

Слюсаренко Вікторія Євгенівна,

провідний науковий співробітник, кандидат економічних наук, доцент кафедри Обліку і аудиту УжНУ, 88000, м. Ужгород, вул. Стрільнича, буд.50, тел. 0506653728, e-mail: victoorijaaa@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-9571-6877>

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА. ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА В УКРАЇНІ

Анотація. Постійний процес розвитку та удосконалення економічних відносин, що відбувається в Україні, слугує поштовхом для покращення розуміння процесу виникнення господарських операцій і їх фіксації в первинних документах. Такий стан справ є причиною виникнення досить великої кількості не врегульованих ситуацій (явищ) у економічній сфері. Це у свою чергу призводить до необхідності глибокого аналізу нормативно-правових актів, які є обов'язковими до виконання та регулюють утворення первинних документів, і їх удосконалення.

В сучасних умовах велика кількість первинних документів, що використовуються і в яких фіксується господарська операція, не регламентовані законодавством.

Водночас, поряд з первинними не можна забувати і про вторинні документи, які є не менш важливими, оскільки в них відображається узагальнююча інформація про результат аналітико-синтетичної та іншої обробки одного чи кількох первинних документів з метою пристосування інформації до інформаційних потреб споживача.

Прогалина в утворенні документів і фіксації проведення господарської операції є досить великою і стосується таких економічних напрямків як:

1. Ведення господарської діяльності;
2. Господарська та фінансова сфери;
3. Облік і оподаткування.

Проблема неповної визначеності в утворенні документів, що стосуються обліку і оподаткування, впливає на визначення об'єкта оподаткування, що значною мірою дозволяє працівникам фіскальної служби перевищувати свої службові повноваження. Так, наприклад, в Законі України «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність», у стандартах бухгалтерського обліку, а також і в Податковому кодексі України присутній високий рівень невизначеності стосовно переліку оподатковуваних операцій та порядку їх фіксації в первинних і вторинних документах, що підтверджують факт здійснення доходів чи витрат. Тобто, в нормативно-правових актах зазначено досить абстрактне визначення для розуміння економічної категорії «доходи» і документів, якими оформляються проведення як дохідної, так і витратної частин.

Через таку невизначеність у законодавчих актах, як підприємства, так і фіскальна служба мають можливість певного маневру для маніпулювання базою оподаткування (встановлення об'єкта оподаткування), а відтак – для нарахування податків. Для функціонування господарської та фінансової сфер суб'єкта господарської діяльності ця ситуація також видається шкідливою, оскільки може призводити до непра-

вильних управлінських рішень, а відтак – до прямих збитків, втрати конкурентоздатності, введення в оману власників корпоративних прав і судових витрат.

В цьому контексті слід відзначити, що показники податкового обліку визначаються на базі бухгалтерського обліку. Пункт 44.2 ст. 44 Податкового Кодексу України, який визначає, що для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Тому досить часто виникає необхідність у проведенні судової економічної експертизи для встановлення причинно-наслідкових зв'язків у виникненні явища та його нормативно правового регулювання з залученням фахівця зі спеціальними знаннями.

З дослідженням явищ, що виникають у господарській діяльності суб'єктів господарювання та на ринку фінансових послуг ситуація аналогічна.

Таким чином, дослідження явищ, що виникають в галузі економічних знань, фахівцем, якому належить їх досліджувати, є надзвичайно непростим, а в деяких випадках і не можливим, оскільки воно пов'язане з дослідженням саме первинних документів їх системним відображенням в реєстрах бухгалтерського обліку, у фінансовій і податковій звітностях.

Ключові слова: економічна експертиза, первинні документи, судовий експерт.

Siusarenko Victoria Yevgenivna,

Leading Researcher Lviv Science and Research Institute of Judicial Expertise, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Department of Accounting and Auditing of State higher educational institution «Uzhgorod National University», 88000, Uzhhorod, st. Shooting range, building 50, tel. 0506653728, e-mail: victoorijaaa@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-9571-6877>

ECONOMIC EXAMINATION. THEORY AND PRACTICE IN UKRAINE

Annotation. The constant process of development and implementation of economic relations that exists in Ukraine, serves as an impetus for better understanding of the development of economic operations and their fixation in the primary documents. This state of affairs is the reason for the presence of a large number of unresolved situations (phenomena) in the economic sphere. This, in turn, leads to an in-depth analysis of regulations that are binding and regulate the formation of primary documents.

In modern circumstances, there are a large number of used primary documents in which the recorded business transaction, not regulated by law.

However, along with the primary, we must not forget about the secondary documents, which are no less important. As they reflect the general information about the result of analytical-synthetic and other processing of one or more primary documents in order to adapt the information to the information needs of the consumer.

The gap in the formation of documents and recording of a business transaction is quite large and applies to such economic areas as:

1. Doing business;
2. Business and financial spheres;
3. Accounting and taxation.

The problem of creating documents related to accounting and taxation affects the definition of the object of taxation, which allows employees of the fiscal service to exceed their official authority. Therefore, the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting», the accounting standards and the Tax Code of Ukraine have a high level of uncertainty in the list of taxable transactions and their fixation in primary and secondary documents, for example, confirming the recognition of income and expenses. That is, the regulations give quite an abstract definition of the understanding of the economic category of «income» and the definition of documents for both revenue and expenditure.

As there is such uncertainty in the legislation, both businesses and the fiscal service have some maneuver to manipulate the tax base (defining the object of taxation), and charge taxes. This situation also seems to affect the economic and financial spheres of the business entity, as it can lead to incorrect management decisions, and thus to direct losses – loss of competitiveness, misleading the owners of corporate rights and court costs.

In this context, it should be noted that the indicators of tax accounting are defined on the basis of accounting, paragraph 44.2 of Art. 44 of the Tax Code of Ukraine. It determines that to calculate the object of taxation, the taxpayer uses the data of accounting and financial reporting on income, expenses and financial result before tax.

Therefore, it is often necessary to conduct a professional forensic economic examination to establish the causal actions in the occurrence of the phenomenon and its regulatory regulation.

The situation is similar to the study of the phenomena that have arisen in the economic activity of economic entities directly and the phenomena arising in the market of financial services.

Thus, the study of phenomena arising in the economic field of knowledge, is extremely difficult for the specialist who is to investigate them, and in some cases – not possible, due to the connection to the study of primary documents, and their systematic reflection in the registers of accounting and financial and tax reporting.

Key words: economic expertise, primary documents, forensic expert.

Постановка проблеми. Висока турбулентність змін правових основ в українському суспільстві та соціально-економічній сфері, основу якої складає збільшення швидкості та складності перебігу як суспільних і господарських процесів і виникнення нових явищ, так і їх оформлення в обліку та звітності, спричиняє гостру потребу застосування спеціальних економічних знань фахівців.

Економіка та облік стають все більш правовими, набувають нових юридичних формам, отже правопорушення в цій галузі набувають все більш різноманітних форм і характеру. Таким

чином, в даний час будь-якому фахівцеві в цій сфері економічних знань не обійтися без достатньої юридичної підготовки. Всі учасники, чия діяльність може бути пов'язана з участю в адміністративному, кримінальному, цивільному або арбітражному процесах, повинні мати спеціальні комплексні знання у відповідній сфері, яких вимагає спір. Специфічність цих знань полягає в умінні розпізнавати в бухгалтерській інформації ознаки відсутності причинно-наслідкових зв'язків між діями, що відображені в сукупному документальному підтвердженні.

Оскільки в нормативних документах значна частина господарських операцій, що провадяться в економічній сфері, не регламентована як за

визначеннями так і в частині їх обліку, від експерта потрібні не тільки теоретичні знання в галузях економіки і права, а також практичні навички та досвід роботи в економічній сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробкою та вдосконаленням економічної експертної діяльності в Україні, а зокрема питаннями її теоретичного і практичного застосування, займалося багато вітчизняних учених та експертів-практиків, серед яких: Н. Бугай, В. А., Козлов, Л.М. Головченко, Л.В. Дікань, С.В. Євдокіменко, В.А. Єрмоленко, Т.О. Кривцова, Л.Г. Олійник, С.Р. Романів, Н.Є. Стельмах, О.В. Хомутенко та ін.

Мета статті – висвітлення сучасного стану економічної експертизи та визначення проблем, з якими суб'єкти господарювання можуть зіштовхнутись у процесі встановлення істини за допомогою фахівця, що володіє спеціальними знаннями в галузі економіки.

Виклад основного матеріалу. Стрімко зростаюча турбулентність подій в Україні, спричиняє зміни в регулюванні економіки, які не завжди узгоджені між собою. Вони тягнуть за собою продукування таких же не узгоджених нормативно-правових актів, які у свою чергу ускладнюють соціально-економічні та суспільні відносини України. Такі реалії вимагають від фахівців, що діють на підставі таких нормативно-правових актів, постійного удосконалення методів і прийомів дослідження об'єктів, створених на їх основі. Така ситуація збільшує ймовірність непорозуміння між усіма учасниками відносин. Вона спонукає як громадян, так і представників правоохоронних органів і суду, звертатись до фахівців, що володіють відповідними знаннями для використання їх у встановленні істини та доведенні правоти тієї чи іншої зі сторін при з'ясуванні суперечностей, розслі-

дуванні та розгляді в суді конфліктних ситуацій в цивільних, адміністративних і кримінальних справах. Залучення цих фахівців, як правило, здійснюється шляхом призначення судової економічної експертизи.

В сучасних умовах значно змінився характер перекручень в економічній сфері. Відзначається зростання зловживань представників контролюючих служб, що зазначаються в актах перевірок суб'єктів господарювання, перекручень у розрахунках банків щодо заборгованості по виданих кредитах, розрахунках сум частки учасника, який вирішив вийти зі складу засновників.

Якщо раніше об'єктом експертного дослідження були, в основному, правопорушення, пов'язані з установленням фактів розкрадання коштів, товарно-матеріальних цінностей, то зараз найчастіше зустрічаються порушення, які були вчинені за допомогою перекручування та фальсифікації даних бухгалтерської та фінансової звітності, фінансової інформації. До таких видів перекручень можна віднести розрахунки заборгованості по кредиту, завищення або заниження об'єкта оподаткування, зазначенні в актах перевірки фіскальних органів, хибне встановлення частки засновника, що виходить і намагається її вивести зі складу статутного капіталу суб'єкта господарювання та інші. [1].

Спірні питання у сфері економіки, вирішуються, як правило, шляхом дослідження господарських операцій, зафіксованих в первинних документах, вивчення яких вимагає застосовувати комплекс знань із різних економічних наук. Тому сторони спору, органи досудового розслідування та суд, як правило, звертаються за допомогою до експертів-економістів, які можуть відповісти на поставлене перед ними питання, застосовуючи комплекс різ-

них видів економічних знань, що побудовані на нормативно правовій базі, звичаєвому праві та можливості вибудувати причинно-наслідкові зв'язки. Таким чином, виникає гостра необхідність у використанні нових підходів у діяльності експертних служб, визначення пріоритетних напрямків їхнього розвитку, вирішення проблемних питань і усунення недоліків у системі протидії перекрученням та двоякості тлумачень у сфері економіки.

Початковим етапом дослідження економічної експертизи є насамперед визначення самої категорії «Економічна експертиза».

В Законі України «Про судову експертизу» представлено лише визначення судової експертизи, де останню презентують як дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду. [2].

Відсутність єдиного підходу у нормативно-правовій базі до змісту економічної експертизи призвели до хаотичності трактування її сутності у різних наукових джерелах.

Після аналізу Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень і Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень можна сформулювати наступне визначення:

Економічна експертиза – це дослідження документів, на основі якого формується висновок, метою якого є вирішення широкого кола питань, що виникають під час розслідування економічних злочинів та судового розгляду господарських суперечок.

Об'єктом дослідження економічної експертизи, як правило, є первинні документи, облікові реєстри та доку-

менти бухгалтерської звітності, в яких зафіксовано господарські операції.

Згідно з Науково-методичними рекомендаціями з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, економічна експертиза буває трьох видів:

1. Експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;
2. Експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій;
3. Експертиза документів фінансово-кредитних операцій.

Головними проблемами, які можуть виникнути під час проведення економічної експертизи, є питання щодо доказів правомірного використання тих чи інших форм первинних документів.

Оскільки згідно п. 44.2 ст.44 Податкового кодексу, для встановлення об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування, але нормативно-правова база, яка регулює бухгалтерський облік, не регулює склад підтверджуючих документів, норми податкового обліку їх теж не регулюють. [3]

Інший приклад: положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Доходи» розкриває тільки критерій визнання доходу від реалізації, але, не визначає форми первинних документів, які підтверджують факт визнання доходу.

На практиці отримання доходу від реалізації товарів, робіт чи послуг можна встановити тільки шляхом відслідковування причинно-наслідкових зв'язків, адже воно пов'язано з фактичним отриманням коштів та відвантаження продукції, що фіксуються, перше, в банківських виписках або

фіскальних чеках, друге, – в накладних або актах виконаних робіт.

Але треба розуміти, що категорія «відвантаження» означає передачу права власності та володіння предметами чи послугами, а «оплата» означає отримання коштів, у свою чергу «реалізація» – це коли дві події збіглися у часі, завершені повним господарським циклом: відвантаження та оплата.

Слід зазначити, що визначений Інструкцією про застосування плану рахунків рахунок «Доходи» визначає дохід як суму відвантажених товарів робіт послуг, а ніяк не факт реалізації.

Тому фахівцю, що володіє спеціальними знаннями в економічній галузі, необхідно дуже ретельно вибудувати систему дослідження явища, як то, «доходу від реалізації», розглянутого в прикладі вище.

Разом з цим, методика, розроблена для застосування експертами в економічній галузі для дослідження обрахунку податку на прибуток, затверджена у 2016 році, а створена ще в 2014. Таким чином, методика судових експертиз з приводу нарахування та сплати податку на прибуток є застарілою та не відповідає сьгоднішнім реаліям в економіці.

Ускладнюють роботу фахівців судової економічної експертизи також наявність методик стосовно загального оподаткування певного виду діяльності без виділення їх окремо по кожному податку; повна відсутність методик з питань нарахування і сплати податку на прибуток щодо фінансових установ. Задля недопущення до реєстру декількох методик дослідження стосовного одного об'єкта та методик, які не відповідають критеріям оцінки, перед внесенням їх до Реєстру методик проведення судових експертиз при Міністерстві юстиції України необхідно провадити їх оцінку. Розро-

блення нових і вдосконалення існуючих методик дослідження дозволить вирішувати завдання судової експертизи з більшою точністю та вищим ступенем ефективності. [4].

Що стосується досліджень документів фінансово-господарської діяльності, а саме – у банківській сфері, виникають питання, пов'язані з не повернення кредитів. Найчастіше це стосується ситуацій, коли фінансові установи дають кредити приватним особам, які після отримання коштів через певний період перестають за ними розраховуватись. Складність полягає в тому, що навіть фінансові установи оформляють документи, згідно яких експерту не просто встановити достовірні факти видачі кредитних коштів, валюту, в якій вони видані, та правильність нарахування відсотків по заборгованості.[5]

Всі перелічені вище недоліки у фіксації господарських операцій згідно існуючої нормативно-правової бази та застарілі методики, згідно яких проводяться економічні дослідження, значно ускладнюють ускладнюють прозорість функціонування економіки в цілому, а зокрема, – роботу експертів економістів.

У цьому зв'язку вирішення основних проблем розвитку теорії і практики як проведення економічних експертиз, так і вдосконалення оформлення первинних документів, що є основою бухгалтерського обліку, буде мати важливе значення для розвитку як економічної експертизи так і економіки в цілому, зміцнення законності при веденні бізнесу в будь-яких його організаційно-правових формах, підвищення ефективності господарської діяльності суб'єктів господарювання. Впровадження у практику оновлених теоретичних положень – методик і правил щодо організації та проведення економічної експертизи

в системі економіко-правового контролю – призведе в кінцевому підсумку до якісного покращення організації, проведення, узагальнення та реалізації результатів цього важливого та вкрай відповідального процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Павлюк Д.Є. Проблеми підвищення ефективності проведення судово-економічних експертиз [Текст] / Д.Є. Павлюк, Л.Г. Михальчишина // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 22–24.

2. Закон України «Про судову експертизу»: від 25.02.1994 № 4038-ХІІ / Верховна Рада України. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>. – Законодавство України.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-ХІV

4. Євдокіменко С.В. Судово-економічна експертиза правопорушень в ресторанному господарстві [Електронний ресурс] / С.В. Євдокіменко // Європейські перспективи. – 2016. – Вип. 1. – С. 144-151

5. Парфентій Л.А. Тищенко Д.О. Слабкі сторони судово-бухгалтерської експертизи в Україні [Електронний ресурс] / Л.А. Парфентій, Д.О. Тищенко // Інформаційні технології в соціокультурній сфері, освіті та економіці. – 2018. – С. 221-223

REFERENCES:

1. Pavlyuk D.YE. (2012). Problemy pidvyshchennya efektyvnosti provedennya sudovo-ekonomichnykh ekspertyz [Problems of increasing the efficiency of forensic economic examinations]. *Finansy, oblik i audyt* –Finance, accounting and auditing, 5, 22-24 [in Ukrainian]

2. Verkhovna Rada Ukrayiny (1994) *Zakon Ukrayiny «Pro sudovu ekspertyzu»* [Law of Ukraine «On Forensic Examination»] *Zakonodavstvo Ukrayiny – Legislation of Ukraine* [in Ukrainian].

3. Verkhovna Rada Ukrayiny (1999) *Zakon Ukrayiny «Pro bukhhalters'ky oblik ta finansovu zvitnist'»* [Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting»]. *Zakonodavstvo Ukrayiny – Legislation of Ukraine* [in Ukrainian].

4. Yevdokimenko, S.V. (2016) *Sudovo-ekonomichna ekspertyza pravoporushen' v restorannomu hospodarstvi* [Forensic economic examination of offenses in the restaurant industry]. *Yevropeys'ki perspektyvy – European perspectives*, 1, 144-151 [in Ukrainian]

5. Parfentiy L.A. & Tyshchenko D.O. (2018) *Slabki storony sudovo-bukhhalters'koyi ekspertyzy v Ukrayini* [Weaknesses of forensic accounting in Ukraine]. *Informatsiyni tekhnolohiyi v sotsiokul'turniy sferi, osviti ta ekonomitsi – Information technologies in the socio-cultural sphere, education and economy*, 221-223 [in Ukrainian].