

13. *Купер М. И.* Бухгалтерский учет: основы теории. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 320 с.

14. *Сопко В. В., Завгородній В. М.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2004. — 411 с.

15. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002 — 370 с.

16. *Николаев С. А.* Учетная политика организации на 2002 год, принципы формирования, содержание, практические рекомендации. — М., 2001. — 235 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657:92

О. П. Колісник

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедра аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

В статье рассматриваются теоретические основы судебно-бухгалтерской экспертизы: задания, которые она решает, предмет, объекты и методы ее проведения. Судебно-бухгалтерская экспертиза является одной из форм контроля, которая позволяет эксперту-бухгалтеру исследовать финансово-хозяйственную деятельность подконтрольного субъекта, с целью предоставления заключения, относительно вопросов, поставленных органами дознания, досудебного и судебного следствия.

The theoretical basis of court-accounting examination are examined in the article: tasks, which solves, subject, objects and methods of its conducting. Court-accounting examination is one of the forms of control, which allows an expert-accountant to explore financial-economic activity of under-control subject for making conclusions as for the questions put by the organs of inquest, prejudicial and judicial investigation.

Ключові слова: судова експертиза, судово-бухгалтерська експертиза, бухгалтерський облік, експерт-бухгалтер, органи дізнання, досудове слідство, суд.

Розвиток ринкових відносин в Україні, на превеликий жаль, супроводжується зростанням кількості злочинів у економічній сфері та видозміною способів їх скоєння. Судові спори, які вини-

кають між господарюючими суб'єктами, потребують вирішення висококваліфікованими спеціалістами у галузі судових експертиз.

До числа найбільш розповсюджених судових експертиз відноситься судово-бухгалтерська експертиза. На провадження судово-бухгалтерської експертизи розповсюджуються загальні положення про судову експертизу, які закріплені у Законі України «Про судову експертизу» [1]. Згідно ст. 1 Закону «...судова експертиза — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства».

Специфіка судово-бухгалтерської експертизи проявляється у тому, що для її здійснення необхідні спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку та суміжних дисциплін (контролю, економічного аналізу, оподаткування, фінансового менеджменту тощо), а об'єктом експертного дослідження є господарські операції, які відображені в облікових регістрах, бухгалтерській і податковій звітності та інших документах [2, с. 23].

Законодавче забезпечення судово-бухгалтерської експертизи визначає її як складову судово-економічної експертизи. Згідно п. 127 «Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки матеріалів та призначення судових експертиз», економічна експертиза включає:

- дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;
- дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій;
- дослідження документів фінансово-кредитних операцій [3].

Досліджуючи сутність судово-бухгалтерської експертизи необхідно звернутись до праць учених-економістів у даній галузі знань.

Г. Г. Мумінова-Савіна надає таке визначення: «Судово-бухгалтерська експертиза — це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза — це процесуальна дія» [4, с. 38].

Трактування судово-бухгалтерської експертизи як і будь-якої іншої, що не існує поза межами кримінальних і цивільних справ, які виникають у процесі розслідування чи судового розгляду, знаходимо у авторів В. С. Рудницького, Р. Ф. Бруханського та П. Я. Хомина [5, с. 11].

Російські вчені сформулювали наступне визначення: «Судово-бухгалтерська експертиза — це експертне дослідження первинних і зведених документів бухгалтерського обліку і звітності, які містять фактичні дані, необхідні для складання висновку по кримінальній чи цивільній справі (в т. ч. арбітражному спору), справі про адміністративне правопорушення» [2, с. 22].

М. Т. Білуха визначає, що судово-бухгалтерська експертиза досліджує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств з різною формою власності, які припустили збитки, втрати, крадіжки цінностей, безгосподарність та інші негативні явища, що стали об'єктом розслідування правоохоронних органів. Відмінність судово-бухгалтерської експертизи обумовлена тим, що вона обґрунтовує свої висновки на документально достовірних даних, відображених у бухгалтерському обліку, конкретизує матеріальну відповідальність за збитки завдані матеріально відповідальними і службовими особами, встановлює розмір коштів, за які вони мають нести відповідальність [6, с. 18–19].

Враховуючи дослідження фахівців, а також нормативно-правове забезпечення судово-бухгалтерської експертизи, пропонуємо наступне визначення. Отже, судово-бухгалтерська експертиза — це процесуальна дія, що заключається у експертному дослідженні документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, з метою формування та надання висновку стосовно питань, поставлених органами дізнання, досудового та судового слідства.

Таким чином, метою судово-бухгалтерської експертизи є встановлення правильності організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, визначення достовірності фактів господарської діяльності для надання обґрунтованого висновку за питаннями поставленими правоохоронними органами. Проте, необхідно зазначити, що судово-бухгалтерська експертиза відноситься до експертиз, призначення яких не є обов'язковим. Призначають її лише за необхідності, враховуючи кожну конкретну справу та виходячи із відповідних обставин, оскільки складно передбачити всі випадки, коли повинна бути здійснена судово-

бухгалтерська експертиза. Але, незважаючи на такий факт, провадження судово-бухгалтерської експертизи передбачає вирішення нею конкретних завдань.

Дотримуючись нормативного забезпечення визначимо головні завдання, дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності:

— встановлення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;

— встановлення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг;

— встановлення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;

— встановлення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;

— встановлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку валового доходу та валових витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;

— встановлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість;

— встановлення недоліків в організації бухгалтерського обліку та контролю, які сприяли або могли сприяти завданню матеріальних збитків або перешкождали їх своєчасному виявленню [3].

Узагальнюючи законодавче трактування завдань судово-бухгалтерської експертизи їх можна об'єднати у відповідні групи за певними ознаками.

Так, деякі автори виокремлюють завдання, пов'язані з ідентифікацією об'єктів, діагностичні завдання, та такі, що пов'язані з експертною профілактикою [4, с. 40–42; 7 с. 242].

Інші науковці визначають конкретні завдання, які вирішує судово-бухгалтерська експертиза, але при цьому визначають основне, яке витікає із загального завдання судово-експертної діяльності — сприяти отриманню доказової інформації по справі, використовуючи спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку [2, с. 24–25; 5, с. 10–11].

Зміст завдань, які вирішує судово-бухгалтерська експертиза в процесі судочинства по суті визначає її предмет.

Необхідно розрізнити поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи як дослідження явищ господарської діяльності і предмета судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться за конкретною справою. У першому випадку предмет експертизи становлять питання, які взагалі входять у компетенцію бухгалтера-експерта, у другому — питання слідчого або суду, поставлені бухгалтеру-експерту з конкретної справи [7, с. 241].

По суті, предметом судово-бухгалтерської експертизи є господарські операції та їх достовірність відображення у системі бухгалтерського обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування і судового розгляду правоохоронними органами і потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера для встановлення істини [6, с. 46].

Отже, предметом судово-бухгалтерської експертизи є господарські операції підприємств, відображені у бухгалтерських документах, які викликають сумніви у їх правильності та достовірності і, як наслідок, винесені на розгляд органів дізнання, досудового та судового слідства.

Поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи безпосередньо пов'язане з поняттям об'єкта експертного дослідження. Це твердження обумовлене тим, що експерт-бухгалтер досліджує лише ті документи, які стосуються конкретної справи та розглядає питання, які входять у його компетенцію.

У процесі судово-бухгалтерської експертизи досліджуються вихідні дані, які містяться у доказах конкретної справи. Але якщо розглядати можливі об'єкти судово-бухгалтерської експертизи, то необхідно враховувати наступні критерії. По-перше, об'єкти надані на експертизу, повинні бути придатними для експертного дослідження. По-друге, всі об'єкти поділяються на прості і складні. До простих відносять докази, які складаються із кількох елементів з простими зв'язками. До таких можна віднести, наприклад, суму нестачі. Складними є об'єкти з невизначеною структурою, яку необхідно дослідити, а потім визначити її елементи. До складного об'єкту можна віднести систему оподаткування підприємства [2, с. 85–86; 6, с. 47].

Варто звернути увагу на загальний методологічний підхід до комплексної класифікації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є реальні (або

емпіричні) факти, системні об'єкти, комплекс доказів та забезпечення експертизи [5, с. 22–23].

Таким чином, об'єкти судово-бухгалтерської експертизи можна виокремити у бухгалтерські документи та інші матеріали справи. До бухгалтерських документів належать первинні і зведені документи, облікові реєстри, форми бухгалтерської звітності. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книги, табелі, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси та інші первинні та зведені документи бухгалтерського та податкового обліку і звітності.

В інших матеріалах справи передбачені акти проведених ревізій, довідки, протоколи, висновки експертиз та показання учасників судової справи.

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, то в постанові (ухвалі) про призначення експертизи слід зазначити, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим зібраним у справі доказам, оскаржуються зацікавленими особами, непереконливо обґрунтовані ревізорами та ін.).

Документи мають бути систематизованими в хронологічному порядку (за епізодами діяння, періодами тощо), підшитими, прошнурованими та пронумерованими. Якщо слідчий або суд зазнають труднощів у визначенні документів, які необхідні для надання експертного висновку, їм слід звернутися за консультацією до спеціаліста.

При дослідженні документів та інших матеріалів справи, експерт-бухгалтер застосовує методичні прийоми, які дозволяють йому вирішити питання поставлені правоохоронними органами. Експерт-бухгалтер використовує як загальні, так і власні науково-методичні прийоми [2, с. 89–113; 4, с. 49–53; 5, с. 25–29; 6, с. 58–70; 7, с. 249–258].

Загальнонауковими методичними прийомами є: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Конкретні власні методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи можна розглядати в розрізі певних груп, зокрема: розрахунково-аналітичні; документальні; узагальнення, та реалізація результатів експертизи.

Специфічні методи та власні прийоми експертного дослідження виникли у процесі узагальнення практики бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності, розвитку правознавства і власне розвитку експертизи.

Група розрахунково-аналітичних методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи включає економічний аналіз, статистичні розрахунки та економіко-математичні методи.

Наступна група — документальні методичні прийоми, яка включає інформаційне моделювання, експертизи різних видів, нормативно-правове регулювання, дослідження облікових документів.

Група методичних прийомів узагальнення і реалізації результатів експертизи включає групування недоліків за періодами виникнення, аналітичне групування, систематизований виклад результатів експертизи у висновках експерта, реалізацію результатів експертизи.

Підсумовуючи все зазначене вище, можна стверджувати, що правильний підхід до формування теоретичної бази для судово-бухгалтерської експертизи створює якісне підґрунття її організаційно-методичного забезпечення. Від правильної організації і чіткої методики судово-бухгалтерської експертизи в значній мірі залежить наскільки якісно буде проведено експертне дослідження і достовірно сформовано висновок, що має вирішальне значення для справи, яка знаходиться у провадженні органів дізнання, досудового і судового слідства.

Література

1. Закон України «Про судову експертизу»: Затверджений постановою Верховної Ради України від 25.02.1994 р. № 4038 — XII.
2. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие для студентов вузов / [Е. Р. Россинская и др.]; под ред. Е. Р. Россинской, Н. Д. Эриашвили. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 351 с.
3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичні рекомендації з питань

підготовки матеріалів та призначення судових експертиз: Затвержені наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.

4. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч.-метод. посіб. для сам ост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2004. — 268 с.

5. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний концепт): Навчальний посібник. — К.: ВД «Професіонал», 2004. — 304 с.

6. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. — К.: Видавнича компанія «Воля» — 2004. — 656 с.

7. Шарманська В. М., Шарманська С. О., Головка І. В. Судова бухгалтерія: Навч. пос. — К.: Центр навчальної літератури, 2008. — 454 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657.421.3

Н. О. Любенюк
бухгалтер ТОВ «Г-ТАЙП»

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ЯК ЕЛЕМЕНТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

В статье определены суть и виды объектов интеллектуальной собственности и порядок их отнесения к нематериальным активам. Проанализированы главные проблемы идентификации и признания объектов интеллектуальной собственности.

The article determines essence and types of objects of intellectual property and order of their attributing is to the immaterial assets. Analyses the main problems of authentication and confession of objects of intellectual property.

Ключові слова: *інтелектуальна власність, нематеріальні активи, виключне право, ідентифікація.*

Сучасні досягнення науки, техніки та інформаційних технологій, культурний розвиток суспільства призвели до розширення об'єктів громадянських прав, появи нових видів власності, саме до цих нових видів власності і відносять результати інтелектуальної діяльності. У світі все більший сегмент ринку займають різного роду програми для комп'ютерів, бази даних, різноманітні селекційні досягнення та типології інтегральних мікросхем. Поряд з цим у господарському обороті беруть участь не тільки матеріальні речі, а й інші нематеріальні, тобто певні виключні права