УДК 340.69:657:631

Стельмах Н.Є.,
м.н.с. відділу кредитування, страхування
та фінансів підприємств,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

СПЕЦИФІКА ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Анотація. У статті висвітлено проблемні питання, пов'язані з організацією судово-бухгалтерської експертизи, а саме визначенням її об'єкта. Авторська позиція ґрунтується на сприйнятті об'єкта судово-бухгалтерської експертизи як наріжного елемента в організації контрольного процесу. Обґрунтовано необхідність урахування експертом галузевих особливостей, що дає можливість підвищення достовірності експертних висновків для забезпечення правосуддя незалежною, висококваліфікованою та об'єктивною судовою експертизою.

Ключові слова: об'єкт, судово-бухгалтерська експертиза, сільське господарство.

Постановка проблеми. Діяльність у ринкових умовах зумовлює велику кількість взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Зокрема, існує залежність між підприємством, його працівниками, державою та контрагентами. Усі ці відносини підпорядковуються певним законам, а учасники повинні дотримуватися відповідних правил. Держава створює та забезпечує умови для функціонування економічних відносин, власники підприємств бажають отримати прибуток, працівники та засновники прагнуть отримати доходи у вигляді заробітної плати та дивідендів.

Проте під час цієї взаємодії деякі з учасників господарських відносин не дотримуються «правил гри», чим порушують права інших. Це провокує виникнення спорів, для вирішення яких сторони звертаються до судів та правоохоронних органів.

Такі дії наносять шкоду не тільки окремим особам, проти яких вони вчинені, але й суспільству в цілому. Це зумовлює необхідність виявлення правопорушень, їх вивчення, усунення наслідків та запобігання в майбутньому. Але визнання винними конкретних осіб вимагає проведення слідчих дій. Особливістю цього процесу при розгляді економічних злочинів є застосування не тільки юридичних, а й економічних знань. У процесі збору доказів з економічних справ у правоохоронній діяльності часто використовується судово-бухгалтерська експертиза, яка досліджує виробничу, фінансово-господарську діяльність та інші явища, відображені у бухгалтерському обліку і звітності, що стали об'єктом розслідування.

Тому слідчі та судові органи мають потребу в тому, щоб з'ясувати фактичні обставини підприємницької і господарської діяльності, які дозволили б усебічно, повно та об'єктивно висвітлити діяльність обвинуваченої, підозрюваної або підсудної особи. Це необхідно для того, щоб, керуючись нормами кримінального права, правильно кваліфікувати цю діяльність.

У даний час існує кілька різних точок зору з трактування визначення об'єкта судово-бухгалтерської експертизи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значні дослідження з питань судово-бухгалтерської експертизи, зокрема визначення основних понять, здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як М.І. Камлик, В.С. Рудницький, Т.М. Дмітрієнко та С.Г. Чаадаєв, В.П. Бондар, Л.В. Добринська, Н.М. Малюга, Н.А. Остап'юк. Проте проведений комплексний та системний аналіз наукових літературних джерел указує на існування досить проблемних питань, з якими стикаються як науковці, так і експерти-бухгалтери при проведенні експертного дослідження. Саме тому виникає потреба в їх вирішенні, або хоча б зведенні їх до мінімуму.

Мета статті полягає у розкритті змісту об'єкта судово-бухгалтерської експертизи та визначенні специфічних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Об'єкт експертного дослідження в загальній теорії судової експертизи розглядається як складна динамічна система, що складається з трьох елементів:

1) матеріального носія інформації про даний факт, подію;

2) джерела інформації про факт;

3) механізму передачі інформації від джерела до носія, іншими словами, механізму їх взаємодії. Виходячи з вищесказаного, науковці визначають об'єкт бухгалтерської експертизи.

Так, наприклад, М.І. Камлик, В.С. Рудницький, Т.М. Дмітрієнко та С.Г. Чаадаєв, Л.В. Попова [1–4] визначають об'єктом судово-бухгалтерської експертизи «документи, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку». Проте таке твердження неправомірно розширює сферу дослідження експерта-бухгалтера. Він вивчає тільки ті документи бухгалтерського обліку, що потрібні для з'ясування обставин справи у процесі досудового слідства чи судового розгляду. Таке визначення об'єктів судово-бухгалтерської експертизи прирівнює її до аудиту чи ревізії, не враховуючи необхідності роботи експерта-бухгалтера з іншими документами, які містяться у справі.

Також С.Г. Чаадаєв, В.С. Рудницький, М.І. Камлик [5; 6] об'єкт судово-бухгалтерської експертизи визначають як документи, що відображають порушення законодавства, протиправну або злочинну діяльність. Але такий підхід означає, що експерт повинен встановити порушення на основі документів, які містять сліди злочинів. Проте це не відповідає статусу експерта-бухгалтера,оскільки він не може давати юридичну оцінку подій.

Група таких вчених, як В.П. Бондар, Л.В. Добринська, Н.М. Малюга, Н.А. Остап'юк, уважають об'єктом судово-бухгалтерської експертизи документи, перелік яких наводиться у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження та складання висновку.

Поняття об'єкта судової експертизи неоднозначне з точки зору науки і практики. Об'єкт судової експертизи з позиції наукової галузі являє собою рід (вид) об'єктів, який-небудь клас,

категорію предметів, що характеризуються загальними властивостями.

З точки зору практичної діяльності у спеціальній літературі існують різні варіанти даного поняття. Основні з них можна представити наступним чином:

- тільки матеріально фіксовані об'єкти;
- матеріальні об'єкти і процеси.

Проте об’єкт судово-бухгалтерської експертизи має свої особливості, оскільки судово-бухгалтерська експертиза є процесуальною дією і поєднує в собі бухгалтерську та юридичну науки.

Щоб визначити об’єкт судово-бухгалтерської експертизи, спочатку потрібно розглянути, що є об’єктом бухгалтерського обліку.

Більшість науковців об’єктами бухгалтерського обліку вважають засоби підприємства, джерела їх утворення та господарські процеси, які забезпечують рух майна і джерел з метою отримання прибутку.

Однак В.М. Жук визначає, що об’єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об’єкти відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів (рис. 1) [7].

Отже, об’єкт судово-бухгалтерської експертизи поєднує характеристики *об’єктів бухгалтерського обліку та судової експертизи і являє собою документально зафіксовані факти господарської діяльності, що стали предметом досудового розслідування чи судового розгляду*.

Система об'єктів судово-бухгалтерської експертизи складається з :

1.Облікових бухгалтерських документів, що включають:

- первинні (вимоги, наряди на відпуск матеріальних цінностей, банківські доручення, прибуткові, видаткові та касові ордери, накладні, пропуск на вивезення продукції, транспортні документи, акти на списання товарних втрат, переоцінку товару, розбирання ремонтованих об'єктів, платіжні відомості, доручення, квитанції та ін.);
- зведені (забірні книжки, групувальні відомості, накопичувальні і групувальні таблиці, особові рахунки, ордери та ін.);
- матеріали механізованого обліку (магнітні носії, машинограми, табуляграми, журнали здачі та приймання документів на механізований облік, журнали контрольних чисел і т. п.).

2. Облікових (рахункових) регістрів, до яких відносяться книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку та ін.

3. Документів бухгалтерської звітності, що включають звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб та ін.

4. Матеріалів інвентаризації: інвентаризаційні описи наявності товарів, порівняльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб.

5. Інших матеріалів, необхідних для проведення судово-бухгалтерської експертизи: висновки аудиторів, акти ревізій, рішення по них вищих органів, довідки та повідомлення про дії з цінностями, укладення деяких інших судових експертиз (комп'ютерно-технічної, товарознавчої, будівельно-технічної, технологічної та ін.), які стосуються предмета експертизи відомості з показань позивачів і відповідачів, свідків, обвинувачених, підозрюваних та ін., протоколи обшуків і виїмок, неофіційні документи.

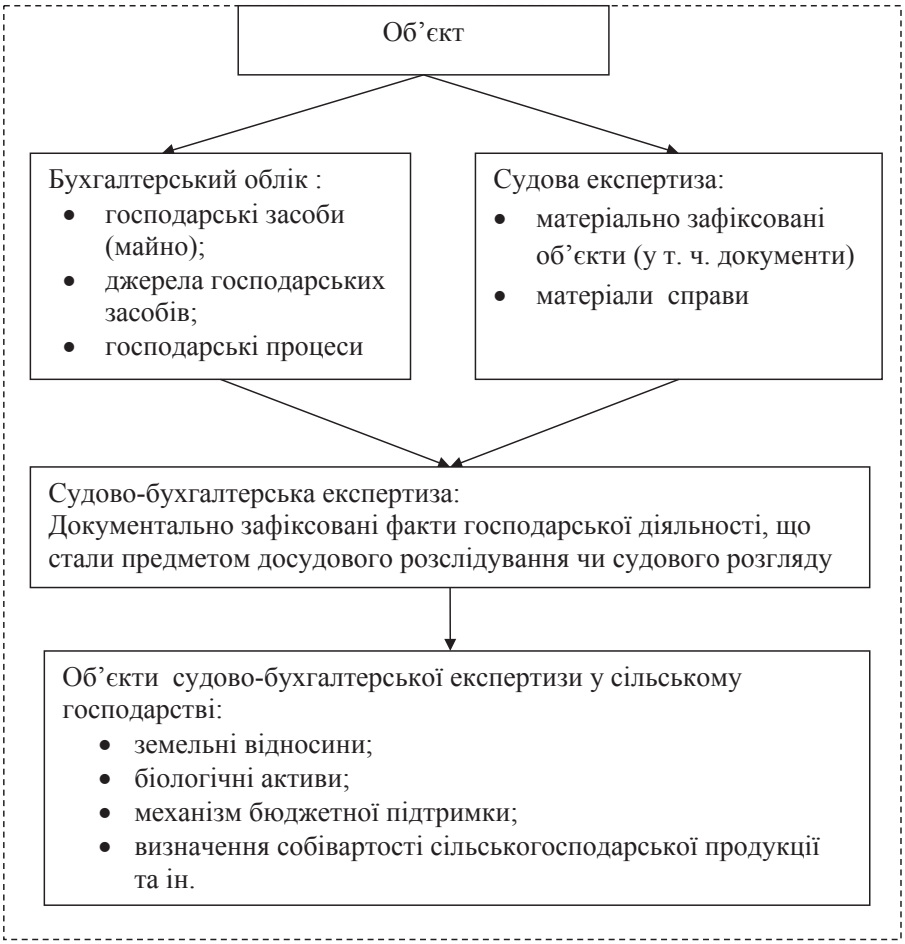

Рис. 1. Визначення об'єкта судово-бухгалтерської експертизи

У зв'язку з широким використанням для ведення бухгалтерського обліку нових інформаційних технологій, зокрема спеціалізованих систем і баз даних, об'єктами судово-бухгалтерської експертизи можуть бути документи не тільки на паперових, а й на магнітних носіях. Загальногалузевими указівками закріплений порядок надання юридичної сили бухгалтерським документам на магнітних носіях, які створюються при експлуатації засобів комп'ютерної техніки. Документ повинен бути записаний на магнітному носії, виготовленому відповідно до вимог технічного регламенту, і закодований згідно з загальнодержавним класифікатором техніко-економічної інформації. Він може використовуватися без роздрукування на папері, якщо точно дотриманий встановлений технологічний режим запису.

При організації експертного дослідження велике значення має відбір матеріалів та необхідних документів. Нерідко через недостатньо чітке

уявлення про об'єкти судово-бухгалтерської експертизи слідчі (суди) направляють експерту всі матеріали справи або документи, що не мають відношення до даного предмету.

Крім того, експерт-бухгалтер повинен ураховувати галузеві особливості об'єктів бухгалтерського обліку, щоб дати кваліфікований висновок. Так, зокрема, сільськогосподарська діяльність має свою специфіку, яка пов'язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Усі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Вищеозначені об'єкти обліку, безперечно, визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Разом з тим визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу.

Бухгалтерський облік, покликаний служити потужним знаряддям контролю, протидії та запобігання незаконним діям у сфері економіки, у ряді випадків перетворюється на таке ж потужне знаряддя для приховування порушень та злочинних діянь. Тому важливим для проведення судово-бухгалтерської експертизи є врахування специфіки побудови бухгалтерського обліку в тій чи іншій галузі, що зможе посилити організаційно-методичні аспекти процесуальної дії. До останнього часу комплексні дослідження, що охоплюють як правові, так і економічні аспекти судово-бухгалтерської експертизи, у повній мірі проводилися недостатньо. Разом з тим перехід до ринкової економіки, до міжнародних стандартів фінансової звітності робить цю проблему особливо гострою.

Висновки. Питання методики експертного дослідження є одним із ключових питань у діяльності експерта-бухгалтера, оскільки від цього залежать повнота та обґрунтованість висновків експерта-бухгалтера. Однак на сьогодні відсутнє чітке розуміння об'єкта судово-бухгалтерської експертизи, що призводить до неточності експертних висновків, повторного призначення судово-бухгалтерської експертизи, а отже, затягування процесу слідства.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що об'єкти бухгалтерської експертизи у сільському господарстві мають свою специфіку, тому ефективність такої експертизи перш за все залежить від точності та повноти ідентифікації її об'єктів.

Література:

1. Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия : [учебник] / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. – М. : ПРОСПЕКТ, 1998. – 336 с.
2. Камлик М.І. Судова бухгалтерія : [підручник] / М.І. Камлик ; 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Атіка, 2001. – 376 с.
3. Бухгалтерский учёт и судебно-бухгалтерская экспертиза : [учеб. пособ.] / Л.В. Попова, Н.А. Шибаева, Р.Е. Исакова. – М. : Дело и Сервис, 2003. – 192 с.
4. Баширов Р.А. Судебная бухгалтерия / Р.А. Баширов, Н.В. Баширова. – Ростов н/Д : Феникс ; Краснодар : Краснодарская академия МВД Росии, 2005. – 221 с.
5. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект) : [навч. посіб.] / В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. – К. : Професіонал, 2004. – 304 с.
6. Правовая бухгалтерия / Отв. ред. д.ю.н., проф. С.Г. Чаадаев. – М., 2001. – 432 с.
7. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз» ; відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – Вип. 2(17). – С. 100–105.

Стельмах Н.Е. Специфика объекта бухгалтерской экспертизы в сельском хозяйстве

Аннотация. В статье освещены проблемные вопросы, связанные с организацией судебно-бухгалтерской экспертизы, а именно определением ее объекта. Такая позиция основывается на восприятии объекта судебно-бухгалтерской экспертизы как краеугольного элемента в организации контрольного процесса. Обоснованная необходимость учета экспертом отраслевых особенностей дает возможность повышения достоверности экспертных выводов для обеспечения правосудия независимой, высококвалифицированной и объективной судебной экспертизой.

Ключевые слова: объект, судебно-бухгалтерская экспертиза, сельское хозяйство.

Stelmah N.Ye. The specifics of the object of financial expertise in agriculture

Summary. The article highlights the problematic issues regarding to the organization of forensic accounting expertise, especially to the definition of it's object. This position is based on the perception of the object of forensic accounting expertise as a key element in the organization of the control process. Confirmed the necessity of consideration of the industry features by an expert, that makes it possible to improve the faithfulness of expert opinions for the purpose of providing the justice with independent, highly qualified and objective forensic expertise.

Keywords: object, forensicaccounting, agriculture.