

## ВИКОРИСТАННЯ ВИСНОВКУ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК ДОКАЗУ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ УКРАЇНИ

### USE OF CONCLUSION OF LEGAL ACCOUNTING EXPERTISE AS EVIDENCE IN THE CRIMINAL PROCESS OF UKRAINE

Линник О.В., к.ю.н., доцент,  
доцент кафедри кримінального процесу та криміналістики  
Університет державної фіскальної служби України

Стаття присвячена висвітленню одного з актуальних питань кримінального процесу щодо використання висновку судово-бухгалтерської експертизи як доказу у кримінальному провадженні. Документальні сліди злочину пов'язані з перетвореннями на рівні первинної реєстрації операцій, що мають відображення в бухгалтерських та інших документах. До облікових слідів відносять зміни економічних показників на рівні документів бухгалтерського обліку. Під економічними слідами розуміють викривлення або інші перетворення економічної інформації, що характеризує господарську діяльність певного об'єкта, викликані впливом події злочину як на власне господарську діяльність, так і на якість її відображення в системі економічної інформації. Про ознаки таких слідів можуть свідчити невідповідності між первинними документами чи різними екземплярами одного документа, між первинними документами і реальною господарською діяльністю, між первинними документами і обліком, між даними обліку і звітності, між даними в системі звітних економічних показників.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає дослідження експертом документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, дослідження документів економічної діяльності підприємств і організацій, документів, що відображають проведення фінансово-кредитних операцій тощо. До завдань цієї експертизи відносять документальне обґрунтування: розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення; правильності оформлення операцій з отримання, збереження, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, надання послуг; відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів; відображення в обліку операцій з нарахування і виплати заробітної плати та інших виплат; економічних збитків, понесених підприємством унаслідок несумлінного виконання договірних зобов'язань; встановлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку валових доходів і витрат з фінансово-господарських операцій, які підлягають оподаткуванню податком на прибуток, відображення в податковому обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту по ПДВ та низку інших завдань, розв'язання яких дає можливість встановлення факту злочину, визначення кола осіб, причетних до його вчинення, та обставин, що сприяли скоєнню злочину.

**Ключові слова:** судово-бухгалтерська експертиза, висновок експерта, доказ, доказування, кримінальне провадження, кримінальний процес, допустимість доказів, достатність доказів, належність доказів.

The article is dedicated to highlighting one of the most urgent issues in criminal proceedings regarding the use of forensic accounting expertise as evidence in criminal proceedings. Documentary traces of crime are associated with changes at the primary level of transactions recorded in accounting and other documents. Accounting records include changes in economic indicators at the level of accounting documents. Economic trace refers to the distortion or other transformation of economic information that characterizes the economic activity of a particular object, caused by the impact of the crime event on both its own economic activity and the quality of its reflection in the economic information system. Signs of such traces may be evidenced by discrepancies between primary documents or different copies of a single document, between primary documents and actual business activities, between primary documents and accounting, between accounting and reporting data, between data in the reporting economic indicators.

Carrying out forensic accounting involves examination of expert documents of accounting, tax accounting and reporting, research of documents of economic activity of enterprises and organizations, documents reflecting the conduct of financial and credit operations, etc. The tasks of this examination include documentary justification: the size of the shortage or excess of inventory and cash, the period and place of their formation; the correctness of the execution of operations to obtain, save, manufacture, sale of inventory, fixed assets, services; recording in accounting of funds, securities; recording of operations on accrual and payment of wages and other payments; economic losses incurred by the enterprise as a result of the breach of contractual obligations; establishment of compliance with the current legislation the reflection in the tax accounting of gross income and expenses on financial and economic transactions that are subject to income tax, the reflection in the tax accounting of tax liabilities and tax credit for VAT and a number of other tasks, the solution of which allows to establish the facts of the crime, the identification of the persons involved in the commission of the crime and the circumstances that contributed to the commission of the crime.

**Key words:** forensic accounting expertise, expert opinion, evidence, proving, criminal proceedings, admissibility of the evidence, sufficiency of the evidence, appropriateness of the evidence.

Відповідно до ч. 1 ст. 84 Кримінального процесуального кодексу (далі – КПК) України доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у передбаченому порядку, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню. А в ч. 2 цієї статті передбачено вичерпний перелік джерел доказів, серед яких є й висновок експерта [1].

Висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи. Кожна сторона кримінального провадження має право надати суду висновок експерта, який ґрунтується на його наукових, технічних або інших спеціальних знаннях.

Крім того, висновок має ґрунтуватися на відомостях, які експерт сприймав безпосередньо або вони стали йому відомі під час дослідження матеріалів, що були надані для

проведення дослідження. Експерт дає висновок від свого імені і несе за нього особисту відповідальність. А запитання, які ставляться експертові, та його висновок щодо них не можуть виходити за межі спеціальних знань експерта [1].

У судовій та слідчій практиці широко застосовуються різні експертизи, однак, на нашу думку, для успішного вирішення економічних злочинів залучають саме експертів-бухгалтерів.

Судово-бухгалтерська експертиза може бути проведена за ініціативою однієї зі сторін або за призначенням суду, або за ухвалою слідчих органів. Судово-бухгалтерська експертиза, яка здійснюється за рішенням судових органів або слідчих органів, призначається з метою перевірки документальної ревізії, якщо ці висновки сумнівні. Ця експертиза здійснюється у процесуально-правовій формі, забезпечує отримання доказів і використання експертних знань у сфері бухгалтерського обліку під час вивчення достовірності господарських операцій. Експертиза, яка проводиться за ініціативою однієї зі сторін судо-

вого процесу, призначається для перевірки документів, що підлягають експертизі, та добровільно надаються ініціаторами експертизи, призначається за ухвалою відповідного суду [2, с. 311].

Варто зазначити, що значення судово-бухгалтерської експертизи у вирішенні податкових та фінансових правопорушень є досить важливим, оскільки аудиторська перевірка не дає бажаних результатів уникнення цих злочинів. Натепер можливості і здатність скоєння економічних правопорушень щораз збільшуються, а тому виникає питання удосконалення методів боротьби з ними.

Призначення судово-бухгалтерської експертизи має бути гарантією повноти, всебічності й об'єктивності дослідження фактичного стану та обставин у справі, яка розглядається в господарському суді. Аналіз практики експертних досліджень показує, що потреба в судово-бухгалтерській експертизі під час розслідування кримінальних справ із розкрадання коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних виробничих засобів з кожним роком зростає [2, с. 312].

Крім того, на нашу думку, слід погодитись з деякими науковцями, які стверджують, що як механізм захисту громадян та юридичних осіб судово-бухгалтерська експертиза виконує такі функції:

- документальної обґрунтованості недостачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди;

- правильності нарахування витрат відповідно до змін, що відбуваються у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у звіті про фінансові результати, різноманітній податковій звітності;

- правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;

- відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності;

- встановлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимоги нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і контролю;

- документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів тощо [2, с. 315].

З огляду на те, що інформація про господарські операції, які задокументовані та вартісно оцінені, підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, то під час розгляду правопорушень економічного напрямку об'єктом дослідження виступають саме дані бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підлягають дослідженню з точки зору виявлення слідів протиправної діяльності та отримання інформації про відхилення в діяльності підприємства. Після відображення викривлених даних первинних документів в облікових регістрах та звітності можна говорити про наявність ознак правопорушень у всій системі бухгалтерського обліку. Отже, облікова система є джерелом інформації про вчинення суб'єктами господарювання правопорушень економічного характеру [3, с. 65].

На нашу думку, слід також зазначити, що під час розгляду правопорушень економічного напрямку знаходить застосування така функція бухгалтерського обліку, як правовий захист суб'єктів господарювання. Вона реалізується шляхом документального оформлення матеріальної відповідальності та правильного документального оформлення кожної господарської операції. Ця функція в правохоронній та судовій практиці є юридичним забезпеченням господарських відносин, що сприяє захисту інтересів суб'єктів господарювання. Н.М. Малога зазначає, що кожна господарська операція виступає юридичним актом, що включає зобов'язання і права особи, яка отримала щось [4, с. 115].

Отже, судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами досудового розслідування чи суду [5, с. 38].

А метою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим або судом є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. У цьому разі судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від необґрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у господарських спорах [3, с. 67].

Методичні прийоми та методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства включають:

- 1) розрахунково-аналітичні (економічний аналіз; аналітичні та статистичні розрахунки; економіко-математичні);

- 2) документальні (відповідність відображених операцій вимогам чинного законодавства; формальна й арифметична перевірка документів, в яких відображається здійснення господарських операцій, регістрів аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності; зустрічна перевірка документів; логічний контроль правильності відображення взаємозв'язаних операцій тощо);

- 3) органолептичні (контрольні заміри робіт; технологічні експертизи; суцільні (безперервні) спостереження тощо);

- 4) прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертизи (аналітичне групування доказів; групування проміжних результатів експертизи; узагальнення результатів дослідження та складання висновку експерта; розробка пропозицій з профілактики правопорушень; вручення висновку бухгалтера-експерта правоохоронним органам; реалізація пропозицій із профілактики правопорушень; реалізація результатів експертизи у суді) [6, с. 17].

На нашу думку, необхідність судово-бухгалтерської експертизи також зумовлена тим, що слідчі часто зазнають труднощів у виявленні викривлення фактів економічної діяльності підприємства і порушень фінансової дисципліни, що викликали матеріальні збитки для підприємства.

Важливим завершенням здійснення судово-бухгалтерської експертизи є кваліфікований висновок експерта-бухгалтера, який сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Судово-бухгалтерська експертиза виступає формою контролю обґрунтованості проведених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження даних іншої інформації, представленої сторонами для встановлення фактичних відомостей господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза не є формою економічного контролю в чистому вигляді, її мета є формою використання спеціальних знань у судочинстві, регламентованих процесуальним законодавством. Підставою для призначення судово-бухгалтерської експертизи є такі обставини провадження, для правильної оцінки яких слідчим або судом необхідний висновок експерта-бухгалтера [7, с. 91].

Критерії оцінювання експертів результатів дослідження в судовій експертизі зумовлюють істинність в аргументації доказів. Оцінювання об'єктів дослідження судовим експертом проводиться на предмет встановлення їх конкретних властивостей та ознак відповідно до уявлень, які сформулювалися у нього раніше в результаті спеціальної підготовки та професійної діяльності.

Питання, які поставлені перед експертом, вирішуються відповідно до системи певних правил (алгоритму)

вирішення завдання конкретного експертного дослідження, що зафіксовані в методиці експертизи або створені експертом особисто. Результатом цього процесу і є висновок експерта.

Об'єктивність оцінювання виявлених ознак та вірогідність висновку забезпечується поряд з науковою компетенцією та всебічним глибоко проведеним дослідженням ще й тим, що експерта попереджають про кримінальну відповідальність за надання навмисно хибного висновку. Під час здійснення експертизи внутрішнє переконання експерта виступає як суб'єктивний результат його психічної діяльності щодо оцінювання об'єктивних ознак. Вплив суб'єктивних чинників на висновок експерта узгоджується і з поглядами діалектики на природу пізнання [8, с. 66].

Як нами вже зазначалося раніше, висновок експерта є індивідуальним джерелом доказів, яке базується на основі використання експертом спеціальних знань, наукових та технічних засобів і методів у галузі, що стосується питань експертизи.

У висновку експерта має бути зазначено: 1) коли, де, ким (ім'я, освіта, спеціальність, свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта, стаж експертної роботи, науковий ступінь, вчене звання, посада експерта) та на якій підставі була проведена експертиза; 2) місце і час проведення експертизи; 3) хто був присутній під час проведення експертизи; 4) перелік питань, що були постановлені експертові; 5) опис отриманих експертом матеріалів та які матеріали було використано експертом; 6) докладний опис проведених досліджень, у тому числі методи, застосовані у дослідженні, отримані результати та їх експертна оцінка; 7) обґрунтовані відповіді на кожне поставлене питання [1].

Під час оцінки висновку експерта треба з'ясувати: чи було додержано вимог законодавства під час призначення та проведення експертизи; чи не було обставин, які виключали участь; компетентність експерта і чи не вийшов він за межі своїх повноважень; достатність поданих експертів об'єктів дослідження; повноту відповідей на поставлені питання та їх відповідність іншим фактичним даним; узгодженість дослідницької частини та підсумкового висновку експертизи; обґрунтованість висновку експерта та його узгодженість з іншими матеріалами кримінального провадження [9, с. 267].

Висновок експерта не може оцінюватись окремо від інших доказів, отриманих у результаті проведення розслідування кримінального провадження слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій. Саме після оцінки всіх доказів у сукупності можливо встановити

обґрунтованість та достовірність висновку експерта. Слідчий чи прокурор можуть зробити висновки щодо отриманих матеріалів у кримінальному провадженні (документів, речей), але без використання спеціальних знань неможливо такі роздуми закріпити як докази.

Потрібно зазначити, що у висновку експерта обов'язково має бути зазначено, що експерта попереджено про відповідальність за завідомо неправдивий висновок та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків. Якщо під час проведення експертизи будуть виявлені відомості, які мають значення для кримінального провадження і з приводу яких не ставилися питання, експерт має право зазначити про це у своєму висновку [10].

Отже, на основі проведених досліджень можна зробити висновок, що важливим засобом збирання доказів у кримінальних провадженнях економічного спрямування є судово-бухгалтерська експертиза. Кваліфікований висновок експерта-бухгалтера сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення. Судово-бухгалтерська експертиза виступає формою контролю обґрунтованості проведених раніше ревізій, перевірок, аудиту, а також підтвердження даних іншої інформації, представленої сторонами для встановлення фактичних відомостей господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза не є формою економічного контролю в чистому вигляді, її мета є формою використання спеціальних знань у судочинстві, регламентованих процесуальним законодавством. Підставою для призначення судово-бухгалтерської експертизи є такі обставини провадження, для правильної оцінки яких слідчим або судом необхідний висновок експерта-бухгалтера.

Загальна місія судово-бухгалтерської експертизи – довести або спростувати, чи належать до сфери економічної діяльності обставини, які, як правило, виражаються в заподіянні великої шкоди громадянам, організаціям або державі або пов'язані з отриманням доходу у великому розмірі. При цьому в ході експертизи встановлюється не стільки розмір цього збитку або доходу, скільки невідповідність між відображеними в документах економічними даними.

І тому саме висновок експерта може відобразити реальну документальну картину вчинення економічного правопорушення (злочину), та в обґрунтуванні можна знайти інформацію щодо вчинення або невчинення певної дії. Важливо, щоб висновок відповідав не тільки процесуальним вимогам, а й містив правдиві відомості. Саме в такому разі суд зможе прийняти доказ та посилатись на нього під час винесення рішення.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення: 29.03.2020).
2. Разборська О.О., Ємець В.В. Роль судово-бухгалтерської експертизи у вирішенні кримінальних та цивільних справ. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2014. Вип. 3. С. 309–317.
3. Стельмах Н.Є. Економіко-правова сутність судово-бухгалтерської експертизи в ринкових умовах господарювання. *Облік і фінанси*. 2014. № 4. С. 64–68.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
5. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2003. 202 с.
6. Крот Ю.М. Особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2012. Вип. 30 (1). С. 15–19.
7. Соболева І.В., Бібікова А.В., Басова Ю.В. Проведення судово-бухгалтерської експертизи в економічній сфері України в сучасних умовах. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки*. 2018. № 1. С. 89–92.
8. Разборська О.О., Ярова Ю.Ю. Оцінка результатів дослідження та формулювання висновку експертом-бухгалтером. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2011. Вип. 28 (1). С. 63–66.
9. Муляр Г.В., Ховпун О.С. Використання висновків експерта як доказів під час розслідування економічних злочинів. *Часопис Київського університету права*. 2018. № 4. С. 265–269.