

## РОЗДІЛ 9

# КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ТА КРИМІНАЛІСТИКА; СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА; ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 343.983

DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2019-5/66>

### ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАКТИКИ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ

### PROBLEMS OF PRACTICE OF CONDUCTING ECONOMIC EXPERT RESEARCHES

Богомолова О.С., судовий експерт  
відділу економічних досліджень

*Харківський державний науково-дослідний експертно-криміналістичний центр МВС України*

Досліджено послідовність організації судово-економічної експертизи в Україні. Показано основні тенденції її розвитку та проблеми, які потребують вирішення. Проведено аналіз нормативно-правової бази регулювання діяльності експерта в Україні з метою наведення нормативно-правової бази у відповідність до потреб суб'єктів судово-економічної експертизи. При вирішенні завдань під час проведення судових економічних експертиз наголошується на важливості своєчасності та повноти надання необхідних бухгалтерських та фінансових документів, на яких безпосередньо базується висновок експерта. Об'єкти поділяються на групи залежно від характеру надісланих матеріалів для криміналістичних досліджень. Також відзначається важливість систематизації та групування матеріалів, поданих для судово-економічних досліджень за хронологією. Окреслено деякі проблемні питання щодо практики проведення судово-економічної експертизи. Визначено приблизне коло питань, які вирішуються органами досудового слідства та судом для вирішення економічної експертизи. Запропоновано шляхи вдосконалення проведення судово-економічної експертизи для вирішення актуальних проблем. Сформовано основу для проведення незалежної, кваліфікованої та об'єктивної економічної експертизи, спрямованої на максимальне використання наукових та практичних досягнень. Наведено перелік завдань, що не є завданням економічної експертизи. Вказується вплив якісно проведеного аудиту на результат, надійність та обґрунтованість думки експертів.

**Ключові слова:** спеціальні знання, бухгалтерський облік, матеріальні збитки, ревізія, ревізійні дії, метод документальної перевірки та зіставлення, інспектування, господарські операції, зведені регістри, податковий облік, державний аудит, судово-економічна експертиза, бухгалтерські та фінансові документи.

The sequence of organization of forensic-economic examination in Ukraine is examined. The main tendencies of its development and problems that need solution are showed. Performed analysis of the regulatory framework for regulation of activity of expert in Ukraine in order to bring regulatory framework in line with the needs of the subjects of forensic-economic examination.

In solving problems in the course of judicial economic examinations, the importance of timeliness and completeness of providing the necessary accounting and financial documents on which the expert's opinion is directly based is emphasized. Objects are divided into groups, depending on the nature of the materials sent for forensic research. The importance of systematizing and grouping the materials submitted for forensic economic research by chronology is also noted.

Some problematic issues on the practice of conducting forensic economic expertise are outlined. The approximate range of issues, which the bodies of pre-trial investigation and court, are made for the decision of economic examination are determined. The ways of improvement of conducting of forensic economic expertise for solving of actual problems are offered. The basis for conducting an independent, qualified and objective economic examination aimed at maximizing the use of scientific and practical achievements has been formed. The list of tasks that are not the task of economic expertise is given. The influence of qualitatively conducted audit on the result, reliability and validity of expert opinion is indicated.

**Key words:** special knowledge, accounting, material damage, revision, audit actions, method of documentary verification, inspection, business operations, consolidated registers, tax accounting forensic, economic examination, state audit, accounting and financial documents.

**Постановка проблеми.** У сучасній практиці проведення судових експертиз у галузі економічних досліджень існують значні проблеми, що спричинені недосконалістю формувань положень нормативно-правових актів, наявністю колізій у правовому регулюванні окремих сфер господарської діяльності, що призводить до неоднакового тлумачення та застосування норм нормативних актів. Названі фактори призводять до численних помилок у практиці призначення судових економічних експертиз і є причиною затягування строків розслідування кримінальних проваджень, отримання негативного результату експертизи тощо. Це вимагає здійснення наукового аналізу сучасних проблем, що виникають у діяльності з призначення і проведення судово-економічної експертизи, та формування рекомендацій щодо їх вирішення.

**Результати аналізу наукових публікацій.** Окремі питання теорії, організації та методики судово-бухгалтерської експертизи знайшли відображення у працях вітчизняних учених: М.Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, М.І. Камлика, В.О. Шевчука та ін. [2]. Проте, не применшуючи важливості виконаної вченими роботи та отриманих ними

результатів, необхідно зазначити, що специфіка галузевих умов господарювання, процеси адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до вітчизняного бухгалтерського обліку ще не знайшли свого відображення в практиці судової експертизи, а також у науковій літературі, присвяченій питанням економічної експертизи.

**Метою** дослідження є з'ясування та окреслення основних проблем, які стосуються практики проведення економічної експертизи в сучасних умовах, та пошук шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** За процесуальними вимогами, відповідно до статті 69 п. 4 Кримінального процесуального кодексу України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI [3], експерт не має права за власною ініціативою збирати матеріали (вибирати вихідні дані) для проведення експертизи.

Спеціальні знання – це знання не загальновідомі, не загальнодоступні, які не мають масового поширення, це знання, якими володіє обмежене коло спеціалістів [1, с. 91].

Судово-економічні експертизи являють собою окремий клас експертних досліджень, об'єднаних спільністю

знань економічних наук. Грунтуючись на спеціальних знаннях, у процесі проведення судово-економічних експертиз експерти можуть установити й оцінити ознаки викривлень економічної (бухгалтерської) інформації, визначити економічні наслідки таких фактів, у тому числі виявити ступінь їх впливу на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Ефективність проведення економічної експертизи багато в чому залежить від правильного розуміння ініціатором можливостей даного виду експертизи, меж спеціальних знань експерта-економіста і кола вирішуваних питань.

Не слід призначати економічну експертизу, якщо для вирішення того чи іншого питання ініціатору досить оглянути й долучити до справи якісь бухгалтерські документи або допитати свідка, або просто ознайомитися з відповідним нормативним документом, що регулює питання, які його цікавлять.

Слід підкреслити, що виключно важливе значення має своєчасне і повне вилучення у суб'єктів підприємницької діяльності всіх необхідних бухгалтерських і фінансових документів, що відображують господарські операції, які цікавлять слідство, оскільки висновки експерта обґрунтовуються бухгалтерськими документами (первинними документами та обліковими регістрами).

До безпосередніх об'єктів економічної експертизи, на яких ґрунтується висновок експерта, відносяться:

- первинні та зведені бухгалтерські документи (прибутково-видаткові накладні, ордери, звіти матеріально-відповідальних осіб, накопичувальні та оборотні відомості);
- облікові регістри (картки або книги матеріального обліку, касові книги, журнали-ордери, відомості, головна книга);
- звітність (квартальні та річні бухгалтерські баланси з додатками, статистична звітність);
- інвентаризаційні описи та порівняльні відомості, акти інвентаризації.

Таким чином, об'єктом судово-економічних експертиз є документальні дані – носії економічної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Виходячи з цього, поза рамками проведення економічної експертизи знаходиться вирішення таких задач:

- відновлення обліку, проведення виїзних зустрічних перевірок, інвентаризації, контрольних обмірів обсягів виконаних робіт, ревізій суб'єктів підприємницької діяльності;
- проведення рахункових робіт, де не потрібні спеціальні знання експерта-економіста, а саме: в постановці та веденні обліку, складанні фінансової та податкової звітності, оцінці фінансового стану суб'єкта підприємницької діяльності і т.п.;
- встановлення обґрунтованості, правильності складання і реальності виконання бізнес-планів суб'єктів підприємницької діяльності;
- визначення ринкової вартості рухомого і нерухомого майна;
- встановлення за первинними бухгалтерськими документами окремих фактів, обставин, які для їх виявлення та визначення не вимагають спеціальних знань;
- систематизація та впорядкування бухгалтерських і фінансових документів, вилучених у ході слідчих дій;
- з'ясування інших обставин і фактів, що не входять у компетенцію експерта.

Виходячи з характеру матеріалів, що направляються на дослідження, об'єкти економічної експертизи можна розділити на дві групи.

Перша група – це бухгалтерські та фінансові документи, в яких відображується фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, в тому числі первинні облікові документи, зведені регістри бухгалтерського обліку, форми бухгалтерської звітності,

інвентаризаційні відомості, договори, кошториси витрат, виробничі й фінансові плани тощо.

До другої групи належать інші матеріали справи, до яких відносяться документи, що визначають порядок проведення господарських і фінансових операцій, в тому числі внутрішні локальні нормативні документи, акти документальних ревізій і перевірок, різні довідки, протоколи слідчих дій та судових засідань, свідчення обвинувачуваних, свідків і потерпілих, висновки експертів інших спеціалізацій, рішення (або ухвали) суду.

Слід також зазначити, що всі необхідні для дослідження матеріали повинні подаватися на експертизу систематизованими і згрупованими за призначенням у хронологічному порядку, а матеріали провадження – пронумерованими і підшитими та повинні містити опис. Однак на практиці слідчі не в повній мірі дотримуються даних вимог, направляють матеріали не тільки не згрупованими, але й не пронумерованими.

Це значно ускладнює роботу експерта, не дозволяє йому робити у своєму висновку посилання на конкретні документи, вказуючи їх розташування у відповідних томах провадження. З цієї ж причини експертом витрачається додатковий час на вивчення представлених матеріалів і проведення досліджень. Більш того, часто на етапі підготовки об'єктів для експертизи ініціатори досить часто допускають непоправні помилки, пов'язані з долученням до справи не всіх необхідних документів, які характеризують конкретну фінансово-економічну операцію, а тільки окремих фрагментів документального підтвердження майнових злочинів.

Разом із документами про призначення (або залучення експерта) експертизи, експерту слід надавати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, а саме вихідні дані для вирішення поставлених питань. Якщо призначено експертизу на перевірку висновків акту ревізії, водночас у документі про призначення експертизи (ухвалі, постанові про залучення експерта) необхідно зазначити, які висновки і з яких причин викликають сумнів або суперечать іншим матеріалам провадження, або їх необхідно підтвердити чи спростувати.

Дотримання основних рекомендацій і правил у разі призначення економічних експертиз, ділові контакти слідчих з експертами на стадії підготовки відповідних постанов, своєчасне задоволення клопотань про надання необхідних матеріалів сприятимуть більш раціональному використанню робочого часу експерта, поліпшенню якості досліджень і формулюванню об'єктивних висновків з поставлених питань.

Методика судово-економічної експертизи являє собою сукупність методів, способів та прийомів вирішення завдань, які поставлені слідчими органами чи судом перед експертом. Отже, саме запитання, поставлені ініціатором, визначають методику судово-економічної експертизи. Крім того, суттєвий вплив на методику дослідження експерта-економіста чинять надані експерту матеріали справи, за якою призначена судово-економічна експертиза, та процесуальні межі дій експерта-економіста [5].

Наприклад, із постанови про призначення судової економічної експертизи відомо, що Особа обвинувачується в скоєнні посадовою особою дій, які виходять за межі її повноважень і які спричинили шкоду інтересам суспільства і держави, які охороняються законом, що виразилося у витраті бюджетних коштів посадовою особою одержувача бюджетних коштів на цілі, які не відповідають умовам їх отримання, у великому розмірі.

Питання, які ставляться на вирішення судово-економічної експертизи, повинні бути ясно й чітко викладеними та логічно пов'язаними між собою, що виключає неоднозначне тлумачення, а головне – бути істотними для провадження і носити змістовне навантаження, яке б не підштовхувало експерта до виходу за межі своїх спеціальних знань.

Поза межами спеціальних знань експертів-економістів є питання, що носять ревізійний характер та питання щодо визначення матеріальних збитків, причинених діями посадових осіб.

Як свідчить практика судово-економічної експертизи, органами слідства та суду на проведення експертизи досить часто виносяться питання щодо визначення збитків у їх юридичному сенсі, наприклад: *«Чи завдано внаслідок допущених порушень діями посадових осіб матеріальної шкоди (збитків) підприємству?»*.

Відповідь на такі питання потребує надати оцінку дій (бездіяльності) посадових осіб, і питання, викладені в такому змісті, знаходяться поза межами компетенції експерта-економіста, тому що є правовим питанням, яке повинно вирішуватися слідством або судом на підставі аналізу фактичних обставин справи та нормативно-правових актів. Відповідно до пункту 1 статті 242 КПК України [3] не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права.

В основу юридичного тлумачення збитків закладено підстави виникнення збитків: це протиправні дії певних осіб, а з економічного погляду поняття збитків пов'язано з матеріальними, фінансовими та майновими втратами або з втратами, понесеними з погіршенням якості майна, перевищенням витрат над прибутком, доходом підприємства чи організації, незалежно з яких причин вони виникли. Економічні збитки можуть виникнути і в результаті спричинення (завдання) посадовими особами правомірних дій, та не всі збитки підлягають відшкодуванню.

Методикою вирішення судово-економічної експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків [5, с. 9] передбачено: *«У разі проведення дослідження з питань, що потребують встановлення розміру нанесеної шкоди, експерт-економіст повинен визначати лише економічну сторону шкоди, тобто розмір втрат, нанесених потерпілій особі, незалежно від підстав їх виникнення»*.

На практиці нерідкі випадки, коли ініціаторами на вирішення судової економічної експертизи ставляться такі питання:

– *Чи завдано матеріальну шкоду фізичній особі, підприємству, організації від нестачі, псування, знищення майна чи загибелі майна в результаті страйків, національних конфліктів, стихійного лиха?*

– *Чи завдано матеріальну шкоду підприємству, організації від реалізації товарів, робіт, послуг за завищеними цінами або за заниженими цінами?*

– *Чи є факти нецільового витрачання бюджетних коштів посадовою особою за період 2018–2019 років, якщо так, то в якій сумі, на які цілі і яким способом здійснено нецільове витрачання бюджетних коштів?*

– *Чи підтверджуються документально висновки ревізії в частині нецільового витрачання посадовою особою бюджетних коштів, виділених як субсидії на загальну суму 500 000 гривень?*

– *Яким чином були витрачені зазначені кошти? На підставі чийх розпоряджень здійснювалося витрачання зазначених коштів? Чи були допущені порушення під час їх витрачання?*

Питання про нецільовий характер витрачання бюджетних коштів є питанням про неправомірність дій щодо витрачання бюджетних коштів, тобто питанням правового характеру, і відповідь на таке питання знаходиться за межами спеціальних знань судового експерта.

Нецільове витрачання бюджетних коштів встановлюється з урахуванням усіх наявних у справі доказів, а отже, вирішення питання про нецільове (неправомірне) витрачання бюджетних коштів є прерогативою слідства і суду.

Натомість слід враховувати, що до спеціальних знань судового експерта відносяться такі питання:

Чи дотримані умови витрачання бюджетних коштів, установлені діючими нормативними актами? Які умови

витрачання бюджетних коштів, що передбачені діючими нормативними актами, порушені? Який механізм порушень?

Чи підтверджуються висновки акту ревізії (вказати номер) у частині або в цілому (вказати саме висновки акту ревізії) і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, або непереконливо обгрунтовані тощо)?

Не є завданням економічної експертизи вирішення таких задач [4]:

– відновлення обліку, проведення виїзних зустрічних перевірок, інвентаризації, контрольних обмірів обсягів виконаних робіт, ревізій суб'єктів підприємницької діяльності;

– проведення рахункових робіт, де не потрібні спеціальні знання експерта-економіста, а саме: в постановці і веденні обліку, складанні фінансової та податкової звітності, оцінці фінансового стану суб'єкта підприємницької діяльності і т.п.;

– встановлення обгрунтованості, правильності складання і реальності виконання бізнес-планів суб'єктів підприємницької діяльності;

– визначення ринкової вартості рухомого і нерухомого майна;

– встановлення за первинними бухгалтерськими документами окремих фактів, обставин, які для їх виявлення та визначення не вимагають спеціальних знань;

– систематизація та впорядкування бухгалтерських і фінансових документів, вилучених у ході слідчих дій;

– з'ясування інших обставин і фактів, що не входять до спеціальних знань експерта.

Досить часто судово-слідчими органами перед судовими експертами питання ставляться «за певних умов», добутих у ході розслідування провадження. Мається на увазі не врахування висновків інших видів судових експертиз, а питання поставлені таким чином, що умова не носить конкретного характеру, штовхає експерта до дій оціночного характеру та є виходом експерта за межі своїх спеціальних знань.

Відповідно до основ судової економічної експертизи [2] умови повинні бути чітко визначеними та відповідно обгрунтованими в мотивувальній частині постанов, ухвал судово-слідчих органів. Експерт проводить дослідження виключно на науковій та практичній основі в межах своєї спеціалізації.

Інспектування (ревізії) – форма державного фінансового контролю через здійснення державного фінансового аудиту, яка є головним завданням Державної аудиторської служби України. Положенням про державну аудиторську службу визначено [6], що Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Основними завданнями Держаудитслужби є забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Якісно проведена ревізія впливає на чітке документування процесу розслідування, на результати економічної експертизи та в кінцевому підсумку забезпечує достовірність і обгрунтованість експертного висновку з урахуванням усіх факторів, які впливають на результати його дослідження.

**Висновки.** Бухгалтерський облік, що покликаний служити потужним знаряддям контролю, протидії та

запобігання незаконних дій у сфері економіки, у деяких випадках перетворюється на таке ж потужне знаряддя для приховування порушень та злочинних діянь. Тому важливим для встановлення істини по справі є професійне та процесуально обґрунтоване збирання доказів, одним з яких є і судова економічна експертиза.

Вищенаведені проблеми для свого вирішення потребують:

Розширення методологічної бази проведення економічної експертизи (експертних досліджень);

Доопрацювання та удосконалення чинного законодав-

ства як у частині загальних положень про застосування економічної експертизи в процесі досудового розслідування кримінальних проваджень, так і в частині правового регулювання здійснення економічної експертизи;

Розроблення конкретних інструктивних матеріалів та методичних рекомендацій з метою подолання проблем призначення, проведення та оформлення результатів економічних експертиз.

Це важливо для подальшого розвитку загальної та прикладної теорії економічної експертизи, для аналізу і вдосконалення діючої практики.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Шиканов В.И. Актуальные вопросы криминального судопроизводства и криминалистики в условиях современного научно-технического прогресса. Иркутск : гос. ун-т, 1978. 190 с.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник для студентів вузів ; ред. Т.В. Микитенко. Київ : Воля, 2004. 653 с.
3. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квітня 2012 р. № 4651-V.
4. Водоп'ян Н.Ф. Основні вимоги щодо призначення та проведення судово-економічної експертизи. *Криміналістика і судебна експертиза*. 2013. Вип. 58. С. 488–498.
5. Методика вирішення судово-економічною експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків. М-во юстиції України. *КНДІСЕ*. Київ, 2004.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положення про Державну аудиторську службу України» від 03 лютого 2016 р.