj oblik, analiz i audyt*, vyp. III (55), pp. 309-317.

12. Romaniv, S. R. and Holiash, I. D. (2017), *Osnovnii napriamy vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy v Ukraini*, *Ekonomika i suspil'stvo*, No. 10, pp. 796-802.

13. Stel'makh, N. Ye. (2014), *Ekonomiko-pravova sutnist' sudovo-bukhhalters'koi ekspertyzy v rynkovykh umovakh hospodariuvannia*, *Oblik i finansy*, No. 4 (66), pp. 64-68.

14. Fedchyshyna, V. V. (2016), *Schodo okremykh aspektiv podatkovoi ekspertyzy*, *Finansove pravo*, No. 1(35), pp. 38-42.

15. Yurydychna entsyklopediia: v 6 tomakh. 2 tom: D-J. Dovidkove vydannia (1999), red. Yu. S. Shemshuchenko [ta in.], "Ukrains'ka entsyklopediia" imeni M. P. Bazhana, Kyiv.

Стаття надійшла до редакції 24 квітня 2022 року