

13. Таганцев Н.С. Лекции по русскому уголовному праву. Санкт-Петербург, 1888. Часть Общая. 974 с.
14. Таганцев Н.С. Русское уголовное право: В 2 т. Санкт-Петербург, 1902. Т. 1 Общая часть. 815 с.

УДК 657.6:343.148.5

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ВИМОГИ ДО ЕКСПЕРТІВ ТА ПОРЯДКУ ЗДІЙСНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ

Моргунова Тетяна Іванівна,
кандидат технічних наук, доцент,
доцент кафедри професійних
та спеціальних дисциплін
(Херсонський факультет
Одеського державного університету
внутрішніх справ,
м. Херсон, Україна)

Дослідження спрямовано на встановлення певних єдиних організаційних та методичних вимог до експертів і порядку здійснення діяльності. Дослідження ґрунтується на вивченні та узагальненні теоретичного і практичного матеріалу, порівняльному аналізі законодавчої бази. Автором використовувалися такі методи дослідження, як аналіз і синтез, класифікація, групування, логічний, системний і комплексний підходи. Зважаючи на це, показано доцільність введення певних об'єктивних критеріїв оцінки кваліфікації експертів-бухгалтерів. Така оцінка дозволить відстежувати підтримку експертами належного рівня кваліфікації. Для розвитку організаційних засад автором пропонується встановити єдині принципи проведення бухгалтерської експертизи, виходячи з принципів експертної діяльності в цілому, а також аудиту як виду незалежного фінансового контролю.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, аудит, методи фінансового контролю, етичні принципи, стандарти експертної діяльності.

DEVELOPMENT OF THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASES OF FORENSIC EXAMINATION: ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL REQUIREMENTS TO EXPERTS AND PROCEDURE OF THEIR ACTIVITY

Morgunova Tetiana Ivanivna,
Candidate of Technical Sciences,
Associate Professor,
Associate Professor of the Department
Professional and Special Disciplines
(Kherson Faculty of Odessa State
University of Internal Affairs,
Kherson, Ukraine)

This research is directed to establishment of certain uniform organizational and methodical requirements to experts and procedure of their activity. The research is based on

studying and generalization of theoretical and practical material, the comparative analysis of the legislative base. The author used such methods of research as the analysis and synthesis, classification, group, logical, system and complex approaches.

In article the thesis, according to which accounting examination is independent activity of the expert in the research of correctness of reflection in account and representation in the reporting the facts of economic activity of subjects in which actions by law enforcement agencies saw signs of certain economic offenses, is formulated.

It is noted that forensic expertise can be carried out by both the state, and non-state experts. As the last involvement of audit organizations, individual auditors or scientists is possible. However in the legislation there are no accurate requirements to qualification of non-state experts. In practice it leads to unequal position of the state and non-state experts and also can be a reason for revision of results of the expertise which is carried out by the non-state expert and purpose of repeated examination that in turn, will increase the term of consideration of the case in court.

In this regard the author showed the expediency of introduction of certain objective criteria for evaluation of qualification of experts-accountants. Such assessment will allow to monitor maintenance by experts of due skill level. For development of organizational bases it is offered by the author to establish the uniform principles of performing the accounting examination, proceeding from the principles of expert activity in general and also audit as a type of independent financial control.

As a part of evidential base during the judicial proceedings concerning the economic offense the conclusion by results of forensic examination has to contain answers to the questions posed in essence and should not have the reasons for deviations. The rejection of the expert opinion is, as a rule, possible in view of incompetence of the expert, his interest or poor performed accounting examination. For this purpose in article the author proposed introduction the principles of legality, independence, objectivity, comprehensiveness and completeness of research, professional competence and professional scepticism and also proposed the forms of the conclusions about level and effectiveness of professional activity of experts-accountants.

Key words: forensic examination, audit, methods of financial control, ethical principles, standards of expert activity.

Судово-бухгалтерська експертиза може проводитися як державними, так і недержавними експертами. У ролі останніх можливе залучення аудиторських організацій, індивідуальних аудиторів або науковців. Однак у законодавстві відсутні чіткі вимоги до кваліфікації недержавних експертів. На практиці це призводить до нерівного становища державних і недержавних експертів, а також може бути приводом для перегляду результатів експертизи, проведеної недержавним експертом, і призначення повторної експертизи, що збільшить термін розгляду справи в суді.

Зважаючи на це, існує потреба у встановленні єдиних організаційних та методичних вимог до експертів і порядку здійснення діяльності.

Досить вагомий внесок у вивченні та вирішенні різних проблем у судово-бухгалтерській експертизі зробили провідні українські та російські науковці та практики як економічного, так і юридичного спрямування, зокрема М.Ф. Базась, М.Т. Білуха, М.І. Камлик, М.Д. Корінько, Г.Г. Мумінова-Савіна, В.Д. Понікаров, О.Р. Росинська, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, В.М. Шарманська та ін. Аналіз останніх досліджень і публікацій виявив вагомі фахові роботи, які присвячені питанням методичного та організаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Серед таких авторів: Л.В. Гуцаленко, Л.Г. Михальчишина, В.М. Сидорчук, І.К. Пентюк, а також М.Д. Корінько, В.П. Бондар, Т.А. Переймивовк.

Зазначені вище автори провели глибокі дослідження питання проведення судово-бухгалтерської експертизи та місця в ній експерта-бухгалтера, а також дослідили його права та обов'язки під час проведення перевірки. Проте проведений комплексний та системний аналіз наукових літературних джерел указує на існування багатьох проблемних питань, із якими стикаються як науковці, так і експерти-бухгалтери під час проведення експертного дослідження. Саме тому виникає потреба в їх вирішенні або зведення до мінімуму.

Сьогодні є потреба у встановленні єдиних організаційних та методичних вимог до експертів і порядку здійснення діяльності. Доцільним є введення певних об'єктивних критеріїв оцінки кваліфікації експертів-бухгалтерів. Така оцінка дозволить відстежувати підтримку експертами належного рівня кваліфікації. До того ж для забезпечення розвитку організаційних засад необхідно встановити єдині принципи проведення бухгалтерської експертизи, виходячи з принципів експертної діяльності в цілому, а також аудиту як виду незалежного фінансового контролю.

Метою статті є встановлення певних єдиних організаційних та методичних вимог до експертів і порядку здійснення діяльності.

Бухгалтерська експертиза є самостійною діяльністю експерта з дослідження правильності відображення в обліку та подання у звітності фактів господарської діяльності суб'єктів, у діях яких правоохоронними органами помічено певні економічні правопорушення [7].

З одного боку, застосування спеціальних знань, закріплене нормами різних документів, широко відоме, але з іншого – неоднозначно тлумачиться неспеціалізованими відомствами. Так, у практиці застосування законодавства України, відповідних нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність «Визначення виду послуг з проведення аудиторською організацією, індивідуальним аудитором експертизи», зведено всі форми застосування спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку до поняття «експертиза».

Тлумачення процесуального законодавства не належить до компетенції фінансового відомства, але очевидною є необхідність розкриття змісту поняття «судово-бухгалтерська експертиза» в умовах сучасної економічної системи. Зважаючи на це, зупинимось на кваліфікаційних та етичних вимогах до експерта.

Відомо, що метою експертної діяльності є підтвердження або спростування наявності ознак економічних правопорушень [7]. При цьому регламентовано порядок здійснення експертної діяльності та встановлено основні обмеження для експерта, хоча навіть мінімум єдиних кваліфікаційних вимог для нього відсутній. Однак до діяльності державних експертів-економістів пред'являються певні вимоги [6]. Водночас законодавчо встановлено рівність державних і недержавних експертів.

Зважаючи на це, необхідним є встановлення певних єдиних організаційних і методичних вимог до експертів і порядку здійснення діяльності.

Організаційні вимоги стосуються кваліфікації експертів і її підтвердження, порядку взаємодії експертів і органів, що призначили експертизу, змісту і порядку оформлення висновку експерта, законодавчого утвердження принципів діяльності експертів, відповідальності експертів за неякісне проведення експертизи (а не тільки за завідомо неправдивий висновок), порядку перевірки результатів експертизи і контролю її якості. Єдині вимоги за вказаними аспектами повинні бути встановлені законодавчо і носити імперативний характер для всіх типів експертів (незалежно від відомчої приналежності).

Стандарти методичного характеру безпосередньо пов'язані з процесом експертного дослідження. При цьому можна виділити два напрямки дії таких стандартів.

Перша група стандартів є технічною. Вони містять рекомендації щодо здійснення експертизи окремих груп облікових операцій (за розділами облікової роботи, господарським процесам). Вони повинні визначати структуру типової методики експертного дослідження окремого питання і будуть містити мету, типові питання, об'єкти експертизи, найбільш імовірний набір експертних методів і прийомів, типовий порядок експертизи. Тут же повинні бути рекомендовані форми аналітичних і розрахункових таблиць і робочих документів експерта, які є основою для формування висновків експерта.

Друга група стандартів розкриває інтелектуальний бік бухгалтерської експертизи та передбачає використання логічного і правового аналізу відображених у бухгалтерському обліку операцій. Розробка таких стандартів будується на аналізі чинних правил бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань, доходів або витрат із точки зору можливих варіантів порушень і кримінальних наслідків таких порушень. Такі стандарти повинні містити інформацію про те, що може приховувати кожне порушене правило обліку як ізольовано, так і в сукупності з іншими.

Стандарти методичного характеру не можуть мати загальнообов'язкової сили, оскільки під час їх розроблення неминучим є вплив професійного судження, досвіду, наукового бачення конкретного розробника.

Такі стандарти повинні бути внутрішніми для експертних організацій. Водночас склад і зміст таких стандартів можуть бути критерієм для оцінки якості діяльності експертів.

Питання організації порядку взаємодії експертів і органів, що призначили експертизу, а також відповідальності експертів за неякісне проведення експертизи носять суто правовий характер, тому в цій роботі докладно розглядатись не будуть. У межах організаційного аспекту розвитку бухгалтерської експертизи досліджуємо питання кваліфікації експертів, принципи їх діяльності і контроль якості проведення бухгалтерської експертизи. Кваліфікаційні вимоги до експертів не мають загального регулювання [1; 6].

Саме представництво особи, яка має спеціальні економічні знання, під час вирішення окремих питань передбачено процесуальним законодавством окремих галузей.

Не в кожному разі дається чітке визначення поняття експерта, тим паче не міститься вимог до його кваліфікації (табл. 1).

Більшість норм передбачає наявність спеціальних наукових знань для вирішення відповідних питань під час експертного дослідження. Однак конкретні кваліфікаційні вимоги ніде не вказуються [1; 6].

Пояснимо, що зміст непроцесуального і процесуального застосування спеціальних знань залежить від галузі права (цивільне, арбітражне або кримінальний розгляд).

Статус особи, яка застосовує спеціальні знання, і коло питань, які можуть бути розглянуті в межах тієї чи іншої форми використання спеціальних знань, визначено процесуальним або спеціальним законодавством.

Застосування спеціальних знань у непроцесуальному порядку регламентується потребою сторін або законодавством про оперативно-розшукову діяльність. Межі потреби сторін у використанні таких знань, по суті, не обмежені і залежать від самостійної оцінки сторін у необхідності роз'яснення їм тих чи інших фінансово-облікових аспектів (наприклад, розкриття порядку документального оформлення і відображення у звітності окремих операцій, пояснення порядку розрахунку окремих показників, тлумачення певних обліково-аналітичних термінів тощо). Таке використання спеціальних бухгалтерських знань укладається в порядок здійснення довідково-консультаційної діяльності й узгоджується із загальноцивільним порядком надання послуг незалежно від галузевої приналежності розгляду. Це пояснюється самими принципами розгляду, зокрема рівноправністю сторін і змагальністю.

**Зміст поняття спеціаліста і експерта
в гражданському, арбітражному і кримінальному процесі**

| Вид процесу | Спеціаліст | Експерт |
|---------------------|---|---|
| Цивільний процес | Особа, притягнута для проведення консультацій, пояснень і надання безпосередньої технічної допомоги. Фахівець дає суду консультацію в усній або письмовій формі, виходячи з професійних знань. без проведення спеціальних досліджень, призначених на підставі визначення суду. Консультація фахівця, дана в писемній формі, оголошує в судовім засіданні й додається до справи. Консультації й пояснення фахівця, дані в усній формі, заносяться до протоколу судового засідання. Із метою роз'яснення й доповнення консультації фахівцю можуть бути поставлені питання. | Особа, призначена судом дати обґрунтований і об'єктивний висновок із поставлених перед ним питань і направити його до суду, що призначив експертизу; з'явиться за викликом суду для особистої участі в судовому засіданні й відповісти на запитання, пов'язані з проведенням дослідженням і даним їм висновком. Експерт дає висновок у письмовій формі. |
| Арбітражний процес | Особа, що володіє необхідними знаннями з відповідної спеціальності, що здійснює консультації з питань, що стосуються розглянутої справи. Особа, викликана арбітражним судом як фахівець, зобов'язана з'явитися в суд, відповідати на поставлені питання, давати в усній формі консультації й пояснення. | Особа, що володіє спеціальними знаннями з питань, що стосуються розглянутої справи, і призначена судом для дання висновку у випадках і в порядку, які передбачені АПК. Особа, якій доручено проведення експертизи, зобов'язана за викликом арбітражного суду з'явитися до суду й дати об'єктивний висновок із поставлених питань. На підставі проведених досліджень і з урахуванням результатів експерт від свого імені або комісія експертів дає висновок у письмовій формі. |
| Кримінальний процес | Особа, що володіє спеціальними знаннями, приваблюватиме до участі в процесуальних діях у порядку, установленому КПК, для сприяння у виявленні, закріпленні й вилученні предметів і документів, застосуванні технічних засобів у дослідженні матеріалів кримінальної справи, для постановки питань експертові, а також для роз'яснення сторонам і суду питань, що входять у його професійну компетенцію. Висновок фахівця – представлений в письмовій формі судження з питань, поставлених перед фахівцем сторонами; показання фахівця – відомості, повідомлені їм на допиті про обставини, що вимагають спеціальних пізнань, а також роз'яснення своєї думки. | Особа, що володіє спеціальними знаннями й призначена в порядку, установленому КПК, для виробництва судової експертизи й надання висновку. Висновок експерта – представлені в письмовій формі зміст дослідження й висновки з питань, поставлених перед експертом особою, що веде виробництво з кримінальної справи, або сторонами; показання експерта – відомості, повідомлені їм на допиті, проведеному після одержання, його висновку, з метою роз'яснення або уточнення цього висновку. |

Джерело: [4; 5; 6]

Конкретну форму використання спеціальних бухгалтерських знань визначає особа, що застосовує право, яка визначає і коло питань, що ставляться при цьому. Виходячи з практики та характеру використання знань бухгалтера на досудовій стадії, основною формою використання таких знань є довідково-консультаційна, а особа, яка застосовує ці знання, має статус фахівця.

Інша ситуація складається в межах процесуальної сфери. У межах процесу кожної галузі передбачається участь осіб у статусі фахівця і експерта, при цьому їх роль чітко розмежована (табл. 1). Крім процесуального підходу, є відмінності в методичних аспектах і характері результатів діяльності фахівця й експерта.

Таким чином, у процесуальній сфері спеціальні бухгалтерські пізнання можуть бути застосовані або фахівцем, тоді вони носять характер консультацій, роз'яснень та вираження думки, як правило, в усній формі, або експертом, тоді вони носять характер спеціального дослідження з представленням письмового висновку.

Отже, питання визначення форми використання спеціальних бухгалтерських знань належить до відома цивільного права (за умов приватного залучення фахівця), правоохоронних органів або органів юстиції.

До кваліфікації недержавних експертів законодавчо жодних вимог не висувається. На практиці це, по-перше, призводить до нерівного положення державних і недержавних експертів, а по-друге, може бути приводом, для перегляду результатів експертизи, проведеної недержавним експертом, і призначення повторної експертизи, що збільшить термін розгляду справи в суді.

Тільки наявність вищої освіти за відповідною спеціальністю і стаж не можуть бути визнані основними критеріями для підтвердження кваліфікації експерта, оскільки вони відображають практичний досвід, а не наукові знання, необхідні для оцінки якості системи бухгалтерського обліку і окремих її елементів. До того ж, крім спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, експерт повинен володіти певними знаннями у сфері процесуального законодавства. Тому об'єктивно з'являються додаткові кваліфікаційні вимоги, підтвержені відповідним документом, який буде носити загальновизнаний характер.

Водночас доцільно проводити критеріальну оцінку експертів, що дозволить визначити коло осіб, здатних проводити експертизу, а також дозволить відстежувати підтримку ними кваліфікації певного рівня. При цьому рекомендується давати висновки про рівень і про результативність професійної діяльності експертів-бухгалтерів. Пропонуємо зміст, бальну оцінку та порядок оцінки (табл. 2, 3).

Таблиця 2

Показники оцінки рівня професійної діяльності експерта

| Показники | Бали | | |
|--|------|---|---|
| | 0 | 1 | 2 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Кваліфікація (ступінь професійної підготовленості до проведення бухгалтерської експертизи) | | | |
| 1.1. Знання сучасних концепцій і технологій у сфері бухгалтерського обліку, податкового обліку і звітності | 0 | 1 | 2 |
| 1.2. Знання теоретичних основ організації бухгалтерського обліку | 0 | 1 | 2 |
| 1.3. Знання нормативно-правових основ регулювання підприємницької діяльності | 0 | 1 | 2 |
| 1.4. Знання нормативно-правових основ регулювання бухгалтерського обліку, податкового обліку і звітності | 0 | 1 | 2 |
| 1.5. Знання методів та прийомів бухгалтерського обліку | 0 | 1 | 2 |
| 1.6. Знання основ бухгалтерської експертизи | 0 | 1 | 2 |
| 1.7. Знання методів та прийомів бухгалтерської експертизи | 0 | 1 | 2 |
| 1.8. Наявність публікацій із питань бухгалтерського, податкового обліку і звітності, бухгалтерської експертизи, фінансового контролю | 0 | 1 | 2 |

Закінчення таблиці 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| 1.9. Наявність наукового ступеня кандидата (доктора) економічних наук | 0 | 1 | 2 |
| 1.10. Наявність кваліфікаційного атестата (аудитора, професійного бухгалтера) | 0 | 1 | 2 |
| 1.11. Знання основ процесуального законодавства | 0 | 1 | 2 |
| 2. Професіоналізм | | | |
| 2.1. Наявність досвіду розробки програми проведення бухгалтерської експертизи (зокрема наявність готових типових програм за окремими видами правопорушень) | 0 | 1 | 2 |
| 2.2. Уміння оперативно підбирати методику проведення бухгалтерської експертизи, наявність готових типових методик у експерта | 0 | 1 | 2 |
| 2.3. Уміння складати запити і клопотання для отримання недостатніх джерел або роз'яснення окремих моментів експертизи | 0 | 1 | 2 |
| 2.4. Наявність нормативної та наукової бази з питань бухгалтерського обліку, бухгалтерської експертизи, фінансового контролю | 0 | 1 | 2 |
| 2.5. Проходження підвищення кваліфікації в міжатестаційний період (наявність документів про проходження навчання, написання наукових робіт із питань бухгалтерського обліку, бухгалтерської експертизи, фінансового контролю) | 0 | 1 | 2 |
| 2.6. Уміння аналізувати експертну діяльність, виявляти найбільш значні проблеми та знаходити ефективні шляхи вирішення | 0 | 1 | 2 |
| 2.7. Наявність проведених у міжатестаційний період бухгалтерських експертиз (не менше 1 разу на рік) | 0 | 1 | 2 |
| 2.8. Наявність належно оформлених матеріалів проведених бухгалтерських експертиз | 0 | 1 | 2 |
| Сума балів | | | |

Таблиця 3

Показники оцінки результативності професійної діяльності експерта

| Показники | Бали | | |
|---|------|---|---|
| | 0 | 1 | 2 |
| 1. Збереження і позитивна динаміка укладених договорів на проведення бухгалтерської експертизи | 0 | 1 | 2 |
| 2. Стан матеріально-технічної бази, зокрема оновлення технічних засобів і програмних продуктів | 0 | 1 | 2 |
| 3. Стан нормативної та методичної бази (переважний зміст джерел, виданих у міжатестаційний період) | 0 | 1 | 2 |
| 4. Наявність матеріалів з узагальнення результатів досвіду роботи експерта | 0 | 1 | 2 |
| 5. Наявність і оновлення програмно-методичного забезпечення бухгалтерської експертизи відповідно до змін нормативної бази з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, правового регулювання господарської діяльності та ін. галузей законодавства | 0 | 1 | 2 |
| 6. Виконання термінів виробництва бухгалтерської експертизи за укладеними договорами (відсутність продовження з вини експерта) | 0 | 1 | 2 |
| 7. Якість виробництва бухгалтерської експертизи (відсутність повторних або додаткових експертиз та відмов в ухваленні експертного висновку судом) | 0 | 1 | 2 |
| Сума балів | | | |

Зважаючи на те, що експертиза може проводитись як окремим експертом, так і групою, доцільно ввести атестацію за двома спеціальностями:

- експерт - особа, здатна проводити бухгалтерську експертизу самостійно або в складі експертної групи;

- керівник експертної групи - особа, здатна проводити бухгалтерську експертизу самостійно або в складі експертної групи, а також здатна керувати групою експертів.

Для визначення кількості балів за кожним показником пропонуємо шкалу (табл. 4):

- 0 б. - знання, вміння та результати діяльності відсутні;
- 1 б. - наявність знань, вмінь та результатів діяльності;
- 2 б. - наявність знань, вмінь та результатів діяльності.

Таблиця 4

Бальна шкала для визначення кваліфікаційної категорії експерта, керівника експертної групи

| Висновок атестаційної комісії | Кількість балів на відповідність категорії експерта | Кількість балів на відповідність категорії керівника експертної групи |
|--|---|---|
| Про рівень професійної діяльності експерта | 25-33 | ≥ 34 |
| Про результативність професійної діяльності експерта | 8-11 | ≥ 12 |

Принципи судово-бухгалтерської експертизи – це основоположні правила, які формують загальний підхід до методології проведення бухгалтерської експертизи. Логічно встановлювати їх, виходячи з принципів експертної діяльності в цілому, тому що судово-бухгалтерська експертиза є видом експертної діяльності і не може не підкорятися загальним правилам такої діяльності, а також аудиту як виду незалежного фінансового контролю.

Загальні принципи експертної діяльності в цілому визначаються основами процесуального законодавства, проте конкретно ніде не сформульовані. Водночас є законодавче закріплення принципів здійснення державної експертної діяльності, загальні вимоги процесуальних актів. Зважаючи на це, можна як загальні принципи експертної діяльності використовувати норми вказаного закону.

Водночас не можна заперечувати той факт, що судово-бухгалтерська експертиза за методикою проведення має спільні риси з формами фінансового контролю, а в чинних положеннях експертиза змішується з поняттям аудиту, що, безумовно, не є припустимим, однак причиною цього є саме видима зовнішня схожість [2; 4; 5]. Тому для формулювання принципів судово-бухгалтерської експертизи можна вивчити викладені принципи аудиторської діяльності.

Для складання конкретного переліку принципів судово-бухгалтерської експертизи необхідно звернутися до її призначення, яким є формування доказової бази в судовому розгляді щодо економічного правопорушення. Для того, щоб це призначення було виконано, висновок за результатами судово-бухгалтерської експертизи, по-перше, має містити відповіді на поставлені питання, а по-друге, не має бути відхилений судом або сторонами. Відхилення висновку експерта, як правило, можливе з причини некомпетентності експерта, його зацікавленості або неякісно проведеної бухгалтерської експертизи. Таким чином, уявляється, що зазначені положення найбільш повно будуть досягнуті за умов дотримання принципів законності, незалежності, об'єктивності, всебічності і повноти дослідження, професійної компетентності і професійного скептицизму, в які рекомендується вкладати такі значення:

- принцип законності – чітке дотримання процесуального законодавства в прийнятті бухгалтерської експертизи до виробництва, її проведенні, витребуванні документів,

поданні укладення і дотримання збереження та нерозкриття отриманої під час проведення експертизи інформації, зокрема щодо третіх осіб або експерта особисто;

- принцип незалежності – відсутність організованої, посадової, сімейної й іншої підпорядкованості експерта, ділових, відносин, зокрема з надання консультаційних послуг у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування, послуг із відновлення і ведення бухгалтерського обліку, а також зі складання бухгалтерської (фінансової) звітності фізичним і юридичним особам, залежності від органу або особи, що призначили судову експертизу, сторін та інших осіб, зацікавлених у результаті справи;

- принцип об'єктивності, всебічності і повноти дослідження – відсутність упередженості, конфлікту інтересів або впливу інших осіб чи обставин на думку експерта, проведення дослідження на суто науковій та практичній основі, в межах відповідної спеціальності, з усіх питань, поставлених перед експертом, і питань, суміжних із ними; можливість перевірити обґрунтованість і достовірність зроблених висновків на основі загальноприйнятих наукових і практичних даних;

- принцип професійної компетентності – наявність в експерта необхідної кваліфікації, підтвердженої відповідними документами, підтримка своїх знань і навичок на належному рівні, що забезпечує проведення бухгалтерської експертизи, заснованої на новітніх, досягнення практики і сучасному законодавстві;

- принцип професійного скептицизму – критична оцінка отриманих для дослідження документів, схильність до перевірки справжності, узгодженості з іншими документами і господарськими операціями особи, що перевіряється, а також можливості здійснення таких операцій цією особою в межах його діяльності за наявності економічних і виробничих факторів і ресурсів.

Інші принципи або побічно повторюють уже вказані, або є зайвими, тому що не відповідають суті бухгалтерської експертизи. Так, принцип професійної поведінки належить саме до аудиторської діяльності, тому що дискредитація професії можлива тільки в межах суспільного характеру фінансового контролю, а бухгалтерська експертиза є більш процесуально необхідною формою отримання доказів у суді.

Наступний аспект, який має бути нормативно урегульований, пов'язаний із реалізацією принципу об'єктивності, всебічності та повноти дослідження і стосується контролю якості проведення бухгалтерської експертизи. Під якістю бухгалтерської експертизи можна розуміти можливість використання висновку експерта як доказу в судовому процесі. При цьому має бути забезпечена можливість перевірки перебігу експертизи, доцільності застосовуваних методик, сучасності і відповідності діяльності суб'єкта, а також правильності формулювання висновків експерта. Досягнення цього є можливим шляхом регламентації документування бухгалтерської експертизи. Важливо при цьому зазначити, що всі матеріали, котрі досліджуються експертом і на основі яких будуються висновки, є матеріалами порушеної справи і після проведення експертизи повертаються особі, що призначила експертизу. Зняття копій із таких документів є неприпустимим, а отримання прямих роз'яснень, на які міг би послатися експерт, заборонено і можливо тільки через оформлення відповідного клопотання. При цьому повинен бути забезпечений режим конфіденційності такої інформації, оскільки, будучи підготовленою на основі матеріалів судового розгляду, вона не підлягає розголошенню.

Таким чином, документація експерта може містити тільки складені на основі наданих матеріалів розрахунки, форми та інші матеріали, які будуть частиною висновку. Тобто контроль якості бухгалтерської експертизи може бути проведений тільки за матеріалами самого експертного висновку.

У результаті дослідження зроблено спробу встановлення єдиних організаційних та методичних вимог до експертів і порядку здійснення їх діяльності. Дослідження

базується на вивченні та узагальненні теоретичного і практичного матеріалу, порівняльному аналізу законодавчої бази. Показано доцільність уведення певних об'єктивних критеріїв оцінки кваліфікації експертів-бухгалтерів, що дозволить відстежувати підтримку експертами належного рівня кваліфікації. Із метою забезпечення високого рівня організації проведення бухгалтерської експертизи сформульовано з новим науковим змістом принципи її проведення та запропоновано їх установа, виходячи з принципів експертної діяльності в цілому, а також аудиту як виду незалежного фінансового контролю.

Список використаних джерел:

1. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: МАУП, 2007. 488 с.
2. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорук В.М., Пентюк І.К. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 350 с.
3. Довдик Н.Я., Довдик Г.П. Судова бухгалтерія: Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 208 с.
4. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <http://www.zak.on.racJa.gov.ua>.
5. Мумінова-Савінз Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2012. 268 с.
6. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації. *Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал*. 2009. № 6. С. 43.
7. Судова бухгалтерська експертиза: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. д.е.н. М.Д. Корінька. Київ: ТОВ «Типографія «Клякса», 2012. 432 с.
8. Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія: навч. посібник для студ. вищих навч. закладів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 454 с.

УДК 342.95:347.965 (477)

ОСНОВНІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ФУНКЦІОНАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ЗДІЙСНЕННЯ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АДВОКАТУРУ ТА АДВОКАТСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ»)

Наджафлі Емін Муса-огли,
здобувач
(Науково-дослідний інститут
публічного права, м. Київ, Україна)

У статті автором, на підставі аналізу норм чинного законодавства, що регламентує діяльність інституту адвокатури, виокремлено основні організаційно-функціональні принципи здійснення адвокатської діяльності, зокрема принципи незалежності, конфіденційності, уникнення конфлікту інтересів і принцип територіальності, розкрито їхній зміст, а також визначено особливості, характерні для даного виду принципів. Визначено, що зміст принципу конфіденційності насамперед становить обов'язок