

Скорба, О. А. Відмінності судово-бухгалтерської експертизи від ревізії та аудиту [Текст] / О. А. Скорба // Moderni vymozenosti vedy - 2013 : materialy IX mezinarodni vedecko-prakticka konference (27ledna-05 unora 2013 roku). Dil 1. Ekonomicke vedy : Praha. Publishing House "Education and Science" s.r.o. – 2013. - С. 45-52.

УДК:657

К.е.н., доцент Скорба О.А.

ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

ВІДМІННОСТІ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВІД РЕВІЗІЇ ТА АУДИТУ

Статтю присвячено розгляду існуючих відмінностей між проведенням судово-бухгалтерської експертизи, аудитом та ревізією.

Ключові слова: *судова експертиза, судово-бухгалтерська експертиза, аудит, ревізія.*

Вступ. На стадії досудового слідства та судового розгляду важлива роль належить науковим методам збору доказів. Одним із таких методів, що застосовується у процесі розслідування або судового розгляду справ про розкрадання, інші корисливі господарські злочини, є судово-бухгалтерська експертиза.

Постановка задачі. Метою статті є визначення відмінностей судово-бухгалтерської експертизи, від ревізії та аудиту.

Результати. З метою зміцнення законності і правопорядку правоохоронні органи застосовують при розгляді кримінальних і цивільних справ судові експертизи, які доручають експертам, як на стадії попереднього розслідування, так і на стадії судового розгляду справ.

У загальному значенні слова експертиза (від латинського *expertus* – досвідчений) – це дослідження і рішення досвідченими фахівцями питань, які вимагають спеціальних знань в галузі науки, техніки, економіки, мистецтва або ремесла.

Одним з видів експертиз є судово-бухгалтерська експертиза, яка є економічним дослідженням конфліктних ситуацій в господарській діяльності суб'єкта господарювання за даними бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності, які стали об'єктами розслідування правоохоронних органів.

Метою судово-бухгалтерської експертизи є усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єкта господарювання.

Предметом же судово-бухгалтерської експертизи можуть бути: якість ревізій, які проводилися раніше; достовірність первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерської звітності; дотримання при здійсненні господарських операцій нормативно-правової документації; порушення фінансової дисципліни, які призвели до збитку; збитки, заподіяні працівниками і посадовцями підприємства в результаті розкрадань, а також дотримання методології обліку.

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи конкретизують її предмет і визначають параметри дослідження. Об'єктами можуть бути речові (основні засоби, обладнання, матеріали тощо) і документальні (первинні документи, облікові реєстри, звітність тощо) докази, а також матеріали слідства.

Під методом судово-бухгалтерської експертизи розуміють сукупність прийомів, які застосовуються при експертному дослідженні операцій, відображених в системі обліку.

Судово-бухгалтерська експертиза поєднує в собі процесуально-правовий та економічний зміст. Перше регламентує порядок призначення та проведення експертизи, умови оцінки слідчим і судом її результатів, права та обов'язки усіх учасників процесу. Друге включає систему економічних знань в області бухгалтерського обліку, контролю і ревізії, аудиту, економічного аналізу і

статистики. Ці знання потрібні для якісного дослідження економічних явищ, які стали причиною конфліктних ситуацій і виявленого матеріального збитку.

Необхідно відрізнити судово-бухгалтерську експертизу від аудиту і ревізії. Саме судово-бухгалтерська експертиза не є формою фінансового контролю, переслідує цілі, відмінні від цілей аудиту і ревізії, є формою використання спеціальних знань в судочинстві, що регламентуються процесуальним законодавством, основою для призначення судово-бухгалтерської експертизи є такі обставини справи, для правильної оцінки яких слідчому або суду потрібен висновок експерта-бухгалтера. Також слід враховувати відмінності в об'єктах дослідження і у методах, які застосовуються.

Формою використання спеціальних обліково-економічних знань в певному значенні є і ревізія, що проводиться на вимогу слідчого. Вона має велику подібність до бухгалтерської експертизи, у зв'язку з чим на практиці виникають труднощі в їх розмежуванні. В той же час неприпустимо ототожнювати компетенцію експерта-бухгалтера і ревізора. Виконання ревізійних функцій ускладнює об'єктивну оцінку експертом виявлених ним фактів, що відбивається на якості слідства і може стати однією з підстав для повернення кримінальної справи на дослідження.

Схожість між ревізією, що призначається на вимогу слідчого, і бухгалтерською експертизою породжується розглянутій раніше подвійною суттю такої ревізії. Проте вона має не лише подібність з судово-бухгалтерською експертизою, але і відмінності.

Риси схожості і відмінності досить чітко проявляються при зіставленні звичайної ревізії, ревізії, що проводиться на вимогу слідчого, і судово-бухгалтерської експертизи:

Звичайна документальна ревізія проводиться поза зв'язком з кримінальною або цивільною справою і тому не є однією з форм використання спеціальних знань в кримінальному або цивільному процесі.

Документальна ревізія, що проводиться на вимогу слідчого, як і судово-бухгалтерська експертиза є однією з форм використання спеціальних знань в судочинстві. Проте, на відміну від судово-бухгалтерської експертизи, проведення документальної ревізії не регламентується процесуальним законом і, отже, вона є не процесуальною формою використання спеціальних знань. Документальна ревізія, що проводиться на вимогу слідчого, будучи способом збирання доказів, залишається по своїй суті формою подальшого господарського контролю. Судово-бухгалтерська експертиза в свою чергу не відноситься до форм фінансового контролю.

Підставою для призначення ревізії, що проводиться за ініціативою господарських або спеціальних контрольних органів, є план ревізійної роботи (планова ревізія) або повідомлення про різні порушення в підвідомчих організаціях (непланова або раптова ревізія).

Підставою для проведення ревізії, що проводиться на вимогу слідчого або суду, являються відомості, отримані при розслідуванні або судовому розгляді, про такі обставини, які можливо виявити тільки за допомогою спеціальних знань ревізора. Підставою для призначення судово-бухгалтерської експертизи служать такі обставини справи, для правильної оцінки яких слідчому або суду потрібен висновок експерта-бухгалтера.

Підставою для проведення ревізії, що призначається за ініціативою господарських і контрольних органів, є наказ керівника вищестоящій або контрольній організації. У тих випадках, коли ревізія проводиться за ініціативою слідчого або суду, також видається відповідний наказ, проте основою для його видання є вимога (постанова, визначення) слідчого або суду.

Підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи є тільки постанова слідчого або суду.

Обсяг ревізії, що проводиться за ініціативою контрольних органів, визначається на розсуд керівника установи, що призначила ревізію.

Обсяг ревізії, що призначається на вимогу суду або органів слідства, залежить від їх завдання.

Обсяг судово-бухгалтерської експертизи в усіх випадках обмежений питаннями слідчого або суду.

Об'єктами дослідження звичайної документальної ревізії є бухгалтерські документи, реєстри, матеріали інвентаризацій і періодичної звітності, а також документи і записи оперативного обліку, які знаходяться в організації, що перевіряється.

При ревізії, що проводиться на вимогу суду або органів слідства, разом з цими документами ревізор може використати і матеріали справи (документацію, вилучену і долучену до кримінальної або цивільної справи). Він може аналізувати також специфічні об'єкти — документи неофіційного обліку, записи "особистої бухгалтерії", чорнові записи матеріально відповідальних осіб. Використання при такій ревізії частини матеріалів справи наближає її до судово-бухгалтерської експертизи. Експерт-бухгалтер може досліджувати тільки матеріали справи і не має права самостійно звертатися до документів, що знаходяться в тій або іншій організації. При цьому деякі матеріали справи (акти ревізій, в певній частині висновку інших експертів, свідчення свідків і обвинувачених), будучи об'єктами дослідження експерта-бухгалтера, не можуть бути об'єктами документальної ревізії.

Виняток становлять випадки, коли обсяг дослідження розширюється за ініціативою самого ревізора або експерта, що в окремих випадках допустимо.

Ревізор при виконанні завдання слідчого або суду лише в обмежених межах, за узгодженням із слідчим або судом, застосовує методи фактичної перевірки. У цьому полягає істотна відмінність цього виду ревізії від звичайної, що наближає її до бухгалтерської експертизи. Проте експерт-бухгалтер не може звертатися до методів фактичної перевірки навіть при згоді на те слідчого або суду. Це пояснюється також відмінністю по суті документальної ревізії (форми контролю) і судово-бухгалтерської експертизи (дослідження матеріалів справи).

Приведені відмінності необхідно враховувати в практичній діяльності суду і правоохоронних органів при вирішенні питання про найбільш доцільну для даного випадку форму використання спеціальних обліково-економічних

знань. За цими ж ознаками визначають, які питання обліково-економічного характеру можуть бути вирішені за допомогою документальної ревізії, а які — за допомогою судово-бухгалтерської експертизи.

Аудит — це незалежна перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Поняття «аудит» і «судово-бухгалтерська експертиза» в практичній діяльності часто змішують. Це ускладнює отримання необхідних даних по конкретній кримінальній справі.

При цьому обидві процедури використовують схожі методи і прийоми для досягнення своїх цілей.

І аудит, і судово-бухгалтерська експертиза досліджують наявність негативних фактів в операціях суб'єкта господарювання, для того, щоб в подальшому усунути ці недоліки.

Більше того, аудит і судово-бухгалтерська експертиза застосовують у своїй діяльності одні і ті ж першоджерела інформації, такі як нормативні акти, законодавство, бухгалтерську звітність компанії, таку як бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів, тощо.

Проте, незважаючи на численну схожість, ці процедури мають немало відмінностей.

Головною відмінністю аудиту від судово-бухгалтерської експертизи є причини проведення процедур.

Аудит проводиться добровільно і рішення про проведення аудиту, внутрішнього або зовнішнього, приймає керівник підприємства.

У проведенні аудиту можуть бути також зацікавлені акціонери підприємства, які мають бажання перевірити правильність даних про прибуток компанії і розмір виплачуваних дивідендів.

Також підприємець, що приймає рішення про проведення аудиту, бажає перевірити правильність розрахунку податків, щоб уникнути проблем з податковою інспекцією. За проведення аудиту суб'єкт господарювання сам сплачує кошти.

Таким чином, саме головною відмінністю аудиту від судово-бухгалтерської експертизи являється добровільність ухвалення рішення про проведення аудиторської перевірки.

Рішення ж про проведення судово-бухгалтерської експертизи приймає судова інстанція, в якій вирішуються питання про фінансові махінації, економічні злочини або спричинення фірмою матеріального збитку іншим особам.

Таким чином, на відміну від аудиту, судово-бухгалтерська експертиза не є добровільною процедурою, а проводиться в незалежності від бажання підприємця або власників фірми.

Судово-бухгалтерська експертиза досліджує конкретні недоліки ведення бухгалтерського обліку, виявлені ревізією.

Також відмінністю між аудитом і судово-бухгалтерською експертизою є те, що питання аудиту ставить сам підприємець, а питання експертизи – слідчий або суд.

Загальним же в аудиті і судово-бухгалтерській експертизі є те, що обидві ці процедури проводяться не в які-небудь певні терміни, а лише по мірі виникнення необхідності.

Між аудитом і судово-бухгалтерською експертизою існують відмінності як по процесуальному значенні, так і по функціях, які виконують аудитор та експерт-бухгалтер. Змішення понять про аудит і судово-бухгалтерську експертизу т за собою неправильне використання аудиторів як експертів.

Таблиця 1 – Порівняння характеристик судово-бухгалтерської експертизи, ревізії та аудиту

№ з/п	Характеристика	Судово-бухгалтерська експертиза	Ревізія	Аудиту
1.	Мета проведення	Усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єкта господарювання	Усунення недоліків Ліквідація зловживань Забезпечення максимальної точності даних	Зменшення недоліків Обмеження зловживань З'ясування істинних причин недоліків Приблизна точність даних
2.	Завдання	Виявленні та усуненні причин та умов, що сприяють скоєнню злочинів у галузях економіки; забезпеченні виконання завдань кримінального судочинства; організації і проведення оперативно-розшукових та профілактичних заходів	Визначення доцільності та законності здійснюваних господарських операцій та їх відображення в обліку і звітності	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю, визначення достовірності та законності обліку і звітності
3.	Суб'єкт	Судовий експерт-бухгалтер – самостійна процесуальна особа, не є посадовцем.	Ревізори державної фінансової інспекції	Аудиторські фірми (сертифіковані аудитори), що мають реєстрацію в АПУ
4.	Об'єкт	Тільки матеріали справи(експерт-бухгалтер не має	Стан обліку та звітності, збереження	Система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта

		права самостійно звертатися до документів, що знаходяться в інших організаціях)	власності	господарювання
5.	Гласність	Результати експертизи використовуються в судовому процесі	Оприлюднення результатів	Збереження професійної таємниці
6.	Ініціатори проведення	Постанова слідчого або суду про проведення судово-бухгалтерської експертизи	Ревізії призначаються суб'єктами адміністративного права	Аудитора клієнт вибирає сам
7.	Джерела фінансування	За рахунок суб'єкта адміністративного права	За рахунок суб'єкта адміністративного права	Аудит здійснюється за рахунок суб'єкта, що перевіряється
8.	Часовий фактор		Ревізія існувала завжди	Аудит є продуктом розвитку ревізії в особливих економічних умовах
9.	Оформлення результатів	Висновок експерта-бухгалтера	Акт ревізії	Аудиторський висновок
10.	Користувачі інформації	Суб'єкт який призначав експертизу	Керівництво підприємства, трудові колективи, вищестоящі організації	Власники (акціонери, інвестори, приватні особи); адміністрація; державні органи (податкова адміністрація, Фонд держмайна України); банки і т.і.

Висновки. Аудит, ревізія і судово-бухгалтерська експертиза сприяють зміцненню законності, досліджують поточну та минулу фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, виявляють в ній негативні чинники, сприяють виробленню заходів для відшкодування матеріального збитку, рекомендують конкретні заходи по вдосконаленню бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю і попередженню виникнення негативних явищ і конфліктних ситуацій в досліджуваних суб'єктах господарювання. Основною відмінністю, яка відрізняє судово-бухгалтерську експертизу від аудиту та ревізії є те, що питання про призначення експертизи

вирішує слідчий або суд. Про проведення аудиту визначає власник суб'єкта господарювання, питання призначення ревізії визначає Державна фінансова інспекція.

Список використаних джерел

1. Про судову експертизу : Закон України від 25 лютого 1994 р. № 4038-ХІІ [Електронний ресурс] / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрану.
2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3126-ХІІ [Електронний ресурс] / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрану.
3. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс] / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрану.
4. Глібко В.М. Судова бухгалтерія [Text] : підручник. – 2-ге вид., переробл. І допов./В.М. Глібко, О.П. Бушан. – Х.: Право, 2011. – 192 с. ISBN 978-966-458-192-6.
5. Камлик, М.І. Судова бухгалтерія [Text] : підручник / М. І. Камлик ; Нац. академія внутрішніх справ України. - К. : Атіка, 2007. - 552 с. - ISBN 966-326-218-4.
6. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Text] : учебное пособие / В. Д. Поникаров [и др.]. - Х. : АРСИС. ЛТД, 2002. - 240 с. - ISBN 966-7299-45-7.