

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних. Серед них особливе місце належить процесу слідства, у ході якого для з'ясування всіх обставин справи економічного напрямку, характерним є призначення судово-бухгалтерської експертизи. Її проведення вимагає від експерта-бухгалтера застосування високопрофесійних знань у сферах бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу, які одночасно є спеціальними – невластивними для слідчого або суду. Спеціалізація цих знань для правоохоронних органів насамперед полягає в умінні вивчити бухгалтерську інформацію, об'єктивно оцінити її на предмет законності та достовірності, розпізнати в ній ознаки протиправної діяльності або відсутності протиправних дій. Застосування експертом такого комплексу знань надає можливість правоохоронним органам або суду зрозуміти бухгалтерську інформацію та найбільш повно використати її для справедливого вирішення господарських справ.

Незаперечно важливою є реалізація економічних знань відповідно до завдань слідства та потреб правоохоронних органів при розгляді господарських спорів. Це в свою чергу вимагає чітких дій як у власній діяльності експерта, так і в його взаємодії з іншими особами. Відповідно в умовах різноманітності видів і матеріалів справ, що розслідуються, актуальності набуває питання організації судово-бухгалтерської експертизи в цілому та діяльності експерта-бухгалтера в процесі експертизи, зокрема.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-практичних засад судово-бухгалтерської експертизи здійснили вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання теорії, організації та методики судово-бухгалтерської експертизи знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.І. Камлика, В.О. Шевчука; зарубіжних вчених: Т.М. Арзуманяна, Г.А. Атанесяна, А.М. Белова, Б.А. Бор'яна, Н.Г. Гаджиева, Т.М. Дмитрієнко, С.Ф. Іванова, М.М. Ласкіна, І.Л. Петрухіна, В.Д. Понікарова, П.Ю. Пошюнаса, О.М. Ромашова, С.П. Фортинського, С.Г. Чаадаєва, В.В. Шадріна, О.Р. Шляхова.

Дослідження окремих аспектів судово-бухгалтерської експертизи здійснено у докторських і кандидатських дисертаціях економічного спрямування: Н.Г. Гаджиевим (Росія, 1995 р.), А.Н. Гаджиевим (Росія, 2006 р.) та Н.А. Остап'юк (Україна, 2006 р.). В цих роботах знайшли вирішення питання методичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.

Недостатня увага з боку науковців до розгляду теоретичних та практичних питань організації судово-бухгалтерської експертизи в цілому та дослідження експерта-бухгалтера зокрема, узагальнення результатів дослідження, оцінки ефективності та якості судово-бухгалтерської експертизи призвели до виникнення ряду проблемних питань, вирішення яких вимагає додаткового дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 317 “Професійна діяльність бухгалтера: організація, регулювання, ризику” (номер державної реєстрації 0107U001321). У

межах наукової програми автором виконано дослідження, пов'язані з уточненням змісту судово-бухгалтерської експертизи, вимог до суб'єктів її проведення, удосконаленням організації судово-бухгалтерської експертизи, узагальнення її результатів, оцінки їх ефективності та якості.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка заходів з удосконалення організації судово-бухгалтерської експертизи, оцінки її ефективності та якості результатів.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються наступні завдання:

- з'ясувати місце судово-бухгалтерської експертизи в системі господарських відносин та судовому процесі для визначення її основних теоретичних положень;
- дослідити зміст поняття “предмет судово-бухгалтерської експертизи” для підвищення об'єктивності та обґрунтованості результатів дослідження експерта-бухгалтера;
- окреслити коло завдань судово-бухгалтерської експертизи, які можуть бути поставлені перед експертом та визначити її функції з метою встановлення випадків призначення експертизи;
- вивчити порядок організації судово-бухгалтерської експертизи в Україні, виявити основні тенденції її розвитку та проблемні питання, які потребують вирішення;
- провести аналіз нормативної бази з регулювання діяльності експерта в Україні для приведення її у відповідність до потреб суб'єктів судово-бухгалтерської експертизи;
- проаналізувати діючий порядок організації підготовки та проведення атестації осіб – претендентів стати експертами-бухгалтерами з метою розробки рекомендацій з удосконалення організації підготовки та проведення атестації, їх нормативного закріплення;
- підвищити інформативність судово-бухгалтерської експертизи та обґрунтованість її результатів, шляхом удосконалення системи документування процесу експертизи;
- розглянути механізм оцінки експертного висновку для визначення можливості його використання в якості джерела доказів за справою;
- розробити критерії доцільності призначення та проведення експертизи на основі аналізу чинного порядку оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів.

Об'єктом дослідження є процес судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться за призначенням суду чи правоохоронних органів, та дії експерта-бухгалтера.

Предметом дослідження є теоретико-практичні аспекти організації процесу судово-бухгалтерської експертизи при встановленні правопорушень економічного характеру.

Методи дослідження. Для визначення основних тенденцій становлення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні та світі застосовано історичний метод, методи індукції та дедукції. Методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу дозволили визначити сутність судово-бухгалтерської експертизи та на цій основі уточнити її понятійний апарат. Для з'ясування існуючого стану

організації судово-бухгалтерської експертизи в Україні та розробки заходів з її удосконалення застосовано метод спостереження. Використання методів групування, причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічного методу сприяло розробці методики оцінки ефективності та якості судово-бухгалтерської експертизи.

Теоретичну основу дослідження склали положення класиків економічної науки, філософської думки, праці вітчизняних і зарубіжних авторів з проблем судово-бухгалтерської експертизи, господарського контролю, бухгалтерського обліку, результати особистого досвіду та спостережень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та в розробці рекомендацій щодо організації судово-бухгалтерської експертизи як форми дослідження облікових даних у процесі досудового та судового слідства, оцінки її ефективності та якості результатів, а саме:

вперше одержано:

– визначено функції судово-бухгалтерської експертизи у ході розгляду правопорушень економічного характеру в процесі слідства (інформаційну, пізнавальну, кримінологічну), що дозволяє теоретично обґрунтувати роль судово-бухгалтерської експертизи та її завдання;

– сформульовано поняття та зміст ефективності судово-бухгалтерської експертизи (відповідність досягнутих в процесі її здійснення результатів встановленим завданням, вимогам до порядку проведення експертизи, узагальнення результатів та витратам на її проведення), що стало основою для розробки методики її оцінки;

– запропоновано критерії оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів шляхом встановлення процедури розрахунку кількісних показників та оцінки відповідності експертизи визначеним якісним критеріям дослідження, що дозволяє встановити доцільність призначення та проведення експертизи;

удосконалено:

– теоретичне обґрунтування організації судово-бухгалтерської експертизи, яке полягає у виділенні двох самостійних рівнів: організації експертної діяльності та організації судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою, що сприятиме системному та послідовному проведенню експертизи, налагодженню взаємодії експерта з іншими учасниками справи, а також є передумовою удосконалення нормативного регулювання судових експертиз;

– зміст завдань судово-бухгалтерської експертизи, які для уточнення ролі й предметної області експертизи об'єднано в наступні групи: пов'язані з вивченням стану бухгалтерського обліку та контролю, виявленням фактів порушення чинного законодавства, визначенням розміру збитку внаслідок вчинення відповідного правопорушення, що дозволяє суб'єктам призначення експертизи чітко сформулювати питання до експерта-бухгалтера в межах його повноважень;

дістало подальший розвиток:

– визначення сутності судово-бухгалтерської експертизи, її місця в системі господарських відносин і процесі судового та досудового слідства (судово-бухгалтерську експертизу слід трактувати як вид практичної діяльності в галузі

бухгалтерського обліку, господарського контролю та економічного аналізу, яка має місце лише в рамках процесу слідства), що є передумовою формування її теоретичних засад, оптимізації практики проведення;

– категорійний апарат судово-бухгалтерської експертизи: поняття “предмет судово-бухгалтерської експертизи” (явища та процеси, що знайшли або повинні були знайти відображення в обліку, які досліджуються з точки зору їх законності, достовірності та доцільності в межах поставлених перед експертом питань), що сприятиме розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики проведення експертизи.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій щодо порядку організації судово-бухгалтерської експертизи як форми дослідження облікових даних у процесі досудового та судового слідства. Основні теоретичні та практичні розробки знайшли застосування у практичній діяльності:

– пропозиції з удосконалення порядку залучення висококваліфікованих фахівців у галузі судово-бухгалтерської експертизи шляхом формування інформаційної бази суб’єктів, що залучаються до проведення експертних досліджень (Аудиторська палата України, м. Київ, довідка № 1/1 від 30.03.2007 р.);

– удосконалена система документування дій експерта-бухгалтера в процесі судово-бухгалтерської експертизи (розроблено форму Журналу реєстрації судово-бухгалтерських експертиз, отриманих для виконання експертом-бухгалтером та Акту приймання-передачі висновку експерта-бухгалтера у кримінальній (цивільній) справі), що сприяє підвищенню рівня організації роботи експерта-бухгалтера, інформативності експертизи та забезпечує обґрунтованість експертного висновку (Управління Служби безпеки України в Житомирській області, м. Житомир, довідка № 56/6/87А від 22.01.2007 р.);

– порядок оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів в частині розробки системи якісних критеріїв оцінки експертного висновку та кількісних показників ефективності експертизи, що сприяє підвищенню кваліфікації працівників судових та правоохоронних органів у галузі судових експертиз (Прокуратура Богунського району м. Житомира, довідка № 1034 від 12.10.2006 р.);

– уточнений зміст основних понять в галузі судово-бухгалтерської експертизи використаний при розробці програм і навчально-методичного забезпечення курсів “Аудит”, “Бухгалтерська експертиза”, “Контроль і ревізія”, “Організація та методика аудиту” та в діяльності навчальних студій “Головний бухгалтер” і “Аудитор” в Житомирському державному технологічному університеті (довідка № 44-45/563 від 12.04.2007 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача і, полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням організації судово-бухгалтерської експертизи та оцінки ефективності та якості її результатів.

За участю дисертанта обґрунтовано та уточнено зміст судово-бухгалтерської експертизи та дослідження експерта-бухгалтера, визначено порядок організації

судово-бухгалтерської експертизи та запропоновано заходи з його удосконалення, розроблено методику оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, знайшли відображення у статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на міжнародних науково-практичних конференціях: “Науковий потенціал світу ’ 2004” (м. Дніпропетровськ, 1-15 листопада 2004 р.), “Динаміка наукових досліджень ‘2005” (м. Дніпропетровськ, 20-30 червня 2005 р.); “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции” (м. Краматорськ, 19-20 травня 2005 р.); “Наука і освіта ’2005” (м. Дніпропетровськ, 07-21 лютого 2005 р.); “М.І. Туган-Барановський – видатний вчений-економіст” (м. Донецьк, 20-21 січня 2005 р.); “Наука и инновации’ 2005” (м. Дніпропетровськ, 17-31 жовтня 2005 р.) та всеукраїнській науковій конференції “Зимові читання, присвячені ідеям проф. І.В. Малишева та проф. П.П. Німчинова” (м. Житомир, 25 лютого 2004 р., 24-25 лютого 2005 р., 23-24 лютого 2006 р., 27-28 лютого 2007 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 монографію у співавторстві загальним обсягом 40,7 друк. арк., з них 0,71 друк. арк. належать особисто автору; у фахових виданнях – 8 статей загальним обсягом 5,28 друк. арк., 10 тез доповідей загальним обсягом 1,68 друк. арк., в інших публікаціях (підручниках і посібниках), виданих у співавторстві – 3,5 друк. арк., що належать особисто автору.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 182 сторінках друкованого тексту. Робота містить 20 таблиць на 10 сторінках, 35 рисунків на 18 сторінках, 12 додатків на 40 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 178 найменувань на 15 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі **“Використання даних бухгалтерського обліку при проведенні експертних досліджень: теоретичні аспекти”** розглянуто значення облікової інформації для встановлення фактичних обставин справи на етапі досудового або судового слідства та роль судово-бухгалтерської експертизи у дослідженні даних бухгалтерського обліку при вирішенні спорів, визначено місце експертизи у господарських відносинах та судовому процесі, уточнено понятійний апарат судово-бухгалтерської експертизи.

Вивчення результатів діяльності державних контролюючих органів дає підстави стверджувати про постійне збільшення кількості правопорушень економічного характеру в сфері господарювання. Ці правопорушення залишають сліди в документах, які відображають господарську діяльність: первинних облікових документах, реєстрах обліку, бухгалтерській звітності. Їх показники містять інформацію, що підлягає відображенню або відображену в бухгалтерському обліку.

Враховуючи, що встановлення обставин справи вимагає дослідження й трактування бухгалтерських документів, вивчення системи бухгалтерського обліку, то для розгляду господарських суперечок у суді необхідними є знання в галузі бухгалтерського обліку. Ними не володіє слідчий чи суддя, вони є спеціальною сферою знань фахівця, який проводить дослідження у формі експертизи.

Недостатня теоретична розробка питань щодо сутності судово-бухгалтерської експертизи, її місця в господарському та судовому процесах, неузгодженість понятійного апарату є перешкодою в побудові теоретичних засад експертизи, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики проведення експертизи.

Дослідження історії розвитку судово-бухгалтерської експертизи показали, що вона виникла з практичної необхідності у наданні допомоги правоохоронним органами у процесі слідства та історично трансформувалася з форми контролю у форму застосування знань з бухгалтерського обліку в судовому процесі. Таке перетворення відбулося під впливом ряду факторів, зокрема: поява бухгалтерського обліку; виконання обліком функції контролю за збереженням майна власника; використання облікових даних для прийняття судових рішень в суді; ускладнення господарської діяльності, що призвело до виникнення правопорушень, низький рівень знань (або їх відсутність) у працівників правоохоронних органів з економіки, зокрема бухгалтерського обліку.

Враховуючи виділені фактори, систематизовано періоди розвитку судово-бухгалтерської експертизи й виділено наступні етапи її становлення: I-й етап – поява бухгалтерського обліку та паралельно з ним судово-бухгалтерської експертизи у формі контролю як функції бухгалтерського обліку, що виникла з практичної необхідності застосування знань з бухгалтерського обліку при вирішенні господарських спорів; II-й етап – XVII ст. – створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів; III-й етап (початок XX ст.) розмежування сфери існування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи; IV-й етап – кінець 60-х рр. XX ст. до тепер – судово-бухгалтерська експертиза стала самостійною галуззю знань та з появою наукових праць отримує теоретичне підґрунтя.

Судово-бухгалтерська експертиза в судовому процесі ставить бухгалтерський облік на службу правосуддю, за рахунок чого значно розширюються можливості пізнання істини в кримінальних і цивільних справах економічного напрямку. У зв'язку з цим доведено, що судово-бухгалтерська експертиза знаходиться на межі економічної та юридичної наук. Оскільки у ході проведення експертизи досліджуються дані бухгалтерського обліку, задокументовані результати економічного аналізу та господарського контролю, то вона є видом практичної діяльності в галузі бухгалтерського обліку. Судово-бухгалтерська експертиза може застосовуватися лише в рамках судового процесу.

Проведений аналіз літературних джерел виявив різні підходи до трактування сутності предмета судово-бухгалтерської експертизи. Важливість вирішення цього питання пов'язана з тим, що від правильного розуміння слідчим, судом, сторонами в справі та самим експертом-бухгалтером предмету експертизи залежить якість та ефективність проведеного експертного дослідження.

Обґрунтовано, що предметом судово-бухгалтерської експертизи є явища та процеси, що відображені або повинні бути відображені в бухгалтерському обліку,

межі дослідження яких встановлюються питаннями слідчого чи суду і які вивчаються експертом-бухгалтером з точки зору їх законності, достовірності та доцільності.

Чинним законодавством не визначено випадки обов'язкового призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи. Вичерпний перелік завдань, які вона повинна виконувати в судовому процесі також відсутній. Ускладнюється ситуація й тим, що нерозуміння слідчим або судом завдань, які можуть бути поставлені для вирішення експертом-бухгалтером, призводить до перевищення меж компетенції експерта або неможливості виконання окремих завдань.

У зв'язку з цим, доведено, що завдання судово-бухгалтерської експертизи залежать від мети суб'єкта призначення експертизи (слідчого, прокурора, суду) та визначаються об'єктами, що можуть бути надані для дослідження експерту-бухгалтеру і включають наступні групи (рис. 1).



Рис. 1. Завдання судово-бухгалтерської експертизи

Систематизація завдань, які виконуються в ході судово-бухгалтерської експертизи полегшить роботу правоохоронних і судових органів при визначенні необхідності у її проведенні.

На основі виділених груп завдань, обґрунтовано, що судово-бухгалтерська експертиза виконує наступні функції: інформаційну (доказову) функцію – яка полягає в тому, що висновок, складений експертом-бухгалтером у результаті дослідження матеріалів справи, може бути підставою для прийняття судом (слідчим) певного рішення щодо встановлення обставин справи у процесі судового чи

досудового слідства; пізнавальну функцію – експерт-бухгалтер у результаті дослідження наданих йому матеріалів справи в ході проведення судово-бухгалтерської експертизи встановлює її фактичні обставини, які мають значення для правильного її розв’язання; кримінологічну функцію – полягає в тому, що судово-бухгалтерська експертиза є одним із засобів встановлення причин здійснених злочинів.

Адекватне розуміння та трактування завдань і функцій судово-бухгалтерської експертизи правоохоронними органами важливе для забезпечення її процесуального характеру, дотримання вимог її призначення та проведення. Наведені теоретичні розробки щодо предмету, завдань та функцій судово-бухгалтерської експертизи включені в робочі програми з курсів “Контроль і ревізія” та “Бухгалтерська експертиза”, що викладаються в Житомирському державному технологічному університеті для студентів спеціальності “Облік і аудит”.

Другий розділ **“Організація судово-бухгалтерської експертизи”** присвячено аналізу рівнів організації судово-бухгалтерської експертизи, нормативно-правових актів, які регулюють порядок призначення та проведення власне судово-бухгалтерських експертиз в Україні, порядку вибору осіб для проведення судово-бухгалтерської експертизи з метою розробки заходів з його удосконалення.

Недостатня теоретична розробка викладених питань ускладнює процес призначення та проведення експертизи, вибір експерта-бухгалтера для проведення дослідження, механізм взаємодії експерта-бухгалтера та суб’єкта призначення експертизи, оцінку експертного висновку. Результатом цього є низька якість експертних досліджень та неадекватна постановка завдань суб’єктами призначення експертизи.

Організація судово-бухгалтерської експертизи передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та впорядкування. Доведено, що рівнями організації судово-бухгалтерської експертизи слід вважати організацію експертної діяльності та організацію судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою.

Обґрунтовано, що організація експертної діяльності є сукупністю заходів з її регулювання, зокрема: координації роботи експертів шляхом видачі дозволів на проведення судово-бухгалтерської експертизи (свідоцтв судових експертів) та налагодження взаємодії та систематичного обміну інформацією між суб’єктом призначення судово-бухгалтерської експертизи та експертом-бухгалтером. Організація судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою включає комплекс взаємопов’язаних етапів її проведення (див. рис. 2) та полягає в підготовці, плануванні, налагодженні та впорядкуванні, а також визначенні засобів і методів проведення експертного дослідження.

Результати аналізу нормативно-правових актів, які регламентують діяльність експерта-бухгалтера при проведенні судово-бухгалтерської експертизи, дозволило виявити: відсутність у нормативно-правових актах визначення поняття “судово-бухгалтерська експертиза”; відсутність нормативно-правового акту, який би регулював порядок проведення саме судово-бухгалтерської експертизи та одночасно відповідав вимогам часу; неможливість поєднання в судово-бухгалтерській експертизі “судово-експертної” та “підприємницької” діяльності. З метою вирішення цих питань

пропонуємо прийняти та ввести в дію розроблені автором проекти Програми організації підготовки та проведення атестації осіб, які бажають отримати свідоцтво експерта-бухгалтера та Інструкції про порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи.

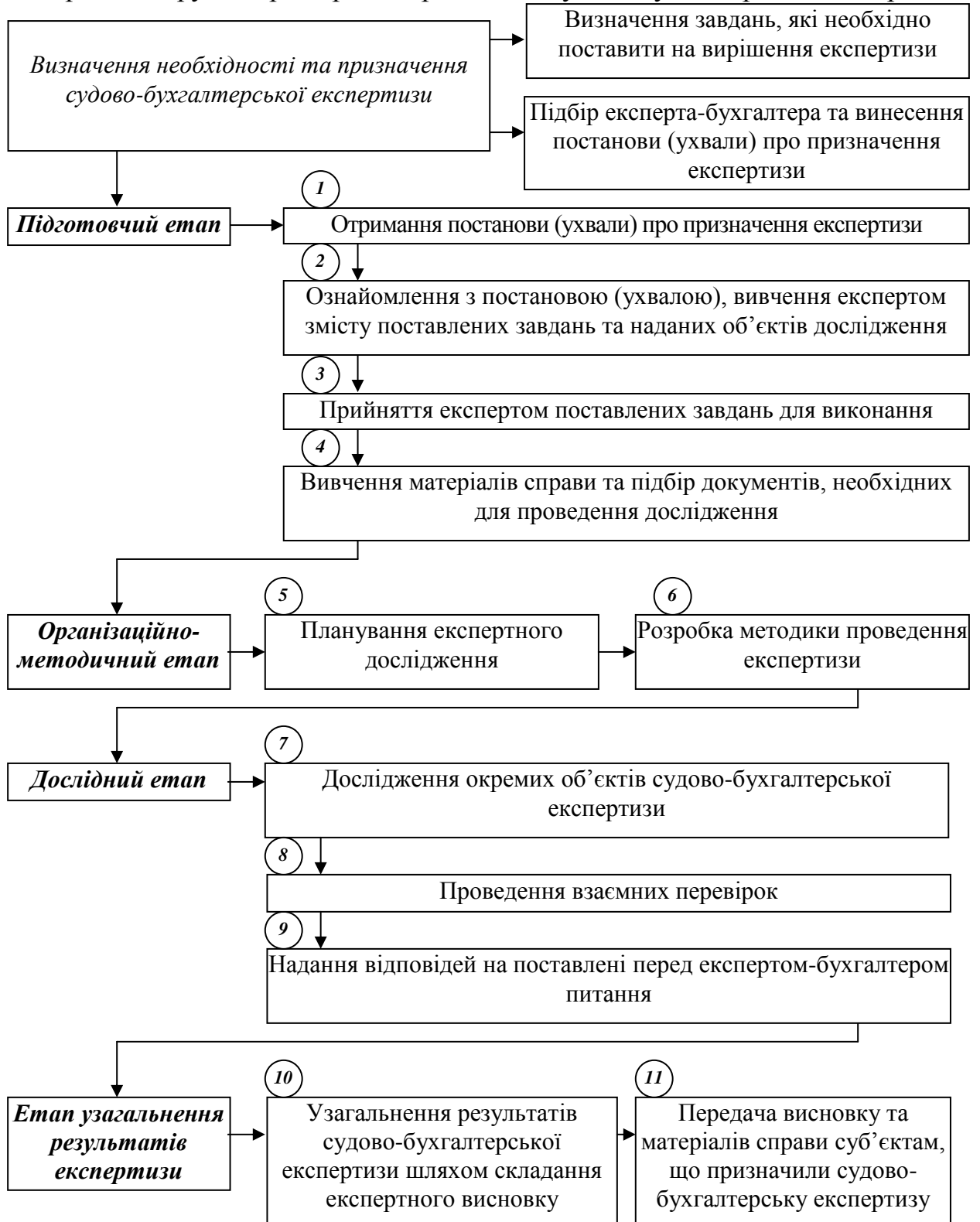


Рис. 2. Порядок організації судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою

На сучасному етапі правоохоронні та судові органи вільні у виборі експертів-бухгалтерів: це можуть бути як особи, що внесені до реєстру атестованих судових експертів (в Україні кількість осіб, що отримали свідоцтво судового експерта за

видом експертної діяльності 11.1. “Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності” становить 260 осіб, що становить 16,4 % від загальної кількості осіб, що мають свідоцтва судових експертів), так і особи, що мають значний досвід роботи в галузі бухгалтерського обліку, але не атестовані (останні, як правило, не мають процесуальних знань у галузі судової експертизи). Такий порядок залучення експертів-бухгалтерів до судового слідства є недосконалим. Суб’єкти призначення експертизи не мають можливості перевірити рівень професіоналізму та досвіду експерта-бухгалтера, а також його здібностей провести експертне дослідження. Вирішення комплексу проблемних питань є можливим шляхом розробки та впровадження в дію державної Програми підготовки та атестації експертів-бухгалтерів. Враховуючи вище викладене запропоновано наступний порядок організації підготовки та проведення атестації осіб, що мають намір стати експертами-бухгалтерами (рис. 3).

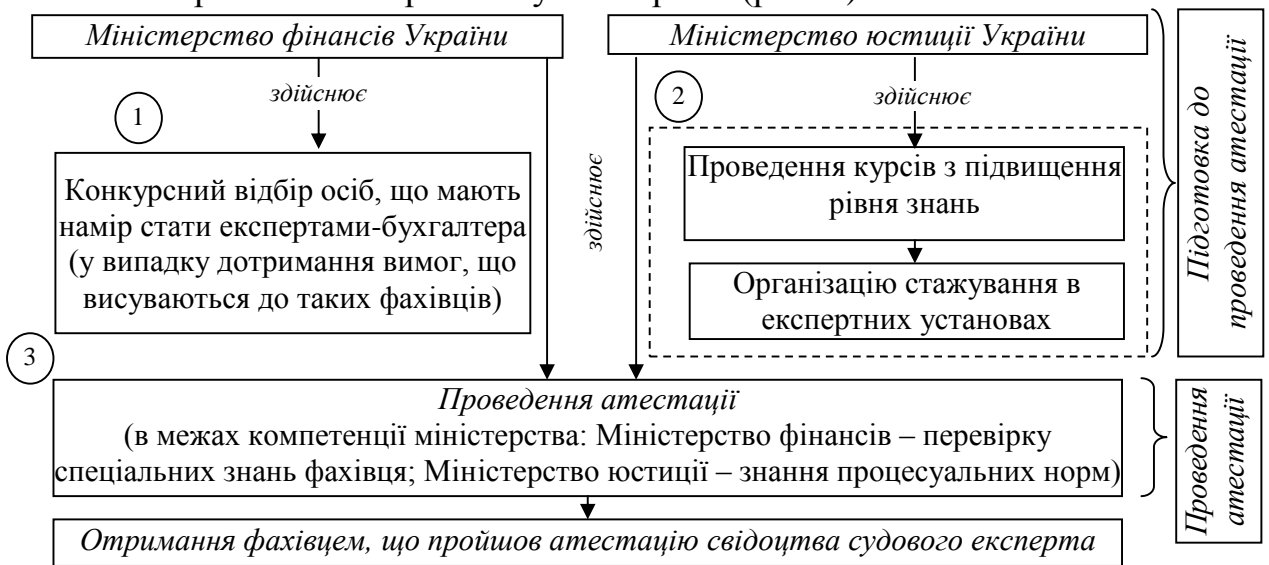


Рис. 3. Порядок організації підготовки та проведення атестації осіб, що мають намір стати експертами-бухгалтерами

Запропонований порядок представлено в розробленому проекті Програми підготовки та атестації осіб, що мають намір отримати свідоцтво судового експерта-бухгалтера, яка має вирішувати питання двох напрямів: підготовка фахівців до проведення атестації та безпосередньо проведення атестації цих осіб.

Застосування вище наведеного порядку організації підготовки та проведення атестації осіб, що мають намір стати експертами-бухгалтерами, дозволить залучити до проведення судово-бухгалтерської експертизи висококваліфікованих фахівців у галузі бухгалтерського обліку зі знанням процесуального законодавства та сприятиме підвищенню їх відповідальності за результати проведеного експертного дослідження.

Опитування працівників правоохоронних органів виявили, що перепорою на шляху для залучення до проведення судових експертиз висококваліфікованих спеціалістів є відсутність узагальненої інформації про судових експертів, застосовувані методики дослідження та якість результатів їх роботи. У зв’язку з цим обґрунтовано доцільність створення при державних спеціалізованих установах України картотеку в розрізі кожного експерта, що працює в певному регіоні, де б містилися відомості про експерта, інформація про проходження підготовки та атестації, експертну спеціальність, місце роботи і посаду, стаж роботи за спеціальністю, стаж експертної роботи, відомості про

проведені експертизи, копії експертних висновків, характеристики, надані експерту суб'єктами призначення експертизи.

Наявність картотеки експертів-бухгалтерів дозволить проводити аналіз експертної роботи, визначати професійний рівень практикуючих експертів-бухгалтерів та вживати заходів щодо його підвищення.

Для забезпечення доказовості та обґрунтованості результатів експертного дослідження необхідним є відповідне документальне оформлення. Документи, що складаються у ході проведення експертизи, можна об'єднати в дві групи: документи, що складаються для організації процесу дослідження (документи, складаються іншими учасниками справи, суб'єктами призначення експертизи, експертом-бухгалтером), та документи, що відображають інформацію, отриману в процесі дослідження (документи, що складаються у ході проведення дослідження та документи, що узагальнюють результати проведеного дослідження).

З метою удосконалення документального забезпечення проведення судово-бухгалтерської експертизи та підвищення обґрунтованості експертного висновку запропоновано:

– форму Журналу реєстрації судово-бухгалтерських експертиз, отриманих для виконання (Журнал) та обґрунтовано доцільність його ведення (форма 1), що полягає в обліку та організації роботи експерта-бухгалтера;

Форма 1

**Журнал реєстрації
судово-бухгалтерських експертиз
отриманих до виконання експертом-бухгалтером**

(прізвище, і'мя, по батькові)

Номер та дата розпорядчого документу про призначення експертизи	ППП та посада особи, яка винесла рішення про призначення експертизи	Клопотання про надання додаткових документів		План експертного дослідження	Дата та номер експертного висновку	ППП, посада та підпис особи, яка отримала експертний висновок	Номер та дата розпорядчого документу про призначення додаткової експертизи
		дата та номер	повнота задоволення				
1	2	3	4	5	6	7	8

– форму Акту приймання-передачі висновку експерта-бухгалтера у кримінальній (цивільній) справі.

Чітке документування процесу експертизи та узагальнення її результатів забезпечить достовірність та обґрунтованість експертного висновку з урахуванням усіх факторів, які впливають на результати його дослідження.

На основі проведеного аналізу теоретичних напрацювань науковців щодо механізму оцінки висновку експерта-бухгалтера обґрунтовано, що експертний висновок повинен відповідати наступним вимогам: законності (обов'язковим є дотримання вимог до форми та змісту висновку), достовірності (складовими якої є об'єктивність та обґрунтованість експертного висновку) та ясності (передбачає однозначність у розумінні висновку особами, що проводять його оцінку).

Наведені пропозиції дозволять підвищити якість експертних досліджень в Україні, шляхом підбору для їх проведення висококваліфікованих фахівців та раціональної організації їх роботи.

Запропонований порядок організації судово-бухгалтерської експертизи застосовується в діяльності комісій Аудиторської палати України, розроблена система документування – в діяльності Управління Служби безпеки України в Житомирській області.

У третьому розділі “Якість та ефективність судово-бухгалтерської експертизи: сутність та порядок оцінки” розглядаються такі не вирішені питання, як необхідність визначення якісних критеріїв оцінки експертного висновку; порядок оцінки якості та ефективності проведеного експертного дослідження на основі розробки системи кількісних показників. Важливість вирішення цих питань пов’язана з тим, що відповідно до чинного законодавства висновок експерта-бухгалтера може бути прийнятий в якості джерела доказів у суді лише після його попередньої оцінки суб’єктом призначення експертизи та визначення її якості, доцільності її призначення, яка вимірюється ефективністю.

Визначальним у методиці оцінки результатів судово-бухгалтерської експертизи є розмежування понять “оцінка експертного висновку” та “оцінка судово-бухгалтерської експертизи”. У результаті дослідження обґрунтовано, що оцінка експертного висновку передбачає перевірку його відповідності вимогам, які висуваються до форми та змісту; оцінка судово-бухгалтерської експертизи – процес визначення дотримання процесуального порядку проведення експертизи, прав та обов’язків учасників процесу, оцінки результатів експертизи.

У ході дослідження окреслених питань доведено, що оцінку експертного висновку необхідно проводити з точки зору дотримання наступних критеріїв: достовірності; коректності посилань на нормативно-правові акти; дотримання процесуальних вимог при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.

Здійснення оцінки судово-бухгалтерської експертизи можливе відповідними суб’єктами в двох напрямках: на підставі визначення її якості та ефективності. Напрями оцінки судово-бухгалтерської експертизи визначаються суб’єктами оцінки залежно від поставлених цілей (рис. 4).

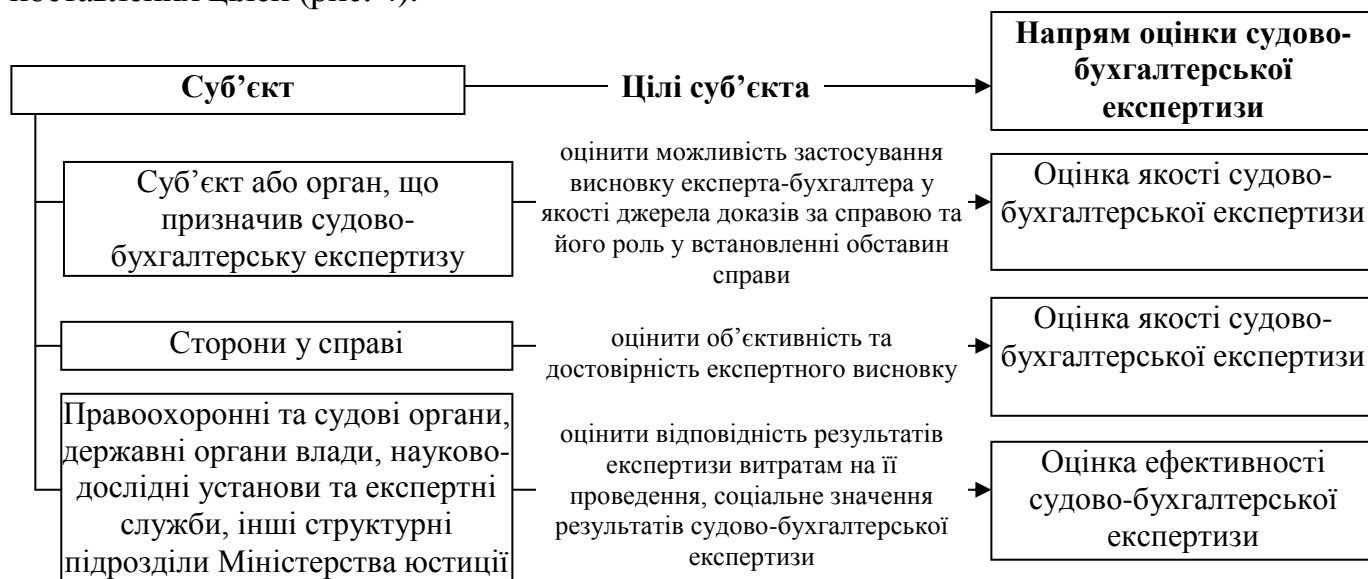


Рис. 4. Взаємозв’язок цілей суб’єкта, що проводить оцінку, з напрямками оцінки судово-бухгалтерської експертизи

Якість судово-бухгалтерської експертизи – це ступінь придатності застосування її результатів у ролі доказів за справою. Критеріями якості експертизи слід вважати: наявність помилок у експертному висновку, наявність документально обґрунтованих заперечень сторін у справі або третіх сторін, кваліфікація експерта-бухгалтера, дотримання ним процесуальних вимог, обрана експертом методика експертного дослідження.

Під ефективністю судово-бухгалтерської експертизи слід розуміти відповідність досягнутих в процесі її здійснення результатів поставленим завданням (встановленим вимогам до порядку проведення експертизи та узагальнення результатів) та витратам на її проведення. З метою розробки методики оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи в роботі запропоновано основні критерії такої оцінки: результативність – виявлення обсягу засобів, що використовувалися з порушенням законодавства, або тих, що використовувалися неефективно або не за цільовим призначенням; дієвість – виявлення об'єму засобів, що мають бути повернуті до місцевого або державного бюджету, кількість рішень прийнятих за результатами проведеного експертного дослідження та їх зміст; економічність – визначення об'єму засобів, витрачених на проведення експертизи (затрати часу та витрати у грошовій формі). Запропоновано порядок оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи, що ґрунтується на розрахунку ефекту, отриманого від її проведення, та понесених витрат (табл. 1).

Таблиця 1

Порядок оцінки ефективності експертизи

Умови оцінки		Результат оцінки судово-бухгалтерської експертизи
Співвідношення між економічним ефектом та затратами на проведення експертизи	Дотримання процесуальних умов	
Ефект перевищує затрати	Дотримано	Ефективна
Витрати перевищують ефект	Дотримано	Умовно-ефективна
Витрати перевищують ефект	Не дотримано	Неефективна

Доведено, що для розрахунку та оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи необхідно виходити з її природи та визначати ефективність окремої експертизи (в т.ч. роботи експерта-бухгалтера та безпосередньо експертизи) та експертної роботи (табл. 2).

Таблиця 2

Показники оцінки ефективності окремої судово-бухгалтерської експертизи

Назва показника	Порядок розрахунку
1	2
Ефективність роботи експерта-бухгалтера	
Коефіцієнт завантаженості експертів-бухгалтерів	$K_3 = K_e / K$, де K_3 – коефіцієнт завантаженості експертів-бухгалтерів, K_e – кількість експертиз, проведених конкретним експертом-бухгалтером, K – кількість експертиз, переданих для проведення в експертні установи
Коефіцієнт результативності роботи експерта-бухгалтера	$K_n = K_y / K_e$, де K_n – коефіцієнт результативності роботи експерта-бухгалтера, K_y – кількість успішних експертиз*, проведених експертом-бухгалтером, K_e – кількість експертиз, проведених конкретним експертом-бухгалтером

1	2
Ефективність безпосередньо експертизи	
Коефіцієнт окупності витрат на судово-бухгалтерську експертизу	$K_{o.v.} = (O_{п.к} \times I) / B,$ де $K_{o.v.}$ – коефіцієнту окупності витрат на судово-бухгалтерську експертизу, $O_{п.к.}$ – обсяг коштів, повернутих до бюджету чи суб'єктам господарювання, I – індекс інфляції, B – витрати на проведення експертизи
Ефективність експертної роботи	
Коефіцієнт віддачі слідства	$K_{в.с.} = O_{н.в.} / O_{п.б.},$ де $K_{в.с.}$ – коефіцієнт віддачі слідства, $O_{н.в.}$ – обсяг нецільового, неефективного використання засобів, $O_{п.б.}$ – обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за результатами розгляду кримінальних справ чи суб'єктам господарювання за результатами розгляду цивільних справ чи судових спорів

Примітка: * - експертизи, за результатами яких не призначалися додаткові чи повторні експертизи

Запропонований порядок оцінки якості та ефективності проведених судово-бухгалтерських експертиз спрямовано на надання допомоги працівникам правоохоронних органів у оцінці результатів і якості проведених експертних досліджень та сприятиме розробці заходів з попередження правопорушень (тобто виконанню правоохоронними органами профілактичної функції). Розроблені критерії оцінки якості результатів судово-бухгалтерської експертизи та її ефективності апробовані в практиці роботи Прокуратури Богунського району м. Житомира.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає у дослідженні порядку організації судово-бухгалтерської експертизи, його теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з його удосконалення; визначенні порядку оцінки якості та ефективності судово-бухгалтерської експертизи. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, мають наступне трактування:

1. Неоднозначність розуміння змісту й значення судово-бухгалтерської експертизи призводить до неможливості її подальшого вдосконалення. У зв'язку з цим в роботі обґрунтовано, що судово-бухгалтерська експертиза знаходиться на межі економічної та юридичної наук і може існувати лише в рамках судового процесу. Враховуючи, що під час експертизи досліджуються дані бухгалтерського обліку та результати господарського контролю, вона є практичним видом діяльності в галузі бухгалтерського обліку.

2. Виділення етапів формування експертизи є базою для її подальшого розвитку в теоретичному та практичному аспектах. За результатами дослідження історичного розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні та світі виділено етапи її розвитку: I-й етап – поява судово-бухгалтерської експертизи як вираження контрольної функції бухгалтерського обліку, що виникла з необхідності застосування облікових знань в суді; II-й етап (XVII ст.) – створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили дослідження за вимогою судових органів; III-й етап (початок XX ст.) – розмежування сфери існування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи; IV-й етап (кінець 60-х рр. XX ст. до тепер) – судово-бухгалтерська експертиза отримує теоретичне підґрунтя. Виділення етапів становлення судово-бухгалтерської експертизи сприяє чіткому розумінню її

сутності та ролі в господарських відносинах та в судовому процесі, дозволяє спрогнозувати нові питання судово-бухгалтерської експертизи, що виникатимуть.

3. Виявлені недоліки в організації судово-бухгалтерської експертизи пов'язані з відсутністю єдиного підходу до трактування її базових понять. Дослідження змісту та призначення експертизи показали, що предметом експертизи є явища та процеси, що знайшли або повинні були знайти відображення в обліку, які досліджуються з точки зору їх законності, достовірності та доцільності в межах поставлених перед експертом питань. Узгодження понятійного апарату судово-бухгалтерської експертизи є основою для розробки практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики проведення експертизи.

4. Нині завдання експертизи трактуються по-різному, що призводить до порушення меж компетенції експерта. У зв'язку з цим виділено та систематизовано завдання судово-бухгалтерської експертизи у такі групи: 1) пов'язані з вивченням стану організації та ведення бухгалтерського обліку і контролю; 2) спрямовані на виявлення фактів порушення чинного законодавства в цілому та, зокрема, порушень в обліку та організації контролю з боку осіб, проти яких висунуто обвинувачення; 3) передбачають визначення розміру збитку, завданого незаконними діями. Виходячи з вище наведених завдань доведено, що функціями судово-бухгалтерської є: інформаційна, пізнавальна та кримінологічна.

5. Організація судово-бухгалтерської експертизи в Україні характеризується певними недоліками, що призводять до зниження її якості. З метою усунення цих недоліків обґрунтовано, що рівнями організації судово-бухгалтерської експертизи є організація експертної діяльності (комплекс заходів з організації та здійснення на рівні держави) та організація судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою (сукупність взаємопов'язаних дій з проведення судово-бухгалтерської експертизи, призначеної за конкретною справою). Виділення та дотримання вказаних рівнів забезпечує підбір кваліфікованих експертних кадрів, контроль за їх діяльністю, сприяє системному та послідовному проведенню експертизи, а також є передумовою удосконалення її нормативного регулювання.

6. Відсутність вимог до обов'язковості проведення атестації судових експертів знижує якість експертиз. Для усунення цього недоліку розроблено Програму підготовки та проведення атестації осіб, що мають намір отримати свідоцтво судового експерта-бухгалтера. Процедури, передбачені програмою включають три етапи: а) попередній конкурсний відбір бажаючих з метою перевірки рівня професійних знань; б) проведення практичної підготовки в експертних установах; в) проведення атестації з метою отримання свідоцтва експерта-бухгалтера спільно Міністерством фінансів та Міністерством юстиції України.

7. Недоступність повної інформації про експертів-бухгалтерів для суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи, якими є слідчий, прокурор, суддя, призводить до залучення до її проведення некваліфікованих осіб та затягування процесу слідства. В роботі запропоновано створення картотеки відомостей за кожним експертом, що працює в певному регіоні, яка б містила інформацію про експерта, його кваліфікацію, досвід та результати роботи. Наявність бази даних дозволить проводити аналіз експертної роботи, визначати професійний рівень практикуючих експертів-бухгалтерів та вживати заходів щодо його підвищення.

8. Раціональна організація експертних досліджень потребує належного документального забезпечення. З метою удосконалення системи документування судово-бухгалтерської експертизи розроблено Журнал реєстрації судово-бухгалтерських експертиз та Акт приймання-передачі висновку експерта-бухгалтера у кримінальній (цивільній) справі.

9. Практика взаємовідносин з правоохоронними органами виявила відсутність єдиного підходу до оцінки експертного висновку та судово-бухгалтерської експертизи. Запропоновано здійснювати оцінку судово-бухгалтерської експертизи за двома напрямками: за її якістю та ефективністю. Оцінка якості передбачає дослідження експертного висновку на предмет достовірності, коректності посилань на нормативно-правові акти, дотримання процесуальних вимог при проведенні судово-бухгалтерської експертизи та оцінку компетентності експерта-бухгалтера, що проводив експертне дослідження. Виділення критеріїв оцінки сприятиме розробці методики оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів.

10. Оцінка ефективності судово-бухгалтерської експертизи здійснюється на підставі розрахунку показників ефективності. Виходячи з відсутності розроблених кількісних показників в роботі запропоновано критерії оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи: а) результативність; б) дієвість; в) економічність, – та виділено для розрахунку ефективності судово-бухгалтерської експертизи наступні коефіцієнти: коефіцієнт завантаженості експертів-бухгалтерів, коефіцієнт результативності роботи експерта-бухгалтера, коефіцієнт окупності витрат на судово-бухгалтерську експертизу, коефіцієнт віддачі слідства. На підставі запропонованих коефіцієнтів ефективності судово-бухгалтерської експертизи розроблено механізм її оцінки.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії

1. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с. (Особистий внесок – автором розглянуто розвиток судово-бухгалтерської експертизи в історичній ретроспективі).

Статті в наукових фахових виданнях

2. Панченко І.А. Сутність судово-бухгалтерської експертизи, поняття предмету та об'єкту // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 1 (27). – С. 158-167.

3. Панченко І.А. Завдання та функції судово-бухгалтерської експертизи // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 3 (29). – С. 128-133.

4. Панченко І.А. Судово-бухгалтерська експертиза в Україні: нормативно-правовий аспект // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2005. – № 1 (31). – С. 186-192.

5. Панченко І.А. Доказове значення результатів судово-бухгалтерської експертизи // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 203: В 4 т. Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – 306 с. – С. 1069-1074.

6. Панченко І.А. Повноваження експерта-бухгалтера та спеціаліста при застосуванні спеціальних знань // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. Том 3. – 2005. – № 6 – С. 203-207.

7. Панченко І.А. Підготовка експертів-бухгалтерів в Україні: проблеми організації та проведення // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 1 (35). – С. 97-104.

8. Панченко І.А. Організація судово-бухгалтерської експертизи в Україні: сутність та порядок здійснення // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (4). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 400 с. – С. 325-340.

9. Панченко І.А. Бухгалтерський облік як джерело юридично значимої інформації // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 1 (39). – С. 155-162.

Тези доповідей

10. Панченко І.А. Предмет та об'єкт судово-бухгалтерської експертизи: проблема визначення // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Другій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 60-62.

11. Панченко І.А. Вимоги, що висуваються до експерта-бухгалтера // Матеріали I міжнародної науково-практичної конференції “Науковий потенціал світу ’ 2004” Том 17. Облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 11-12.

12. Панченко І.А. Вимоги до експертного висновку // Матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції “Динаміка наукових досліджень ’ 2005” Том 66. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – С. 30-33.

13. Панченко І.А. Судово-бухгалтерська експертиза у судовому процесі // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Третій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 102-104.

14. Панченко І.А. Роль експерта-бухгалтера та спеціаліста у судовому процесі // М.І. Туган-Барановський – видатний вчений-економіст. Спадщина та новації: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції / Голов. ред. О.О. Шубін. – Донецьк: ДонДует, 2005. – Т. III. – С. 78-80.

15. Панченко І.А. Взаємодія суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи та експерта-бухгалтера // Тезиси и тексты выступлений на IV-ой международной научной конференции “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции”. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – С. 143-147.

16. Панченко І.А. Місце судово-бухгалтерської експертизи в системі наук // Матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2005” Том 82. Облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – С. 49-50.

17. Панченко І.А. Критерії оцінки ефективності результатів дослідження експерта-бухгалтера // Международная научно-практическая конференция “Наука и инновации’ 2005” (17-31 жовтня 2005 р.). – Днепропетровск: Наука і освіта, 2005. – С. 54-56.

18. Панченко І.А. Документування процесу проведення експертизи // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 86-87.

19. Панченко І.А. Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 65-67.

Підручники та навчальні посібники

20. Судово-бухгалтерська експертиза. Посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів./ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с. (Особистий внесок – автором розглянуто функції, які виконує судово-бухгалтерська експертиза, визначено групи суб'єктів судово-бухгалтерської експертизи та порядок її організації).

Панченко І.А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Київ, 2007.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці заходів з удосконалення організації, оцінки ефективності судово-бухгалтерської експертизи та якості її результатів для залучення до проведення експертних досліджень висококваліфікованих фахівців.

У дисертації уточнено зміст понять “предмет судово-бухгалтерської експертизи”, “організація судово-бухгалтерської експертизи” та запропоновано визначення ефективності судово-бухгалтерської експертизи. Уточнено перелік та обґрунтовано зміст завдань судово-бухгалтерської експертизи, визначено її функції при розгляді правопорушень економічного характеру в процесі слідства. Розкрито сутність організації судово-бухгалтерської експертизи шляхом виділення двох її рівнів: організації експертної діяльності та організації судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою, що сприятиме системному та послідовному проведенню експертизи, налагодженню взаємодії експерта з іншими учасниками справи, а також є передумовою удосконалення нормативного регулювання судових експертиз. Удосконалено систему документування дій експерта-бухгалтера в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи для підвищення рівня організації його роботи. Доведено необхідність здійснення оцінки судово-бухгалтерської експертизи за двома напрямками: на підставі визначення її якості та

ефективності. Розроблено критерії оцінки якості результатів експертизи та кількісні показники оцінки її ефективності.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, предмет судово-бухгалтерської експертизи, завдання судово-бухгалтерської експертизи, функції судово-бухгалтерської експертизи, організація судово-бухгалтерської експертизи, ефективність судово-бухгалтерської експертизи, якість результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Панченко И.А. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы: теоретико-практические аспекты. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины, Киев, 2007.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке рекомендаций по усовершенствованию организации судебно-бухгалтерской экспертизы, оценке её эффективности и качества результатов для привлечения к проведению экспертных исследований высококвалифицированных специалистов.

Объектом исследования является процесс судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по назначению суда или правоохранительных органов и действия эксперта-бухгалтера.

Предметом исследования являются теоретико-практические аспекты организации процесса судебно-бухгалтерской экспертизы при рассмотрении правонарушений экономического характера.

Анализ подходов к определению содержания понятия «судебно-бухгалтерская экспертиза» позволил установить её роль и место в системе хозяйственных отношений и в процессе судебного и досудебного следствия, раскрыто связь с бухгалтерским учётом, экономическим анализом и хозяйственным контролем. Выделено этапы становления судебно-бухгалтерской экспертизы, которые есть основой для её дальнейшего развития в теоретическом и практическом аспектах. Доказано, что судебно-бухгалтерская экспертиза является практическим видом деятельности в сфере бухгалтерского учёта.

Уточнён предмет судебно-бухгалтерской экспертизы и предложено трактовать его как явления и процессы, которые нашли или должны были найти отображение в бухгалтерском учёте и исследуются с точки зрения их законности, достоверности и целесообразности в пределах поставленных перед экспертом вопросов.

Предложенные разработки будут способствовать разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организации и методики проведения экспертизы, соблюдение экспертом-бухгалтером пределов своей компетенции в ходе проведения исследования.

С целью теоретического обоснования содержания экспертизы систематизировано задания судебно-бухгалтерской экспертизы и выделено их отдельные группы: связанные с изучением состояния бухгалтерского учёта и контроля, выявлением фактов нарушения действующего законодательства, определением размера убытка в результате совершенного правонарушения). Определено функции экспертизы при расследовании экономических

правонарушений в процессе следствия: а) информационную (экспертный вывод, который составлен на основе исследования материалов дела, может быть базой для принятия судом (следователем) определённого решения, касающегося определения обстоятельств дела); б) познавательную (эксперт-бухгалтер путём исследования материалов дела при проведении экспертизы устанавливает фактические обстоятельства, которые имеют значение для правильного его решения); в) криминологическую (судебно-бухгалтерская экспертиза является одним из средств установления причин совершения преступлений).

Обосновано сущность организации судебно-бухгалтерской экспертизы как комплекса мероприятий, направленных на её подготовку и проведение, что включает определённые действия по их упорядочиванию. С учетом этого определено уровни организации судебно-бухгалтерской экспертизы: организацию экспертной деятельности и организацию судебно-бухгалтерской экспертизы по отдельному делу. Выделение уровней организации экспертизы обеспечивает подбор квалифицированных экспертов, контроль за их деятельностью, сопутствует системному проведению экспертизы, а также является необходимым условием усовершенствования нормативного регулирования.

Отсутствие требований к обязательному проведению аттестации судебных экспертов снижает качество экспертиз. С целью устранения этого недостатка разработано Программу подготовки и проведения аттестации лиц, имеющих намерение получить свидетельство судебного эксперта-бухгалтера. Обоснована необходимость создания картотеки информации по каждому эксперту, работающему в определённом регионе, которая содержала бы данные об эксперте, его квалификации, опыте и результатах работы.

С целью усовершенствования системы документирования судебно-бухгалтерской экспертизы разработана форма Журнала регистрации судебно-бухгалтерских экспертиз и Акта приёма-передачи вывода эксперта-бухгалтера по криминальному (гражданскому) делу.

Предложения способствуют определению профессионального уровня практикующих экспертов-бухгалтеров и принятию мер по его повышению. Для рациональной организации экспертных исследований разработано систему документирования судебно-бухгалтерской экспертизы.

Проведённые исследования и анализ практики работы правоохранительных органов установили отсутствие единого подхода к оценке судебно-бухгалтерской экспертизы и её результатов. Доказано что оценка судебно-бухгалтерской экспертизы должна осуществляться по двум направлениям: качеству и эффективности.

Обосновано, что оценка качества экспертизы предполагает исследование экспертного вывода на предмет достоверности, корректности ссылок на нормативно-правовые акты, соблюдения процессуальных требований и оценку компетентности эксперта-бухгалтера.

Для повышения квалификации работников судебных и правоохранительных органов в сфере судебных экспертиз разработана система качественных критериев и количественных показателей для оценки эффективности судебно-бухгалтерских экспертиз. В качестве критериев оценки эффективности предложено: результативность, действенность, экономичность. На основании предложенных коэффициентов

ефективності розроблено механізм оцінки експертизи.

Ключевые слова: судово-бухгалтерська експертиза, предмет судово-бухгалтерської експертизи, завдання судово-бухгалтерської експертизи, функції судово-бухгалтерської експертизи, організація судово-бухгалтерської експертизи, ефективність судово-бухгалтерської експертизи, якість результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Panchenko I.A. The Organization of Forensic Accounting Expertise: Theoretical and Practical Aspects. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on the specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing. – State Academy of Statistics, Accounting and Auditing of State Committee of Statistics of Ukraine, Kyiv, 2007.

The thesis is dedicated to grounding of theoretical statements as well as to the development of improvement measures concerning the organization and estimation of forensic accounting expertise effectiveness and quality of its results for engagement of highly-qualified specialists to carrying out the expertise research.

The essence of the concepts: “subject of forensic accounting expertise”, “organization of forensic accounting expertise” has been specified as well as the determining of the forensic accounting expertise effectiveness has been suggested in the thesis. The list of the objectives of the forensic accounting expertise has been specified as well as the essence of these objectives has been grounded; the functions of forensic accounting expertise while considering the economic delinquency in the course of the investigation have been determined. The essence of forensic accounting expertise organization has been disclosed by distinguishing two levels: the organization of expertise activity and organization of forensic accounting expertise on the particular case, which will stimulate the systematic and consecutive carrying out of the expertise, establish the interrelation between an expert and other parties of the case as well as is considered to be a prerequisite of normative regulation improvement of forensic expertise. The documentation system of an expert-accountant’s activities in the course of carrying out the forensic accounting expertise in order to increase the level of organization of his / her work has been improved. The necessity of estimating the forensic accounting expertise according to two directions: on the basis of determining its quality and effectiveness has been proved. The estimation criteria of the expertise results’ quality as well as the quantitative estimation indexes of its effectiveness have been developed.

Key words: forensic accounting expertise, subject of forensic accounting expertise, objectives of forensic accounting expertise, functions of forensic accounting expertise, organization of forensic accounting expertise, effectiveness of forensic accounting expertise, quality of forensic accounting expertise results.

Підписано до друку 30.07.2007 р.

Формат 60x90/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № 234

Редакційно-видавничий відділ ЖДГУ
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103

ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ

Панченко Інна Анатоліївна

УДК: 657.92

**ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ: ТЕОРЕТИКО-
ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ**

**Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2007

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
Бутинець Франц Францович,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Рудницький Василь Степанович,
Львівська державна комерційна академія,
завідувач кафедри аудиту

кандидат економічних наук
Бондар Валерій Петрович,
Аудиторська фірма MGI “Консалтинг ЛТД”,
головний партнер, судовий експерт

Захист відбудеться “18” вересня 2007 р. о 14.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий “__” серпня 2007 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

С.В. Шульга