

Принципи судової економічної експертизи як теоретичне підґрунтя її проведення

Володимир Іванков *

* Канд. екон. наук, Науково-дослідна судово-експертна установа, м. Київ, Україна,
e-mail: ivankov@sova.ua

DOI: 10.32353/khrife.1.2022.09 УДК 343.98:33

Надійшло 18.02.2022 / Рецензовано 18.02.2022 / Прийнято до друку 20.02.2022 /
Доступно онлайн 31.03.2022



Важливість дослідження принципів судової економічної експертизи зумовлено потребою інтерпретувати цю економіко-правову категорію в законодавчому полі та визначити системотворчий чинник для вироблення нормативно-стандартизованого підходу до методології такої експертизи.

Достовірність результатів судово-економічної експертизи залежить, зокрема, від рівня розробленості її теоретичних засад. Мета цієї роботи — сформулювати принципи судової економічної експертизи, які мають вирішальне значення під час складання висновку експерта (у разі з'ясування реального стану фінансової звітності підприємства, яке перевіряють, і її достовірності, що є або може стати предметом судового розгляду).

Проаналізовано принципи судової економічної експертизи й обґрунтовано необхідність розробити галузеві принципи такої експертизи. Визначено, що загальні принципи судової експертизи (законності, незалежності, об'єктивності й повноти дослідження) потребують подальшого розвитку за трьома напрямками: галузевим, організаційно-методичним і відповідно до запитів користувачів.

Дослідження специфіки виконання судово-економічної експертизи (з урахуванням запитів користувачів щодо оцінки фінансового стану підприємства й даних фінансової звітності) свідчить про необхідність враховувати під час її проведення облікові інструменти, основний поміж яких — облікові оцінки. Стандартизація обліку під час складання фінансової звітності дала змогу виокремити принципи, що впливають на формування висновку експерта, а саме: доброчесності, співставності, відповідності, доцільності, суттєвості (на

етапі функційних заходів проведення експертизи) і результативності (на етапі складання та надання висновку експерта).

Ключові слова: *судова економічна експертиза; принцип; законність; облікові оцінки; фінансова звітність; бухгалтерський облік.*

Постановка наукової проблеми

Важливість проведення судової експертизи зумовлено потребою з'ясувати реальний стан речей під час конкретного судового процесу. Практика виконання судових економічних експертиз свідчить про нагальну проблему — брак надійних засад виконання такої експертизи. Тут панує аксіоматичний підхід до політики судової експертизи, який ґрунтується на нормах чинного законодавства, у яких прописано дії експертизи. Проте обмежувати місію судових експертів лише нормами закону означало б припинити розвиток експертизи як виду діяльності.

У галузі економічної експертизи на дії судового експерта суттєво тисне, зокрема, стрімке еволюціонування обліково-аналітичної науки — наприклад, запровадження з 2015 р. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі ¹ (далі —

НП(С)БОДС), поширення сфери застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності ² (далі — МСФЗ), розвиток стратегічного обліку та широкого застосування інструменту облікових оцінок в умовах діджиталізації обліково-звітних дій ³. Розгляньмо проблему якості судової економічної експертизи крізь призму застосування принципів як базових засад її реалізації в теоретичній площині.

Мета статті

Сформулювати принципи судової економічної експертизи, які мають вирішальне значення під час складання висновку експерта (у разі з'ясування реального стану фінансової звітності підприємства, яке перевіряють, і її достовірності, що є або буде предметом судового розгляду), зважаючи на облікові оцінки ⁴ за відповідними стандартами обліку. Навести певні рекомендації,

- 1 Колесніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. *Review of transport economics and management*. 2020. № 4 (20). С. 136—143. DOI: 10.15802/rtem2020/228859 (дата звернення: 18.01.2022).
- 2 Голобородько Т. В. Використання міжнародних стандартів фінансової звітності у зарубіжних країнах *Ефективна економіка*. 2016. № 10. URL: <https://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5293> (дата звернення: 18.01.2022).
- 3 Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : схвал. розпорядж. КМУ від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 18.01.2022).
- 4 За правилами української мови прикметник «оціночний» є калькою з російської, а іменник «оцінка» доречно застосовувати тільки на означення результату процесу, позначення якості знань і поведінки учнів або думки, міркування про якість, характер когось (чогось). В українській мові слід послуговуватися прикметником «оцінний» та дієсловом «оцінювати» («оцінити») відповідно. Проте, зважаючи на стале застосування в чинних нормативно-правових актах, що регулюють судово-експертну діяльність, згаданих помилкових словоформ, ми змушені оперувати у цій праці саме ними.— *Ред.*

надавши наступним дослідникам підстави для розв'язання питання про принципи судової економічної експертизи як її теоретичних засад.

Аналіз основних досліджень і публікацій

За тлумачними й енциклопедичними словниками термін «принцип» (*principium*) у перекладі з латинської мови означає «основа, першоджерело». За основними, сформованими як у філософії, так і у спеціальних науках поняттями, **принципи** — це базові положення, засади, правила, норми, вимоги, тобто семантично подібні поняття, які науковці й законодавці інтерпретують у широкому сенсі (*основи, положення, засади*) або у вузькому (*правила, норми, вимоги*)⁵.

На думку багатьох практиків, теоретичні засади судової економічної експертизи розкрито в нормах чинного законодавства. Так, ст. 3 Закону України «Про судову експертизу» (далі — *профільний Закон*) визначено, що судово-експертну діяльність здійснюють «*на принципах законності, незалежності, об'єктивності і повноти дослідження*»⁶.

Оприлюднені в різний час законопроекти здебільшого суттєво розширювали перелік принципів здійснення судово-експертної діяльності.

Одним із законопроектів про судово-експертну діяльність⁷ передбачено

низку загальних принципів, які (на додаток до принципів, обумовлених чинним профільним Законом⁸) ураховують методи й об'єкти судової експертизи (ідеться про допустимість використання методів проведення та максимальне збереження об'єктів судової експертизи). Інші проекти пропонують додати принципи професійної етики експерта, наукової обґрунтованості, дотримання прав і свобод людини та громадянина, політичної нейтральності та ін. Запропоновані цими законопроектами принципи проведення судової експертизи сприяли відображенню професійної позиції кожної групи авторів, яка готувала зміни до законодавства, а також засвідчили тенденцію до розширення кола завдань експертизи залежно від предмета дослідження. Утім, сьогодні в науковому середовищі відсутній консенсус щодо визначення принципів як усієї судової експертизи, так і окремих її видів (зокрема, економічної).

Нормативну лінію дослідження принципів судової експертизи (доповнення принципів, визначених профільним Законом) поділяє більшість дослідників. Так, Н. І. Клименко⁹ додає до наявних принципи цілеспрямованості, плановості й систематичності, Ж. А. Кеворкова¹⁰ — відповідності, ефективності, системності й комплексності експертних досліджень. Питання принципів обговорювали від початку становлення

5 Артюх О. В. Принципи контролю: проблематика визначення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6. Ч. 1. С. 20—25. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvumevcg_2016_6%281%29__7 (дата звернення: 18.01.2022).

6 Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 18.01.2022).

7 Проект закону про судово-експертну діяльність від 05.11.2021 р. № 6284. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73154 (дата звернення: 01.02.2022).

8 Про судову експертизу : Закон URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 18.01.2022).

9 Клименко Н. И. Криминалистика как наука : монография. Киев, 1997. 83 с.

10 Кеворкова Ж. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : монография. Москва, 2005. 127 с.

судової експертизи¹¹, залишаючи її базові принципи (законності, незалежності й об'єктивності) незмінними¹².

Варто звернути увагу на те, що розвиток принципів (як засад здійснення експертних дій) набуває чіткого галузевого спрямування залежно від напрямів розвитку судової експертизи. Так, В. Д. Понікаров виокремив диференціювання й інтегрування спеціальних знань, що, зі свого боку, зумовлює потребу ідентифікувати відповідні принципи вже на рівні судової економічної експертизи.

Теоретичне підґрунтя таких принципів заклав корифей судово-економічної науки М. Т. Білуха¹³. Під час проведення наукових досліджень їх застосовують до сьогодні, але більшою мірою як історичну абстракцію, адже надання практичних рекомендацій передбачає передусім використання чинних принципів роботи судового експерта, обумовлених профільним Законом. Водночас останні 10 років науковці розробляли конкретні питання проведення судової економічної експертизи, що зумовило розвиток принципів у напрямі їх адаптації до конкретної експертної діяльності. Т. М. Рибкіна й О. В. Хомутенко¹⁴, О. В. Аніщенко й О. Л. Данильченко¹⁵, аналізуючи

принципові підходи до визначення збитків у кримінальних провадженнях, зосередилися на нормативному їх регламентуванні для здійснення експертизи. Цю думку поділяють О. В. Фоміна й І. К. Шушакова¹⁶ у роботі, присвяченій застосуванню судової економічної експертизи в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення, а М. Хоук — у книзі про вплив діджиталізації на експертну діяльність¹⁷. Надані вченими практичні рекомендації щодо складових доказової бази й обов'язкових елементів судово-економічної експертизи, якими вони назвали економічний аналіз, факти (обставини), електронне середовище та юридичну складову (податкове законодавство), також ґрунтуються винятково на принципах, передбачених чинним законодавством. Саме це автори вважають ефективним інструментом урегулювання досудового або дослідного конфлікту інтересів у питаннях податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. Такої самої думки Т. О. Кривцова — щодо використання базових принципів для розв'язання практичних завдань судово-економічної експертизи в податковій сфері¹⁸. В інших галузевих сферах застосування предмета судово-економічної

11 Шляхов А. Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. Москва, 1979. 168 с.

12 Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ, 2009. 84 с.

13 Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. Київ, 2004. 656 с.

14 Рибкіна Т. М., Хомутенко О. В. Місце судово-економічної експертизи в процесі встановлення шкоди та збитків. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2008. Вип. 8. С. 480—483.

15 Аніщенко О. В., Данильченко О. Л. Збитки як предмет судової економічної експертизи у кримінальному провадженні. *Там само*. 2019. Вип. 20. С. 367—377. DOI: 10.32353/khrife.2.2019.28 (дата звернення: 05.02.2022).

16 Фоміна О. В., Шушакова І. К. Судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. № 10 (719). С. 52—66. DOI: 10.15407/economyukr.2021.10.052 (дата звернення: 18.01.2022).

17 Houck M. Digital and Document Examination. 2018. 264 p. URL: <https://www.elsevier.com/books/digital-and-document-examination/houck/978-0-12-802717-2> (дата звернення: 05.02.2022).

18 Кривцова Т. О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методологічні аспекти. *Економіка розвитку*. 2015. № 1 (73). С. 46—53. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro_2015_1_8 (дата звернення: 05.02.2022).

експертизи розглядають за традиційними принципами: Д. О. Грицишен та О. В. Кузнецова (щодо оцінки операцій з управління відходами)¹⁹, С. В. Євдокіменко (у контексті практичного розвитку експертизи у протидії правопорушенням у банківських операціях)²⁰.

В. А. Дерій і Д. І. Дема, розвиваючи ідеї М. Т. Білухи, висунули тезу про унікальність судово-економічної експертизи в частині виокремлення «правильних» її об'єктів (на відміну від решти видів судової експертизи), якими автори вважають фінансовий стан підприємств, майно і джерела його придбання, оборотні активи і джерела їх формування, джерела власних коштів і результати фінансово-економічної діяльності підприємств, загальні і спеціальні фонди, розрахунки з дебіторами та кредиторами²¹ тощо. Ґрунтуватись така новітня концепція судово-економічної експертизи має на класифікації судово-економічних експертиз Г. А. Матусовського, згідно з якою принципи зазнають суттєвих змін залежно від об'єктів експертизи. Дослідники пропонують розпочати в Україні підготовку фахівців за новою спеціалізацією «Економічна експертиза й аудит». На нашу думку, ці дослідження (хоча й відображають потреби і запити користувачів) мають дещо дистанційно-ідеалістичний характер, адже не вра-

ховують повною мірою реалії чинного законодавства щодо проведення судової експертизи.

У науковій літературі група авторів виокремлює так звані методологічні принципи експертизи в бухгалтерському обліку²². Уніфікація теоретичних положень експертизи потребує розроблення якісних характеристик, що відображали б критерії корисності інформації, яку формують і збирають під час досліджень бухгалтерських документів. Тож науковці обґрунтовують думку, що такі принципи мають базуватися на принципах бухгалтерського обліку, аудиту й контролю за допомогою галузевих підходів експертизи в цій сфері. Тож названі ними принципи об'єктивності, компетентності, послідовності, грошової оцінки, достовірності, звітного періоду, співставності, істотності, результативності відтворюють відображені в стандартах принципи бухгалтерського обліку та водночас дублюють визначені законодавством для судової експертизи. Дійсно, І. В. Пиріг та І. Р. Шинкаренко зазначають, що «*принцип об'єктивності полягає у встановленні закономірностей судової експертології виключно на підставі дослідження об'єктів із використанням спеціальних знань, незалежно від соціальних, політичних та інших процесів, що відбуваються*

19 Грицишен Д. О., Кузнецова О. В. Судова економічна експертиза операцій з управління відходами: теоретичні положення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2013. № 4 (66). С. 30–38. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_4_5 (дата звернення: 18.01.2022).

20 Євдокіменко С. В. Судово-економічна експертиза у протидії правопорушенням у банківській сфері. *Право і Безпека*. 2015. № 4. С. 77–83. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2015_4_17 (дата звернення: 18.01.2022).

21 Дерій В. А., Дема Д. І. Економічна експертиза діяльності підприємств. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 508–514.

22 Дрейден В. Г. Основные вопросы документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы в работе следователя : учеб. пособ. Ленинград, 1969. 169 с. ; Грицишен Д. О., Кузнецова О. В. Зазнач. твір. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_4_5 (дата звернення: 18.01.2022).

в суспільстві»²³. Автори доходять висновку, що «це не означає створення науки для забезпечення потреб тих, хто виділяє на це фінансові ресурси». Тож на методологічному рівні, на нашу думку, достатньо відображати методику виконання експертизи, враховуючи специфічні методи й об'єкти експертизи.

Водночас І. В. Пиріг та І. Р. Шинкаренко — прихильники позиції відмежування принципів судової експертології від принципів експертної діяльності, вважаючи більшість принципів (як профільного Закону, так і запропонованих науковцями) такими, що відображають «здебільшого основи процесуального права (процесуальна незалежність і самостійність експерта, відмежування експертних функцій від функцій інших учасників процесу, персональна відповідальність експерта за наданий висновок)»²⁴.

Для визначення конкретного переліку принципів саме судово-економічної експертизи необхідно звернутися до її призначення, яким є формування доказової бази під час судового розгляду щодо економічного правопорушення²⁵. Для цього має спрацювати принцип результативності, сутність якого полягає в дієвості завершального етапу експертизи, досягненні конкретних результатів. Щодо судово-експертних досліджень на цьому також наголошує Е. Б. Сімакова-Єфремян²⁶.

Результативності в експертизі досягають, коли висновок експерта містить відповіді на поставлені питання по суті,

який не має бути відхилено судом чи сторонами. Відхилення висновку експерта найчастіше можливе через некомпетентність експерта, його зацікавленість або неякісно проведену експертизу²⁷. Саме тому Т. В. Пашенко та Т. Г. Шешукова додають до принципів, означених вище, принцип доброчесності, який, на думку багатьох науковців, забезпечує не лише якість експертизи, а й визначає незалежність висновків, які формулює судовий експерт²⁸.

Дійсно, проведення експертизи фінансової звітності та бухгалтерського обліку пов'язано з неминучими питаннями аналізування доцільності використання конкретних інструментів обліку — як от облікових оцінок та визнання активів для відображення їх у звітності. Оскільки в науці та практиці до сьогодні відсутній єдиний підхід для проведення аналізу, аналітики по-різному використовують дані бухгалтерського обліку. У судовій експертизі це неприпустимо. Тому ми сформуливали інший підхід, який визначили як мету цього дослідження. *По-перше*, ми демонструємо, у який саме спосіб показники бухгалтерського обліку пов'язані з обліковою оцінкою, забезпечуючи відправну точку для вивчення питань бухгалтерського обліку (на думку користувачів обліку та звітності). Ці формальні вирази для судової експертизи обмежуються констатуванням фактичних показників, відображених у бухгалтерському обліку та звітності. *По-друге*, ми формулюємо

23 Пиріг І. В., Шинкаренко І. Р. Принципи судової експертизи (оглядова стаття). *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2018. Вип. 18. С. 221–230. DOI: 10.32353/khrife.2018.24 (дата звернення: 18.01.2022).

24 Там само. С. 228.

25 Пашенко Т. В., Шешукова Т. Г. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы : монография. Пермь, 2010. 170 с.

26 Сімакова-Єфремян Е. Б. Комплексні судово-експертні дослідження: теорія та практика : монографія. Харків, 2016. 456 с.

27 Пашенко Т. В., Шешукова Т. Г. Указ. соч.

28 Там само.

базові основи судової економічної експертизи: шляхом викладення набору принципів «доброї практики» для експертизи, що забезпечують отримання інформації, якої потребує судочинство. По-третє, ми накладаємо ці принципи «доброї практики» на структуру інформації, щоби дійти висновків про принципи судової економічної експертизи, яка підтримує практику. Отже, через потреби користувачів, принципи оцінки, принципи аналізу з урахуванням принципів бухгалтерського обліку приходимо до визначення принципів судової економічної експертизи.

Викладення основного матеріалу дослідження

На відміну від бухгалтерів і аудиторів, судові експерти досі не мають стандартів судової експертизи.

Стандарти покликані сприяти передусім прозорому організаційному й методичному забезпеченню у сфері судової експертизи, єдиному підходу в роботі з речовими доказами, проведенню судових експертиз, єдності вимірювань, технічної й інформаційної сумісності, порівнянності результатів досліджень, уніфікації в галузі судово-експертної діяльності тощо²⁹. Деякі методики експертних досліджень, підходи до роботи з речовими доказами вже не відповідають сучасним вимогам. Почасти це пов'язано зі складністю адаптації до мінливих умов підходів, сформованих у 1960–1970-ті рр., а почасти — через умови ризикового середовища. Основа проблеми — у відсутності єдності

й узгодженості норм сучасної судово-економічної експертизи. Базові концептуальні підходи починаються з цілей і концепцій, ними зумовлено принципи визнання й оцінки. «Визнання» зумовлює, що саме має розглядати судовий експерт-економіст під час експертизи фінансової звітності, а «оцінка» — як оцінювати її показники. Послідовність ідей виглядає так, як наведено на рис. 1.

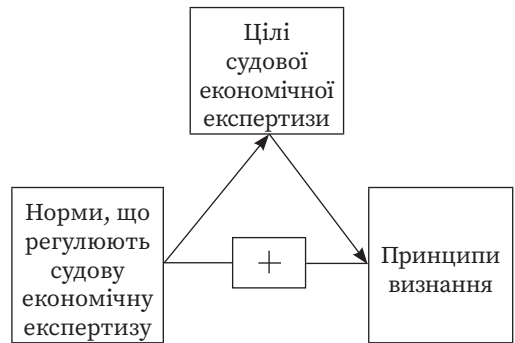


Рис. 1. Забезпечення досягнення цілей економічної експертизи та взаємозалежність елементів

Хоча процес стандартизації судової експертизи в Україні триває³⁰, поки він не має результатів. Припускаємо: навіть якщо просто сьогодні ухвалити цілі й концепції судової експертизи, їх надто широке коло завадить розв'язанню принципових засад економічної експертизи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, адже вони жодним чином не пов'язані з тим, чого користувачі очікують від експерта щодо обліку та фінансових звітів. На етапі визнання вони визначають експертний підхід до активів і зобов'язань, які підлягають експертизі. Це наближає юридичний

29 Рувін О. Г., Полтавський А. О. Становлення стандартизації судово-експертного забезпечення правосуддя в Україні: перспективи розвитку. *Стандартизація, сертифікація, якість*. 2018. № 3 (110). С. 39–47.

30 Про створення технічного комітету стандартизації «Судова експертиза»: наказ ДП «УкрНДНЦ» від 07.05.2018 р. № 125. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN042150> (дата звернення: 18.01.2022).

підхід, який пов'язує судову експертизу із цими визначеннями, а не з потребами користувачів, і зтягує експертів у павутиння окремих деталей замість інтерпретування визначень. Складнощі також превалюють у характеристиці виконання судової економічної експертизи.

Ми застосували утилітарний підхід: досліджуємо облікову політику, бухгалтерський облік і фінансову звітність з позицій користувача (зокрема, слідчого, який використовує фундаментальну оцінку судового експерта для слідства й судочинства). Вартість підприємства оцінюють за допомогою бухгалтерських показників — таких, як продажі, прибуток, заборгованість на звітну дату (дату балансу) та ін. Дійсно, фундаментальну оцінку судового експерта іноді розглядають як перевірку бухгалтерської інформації. Однак перевірка — це неправильне тлумачення сутності процесу судової економічної експертизи. Навпаки, судовий експерт має засвідчити дійсний стан справ із посиланням на документальну облікову інформацію. Проте, тут виникають питання: «Наскільки цей облік відповідає очікуванням користувачів?», «Чи це облік за справедливою вартістю?», «Чи це облік первісної вартості?». Замість того, щоб апелювати до таких концепцій бухгалтерського обліку, як «балансовий підхід», або називати «справедливу вартість» чи «історичну вартість» (не)відповідним «атрибутом оцінки», ми запитуємо: «Що має знати слідчий для судового процесу?». Такий підхід вважає фінансову звітність продуктом, тому проблема експертизи бухгалтерського обліку полягає в розробленні продукту, адаптованого до потреб користувачів, і має давати відповідь на запитання: «Чи правильно, на думку користувачів звітності, забезпечено складання звітності — отже, чи

дотримано відповідних принципів звітності й судової експертизи?».

У заявлених цілях судової економічної експертизи в її концептуальних межах під користувачем результатів експертизи розуміємо суб'єктів судочинства, а під користувачами фінансової звітності — традиційно зовнішніх і внутрішніх суб'єктів, зокрема власників, інвесторів та інших користувачів. Це підтверджено цілями фінансової звітності згідно з МСФЗ і НП(С)БО та НП(С)БОДС.

Починати викладати інформацію щодо аналізу даних під час експертизи варто з принципів, якими керується експерт,— так званих принципів доброї практики. За відсутності затверджених стандартів судової експертизи (зокрема, економічної), принципи ми самостійно не обираємо, швидше — залучаємо визначені законодавством про судову експертизу й описані у фундаментальних працях аналітиків — судових експертів за багато попередніх років. Це принципи, із якими аналітик навряд чи не погодиться,— ми справді вважаємо їх загальноприйнятними. Однак прийняття цих принципів багато в чому залежить від розуміння того, що ці принципи означають для практики порівняно з альтернативами, які можна запропонувати. Принципи судової економічної експертизи мають бути релевантними, або принаймні не суперечити підходу, визначеному МСФЗ, НП(С)БО, НП(С)БОДС. Отже, замість апріорі визначати бажані «якісні характеристики» інформації, ми робимо висновок про ці характеристики, спираючись на запит користувачів (а не власників, як це декларовано у стандартах).

На відміну від концепцій згаданих стандартів, пропонувані нами принципи зведено до дій з оцінки достовірності бухгалтерської інформації.

Пояснимо це на прикладі. Одним із найважливіших питань облікової політики є спірний вибір «балансового підходу» порівняно зі «звітом про фінансові результати» (у міжнародній практиці він має назву «звіт про прибутки і збитки»). Справді, облікові оцінки широко варіюють залежно від характеру облікового об'єкта (згідно з вимогами стандартів їх має виконувати управлінський персонал, якщо монетарні суми неможливо прямо визначити): *«Оцінка цих монетарних сум залежить від невизначеності оцінювання, яка відображає властиві обмеження знань або даних»*³¹. Проведений судовим експертом-економістом аналіз не обов'язково є остаточним: цей аналіз можна було б порівняти з альтернативами, які могли б виникнути за умови застосування іншої облікової оцінки.

Основна мета концептуальних рамок документів стандартів обліку та звітності — надати інформацію про майбутні грошові потоки. Водночас заявлена мета не свідчить про те, як це слід зробити: баланси, звіти про фінансові результати (прибутки та збитки) і їх деталі, імовірно, важливі, але як ці фінансові звіти пов'язані з майбутніми грошовими потоками і їх вартістю? Продемонструємо це на прикладі облікових моделей вартості. Перша — це стандартна модель залишкового доходу, яка пов'язує бухгалтерські показники з вартістю власного капіталу. Друга — це вираз, що пов'язує прибутковість акцій із бухгалтерськими цифрами. Коли справа доходить до інвестування в акціонерний капітал, то грошові потоки,

які рада директорів хоче спрогнозувати, є дивідендами — грошовими потоками для акціонерів. Стандартна модель дисконтування дивідендів відображає такий розрахунок:

$$Value_0 = \frac{Dividend_1}{(1+r)} + \frac{Dividend_2}{(1+r)^2} + \frac{Dividend_3}{(1+r)^3} + \dots$$

де r — ставка дисконтування (необхідна прибутковість за зазначений ризик).

Крапки наприкінці наведеної формули свідчать про те, що для безперервної діяльності підприємства прогнози за оцінкою зберігаються на невизначений час у майбутньому. Змінні з нижнім індексом $t > 0$ є очікуваними значеннями базового періоду й у періодах надалі. Ця модель не викликає розбіжностей: вона містить принцип, на якому повинна ґрунтуватися надійна оцінка судового експерта, тобто доцільність застосування конкретної облікової моделі. Головне — пов'язати бухгалтерські показники з очікуваними дивідендами, отже — із їхньою вартістю. Облік, по суті, відображає у звітності інформацію про чистий прибуток, як за даними балансу (розділ I пасиву), так і у звіті про фінансові результати (прибутки та збитки). Тому принцип доцільності є одним із важливих принципів на етапі ведення обліку та складання фінансової звітності.

Оскільки облікова оцінка — це сума в грошовому еквіваленті, яка залежить від невизначеності оцінювання³², судовий експерт має констатувати лише факти застосування оцінки.

31 Міжнародні стандарти аудиту. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Вид. 2016–2017 рр. Ч. I: Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації : Міжнар. стандарт аудиту 540 (переглянутий). URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu/> (дата звернення: 11.01.2022).

32 Там само.

Бухгалтерський облік повинен чітко відображати сукупний дохід, оскільки еквівалентність оцінок з урахуванням кінцевого фінансового результату має місце тільки тоді, коли прибуток відображає сукупний розрахунок усіх правильно оцінених активів і проведених операцій (див. принцип відповідності на рис. 2 далі).

Застосування судовим експертом в обліку інструментів переоцінки (дооцінки) активів завжди зведено до того, чи відповідають такі оцінки справедливій вартості певного звітного періоду. «Наскільки оцінки враховують ризики майбутнього і як це відображено у фінансовій звітності?». Це — найважливіше питання визнання принципів у бухгалтерському обліку, яке доповнює питання визнання концептуальної основи обліку та звітності.

Мета застосування концептуальної основи будь-яких стандартів — надати інформацію про суму й невизначеності майбутніх грошових потоків. Вартість — це нинішня вартість прогнозованих грошових потоків, дисконтована з урахуванням невизначеності, тому ще одним можливим аспектом обліку є надання інформації про ставку дисконтування.

Ставку дисконтування також називають вартістю капіталу, або очікуваною прибутковістю за ризик. Однак, хоча ці вирази пов'язують бухгалтерський облік із цінами, доходами й очікуваними доходами, їх не застосовують у звітності й обліку. Лише деякі підприємства можуть зазначити таку ін-

формацію у «Примітках до річної фінансової звітності», але для цього відсутні нормативні вимоги. Отже, послуговуючись концепцією орієнтування на користувача, судово-економічний експерт може визначити низку практичних принципів. Які, зі свого боку, зумовлять базові підходи в розрізі окремих організаційних етапів проведення судової експертизи — але в будь-якому разі мають відображати галузеву специфіку самої експертизи (у нашому дослідженні — це економічна експертиза, об'єктом якої є облік та звітність).

Справді, результати судових економічних експертиз мають вагомую роль у загальній структурі доказів у кримінальному провадженні, отже, потребують формування чіткого теоретичного підґрунтя, яким обумовлено проведення відповідних досліджень³³. Концептуальна основа МСФЗ (та решти стандартів обліку) починається з принципів («актуальність», «достовірне уявлення» і «нейтральність»), які визначають характеристики наданої інформації. Ми також починаємо з принципів, що характеризують інформацію, але це принципи, пов'язані з попитом на інформацію — у межах загальних завдань судової економічної експертизи, із застосуванням заведеної криміналістичної класифікації (ідентифікаційні, діагностичні, профілактичні)³⁴.

Стандартна теза фундаменталістів³⁵: ціна — це те, що ви платите, цінність — це те, що ви отримуєте³⁶. На відміну від тих, хто розглядає ціни як

33 Войтенко О. О., Гуріна Д. П. До питання про об'єкт судової економічної експертизи. *Актуальні питання стандартизації судово-експертного забезпечення правосуддя в Україні. Перспективи розвитку* : мат.-ли міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 105-річ. судов. експерт. в Укр. та 95-річ. з дня народж. акад. М. Я. Сегая. (Київ, 04–05.07.2018). Київ, 2018. С. 80–83.

34 Дікань Л. В., Понікаров В. Д., Кожушко О. В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. Харків, 2014. 432 с.

35 Фундаменталісти (лат. *Fundamentum* — основа) — поборники норм і стандартів.

36 Цвейг Дж., Грем Б. Розумний інвестор. Стратегія вартісного інвестування / пер. з англ. О. Кальнова. Київ, 2019. 544 с.

ефективну міру справедливої вартості, фундаменталісти розглядають ціну як спекулятивну й потенційно відмінну від вартості. Тому дотримання принципів є важливим, щоб узгодити ступінь ризиковості оцінок з урахуванням ринкових цін: вибору і застосування методів, значних припущень і даних, використаних управлінським персоналом для здійснення облікової оцінки; вибору точкової оцінки і розкриття відповідної інформації про невизначеність оцінювання управлінським персоналом ³⁷.

Перші два принципи конкретизують концепції доречності й достовірності, які превалюють у стандартах обліку. Ці концепції часто є компромісами: щоб набуті актуальності, інформація про оцінку стає менш надійною (відмову від принципу надійності вважають нормальною). Фундаменталіст стверджує, що не слід змішувати спекулятивну інформацію (яка може стосуватися справи) із надійною інформацією, оскільки на цю надійну інформацію він спирається, щоб кинути виклик спекулятивним цінам на акції. Фундаменталіст розуміє, що ціни є спекулятивними, і прагне отримати надійні бухгалтерські звіти для закріплення оцінки. Фундаменталіст неявно спонукає бухгалтера: розкажіть мені про те, що вам відомо, а припущення залиште мені. Бухгалтер надає інформацію для першого компонента фінансової звітності — балансу, але при цьому не має викривляти інформацію про доходи й витрати під час складання другої форми звітності — «Звіту про фінансові

результати». Тож у розвиток пропозиції С. А. Звягіна ³⁸ доповнити принципи судово-економічної експертизи принципом співставності (який ґрунтується на характерних для бухгалтерського обліку правилах і взаємозв'язках, на підставі порівняння прибутків і витрат), додамо до обґрунтування обов'язкову складову щодо співставності облікових оцінок з інтересами користувачів і ризиками майбутніх грошових надходжень в умовах невизначеності.

Принцип відповідності відомий як у філософському аспекті наукових досліджень, так і у квантовій фізиці, математиці й економіці. Регламентування бухгалтерського обліку на законодавчому рівні визначає принципи його ведення, які забезпечують складання фінансової звітності. До таких принципів належать принципи повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника та ін., визначені МСФЗ, або НП(С)БО, або НП(С)БОДС,— залежно від того, які із цих стандартів застосовує підприємство ³⁹.

Підхід, заснований на звіті про фінансові результати (з акцентом на вимірювання прибутку), є не тільки альтернативою вартісному підходу в бухгалтерському балансі, а й сприяє виправленню недосконалого балансу. Вплив облікових оцінок на достовірність даних звітності свідчить, що принцип суттєвості також важливий у побудові теоретичної платформи виконання

37 Міжнародні стандарти аудиту ... URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit/> (дата звернення: 11.01.2022).

38 Звягин С. А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы : дис. ... д-ра экон. наук. Воронеж, 2009. 381 с.

39 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&xt=%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BF#w1_1 (дата звернення: 18.01.2022).

судово-економічної експертизи. Відсутність суттєвості (як значення інформації) може вплинути на обґрунтованість

і висновок експерта, і зумовлює потребу зважати на всі дані, що впливають на звітність (див. рис. 2).

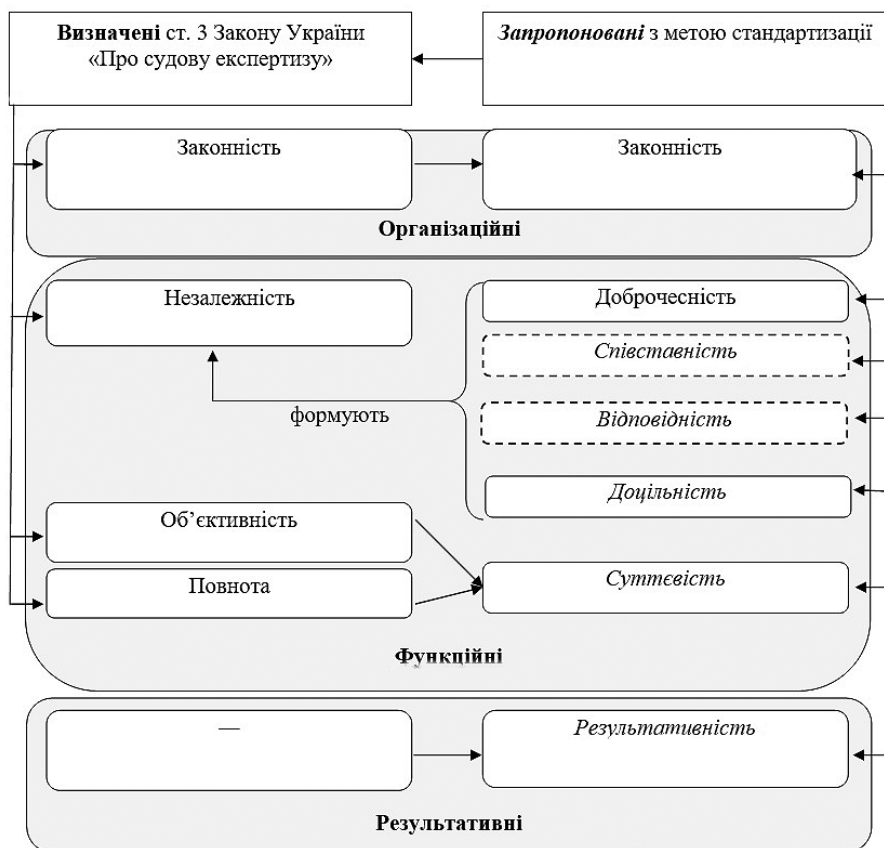


Рис. 2. Класифікація принципів судової економічної експертизи
(виділене курсивом — запропоновано автором)

Застосування облікових оцінок є базовим методом відображення в обліку та звітності всіх операцій, тож наведені вище умовиводи засвідчують необхідність додати до принципів виконання економічної експертизи принцип співставності, що забезпечить адекватну оцінку для цілей експертизи.

Перевагою застосування більш широкого кола принципів, згрупованих за організаційними стадіями проведен-

ня експертних досліджень в економіці (рис. 2), є інтегрування процесів за предметом дослідження.

Висновки

До базових принципів судово-економічної експертизи, закріплених на законодавчому рівні, запропоновано додати принципи доброчесності, співставності, відповідності, доцільності, суттєвості

(на етапі функційних заходів проведення експертизи) і результативності (на етапі складання й надання експертного висновку). Ці принципи впливають на формування висновку експерта та сприятимуть складанню такого висновку з урахуванням запитів користувачів щодо оцінки фінансового стану підприємства й даних фінансової звітності, а також облікових інструментів, основний поміж яких — облікові оцінки.

Звісно, запропонована нами структура принципів судово-економічної експертизи не є ідеальною й остаточно не розв'язує теоретичних проблем виконання такої експертизи, але її можна використовувати як основу для подальших науково-методичних досліджень у цьому напрямі.

Принципы судебной экономической экспертизы как теоретическая основа её проведения

Владимир Иванов

Важность исследования принципов судебной экономической экспертизы определена необходимостью интерпретировать эту экономико-правовую категорию в законодательном поле и определить системообразующий фактор для выработки нормативно-стандартизированного подхода к методологии такой экспертизы.

Достоверность результатов судебно-экономической экспертизы зависит, в частности, от уровня разработанности её теоретических принципов. Цель этой работы — сформулировать принципы судебной экономической экспертизы, имеющие решающее значение при составлении заключения эксперта (в случае установления реального состояния финансовой отчётности проверяемого предприятия и её достоверности, которая является или будет являться предметом судебного рассмотрения).

Проанализированы принципы судебной экономической экспертизы и обоснована необходимость разработать отраслевые принципы такой экспертизы. Определено, что общие принципы судебной экспертизы (законности, независимости, объективности и полноты исследования) нуждаются в дальнейшем развитии по трём направлениям: отраслевому, организационно-методическому и в соответствии с запросами пользователей.

Исследование специфики выполнения судебно-экономической экспертизы (с учётом запросов пользователей по оценке финансового состояния предприятия и данных финансовой отчётности) показало необходимость учитывать при её проведении учётные инструменты, основной среди которых — учётные оценки. Стандартизация учёта при составлении финансовой отчётности позволила выделить принципы, влияющие на формирование заключения эксперта, а именно: порядочности, сопоставимости, соответствия, целесообразности, ответственности (на этапе функциональных мероприятий проведения экспертизы) и результативности (на этапе составления и предоставления заключения эксперта).

Ключевые слова: судебная экономическая экспертиза; принцип; законность; учётные оценки; финансовая отчётность; бухгалтерский учёт.

Principles of forensic economics as a theoretical basis for its conducting

Volodymyr Ivankov

Importance of studying principles of forensic economics is due to the need to interpret this economic and legal category in legislative field and determine the system-building factor for development of a normatively standardized approach to the methodology of such forensic examination.

Reliability of forensic economic examination results depends, in particular, on development level of its theoretical foundations. The purpose of this paper is to formulate the principles of forensic economic examination that are crucial in drawing up the expert's conclusion (in case of finding out the real state of financial statements of audited enterprise and its reliability that is or will be the subject of hearing).

Principles of forensic economics are analyzed and the need to develop sectoral principles of such science is substantiated. It is determined that general principles of forensic science (legality, independence, objectivity and completeness of the research) require further development in three areas: sectoral, organizational and methodological and in accordance with user requests.

Researches on specifics of forensic economics (taking into account user requests to assess financial enterprise state and financial statements) indicates the need to take into account during its accounting tools, which main are accounting estimates. Standardization of accounting while preparing financial statements allowed to identify principles influencing the formation of the expert's conclusion, namely: integrity, comparability, relevance, appropriateness, materiality (at the stage of functional measures of the examination) and effectiveness (at the stage of preparation and submission of expert conclusion).

Keywords: forensic economics; principle; legality; accounting estimates; financial statements; accounting.

Фінансування

Це дослідження не отримало жодного спеціального гранту від фінансових установ у державному, комерційному чи некомерційному секторах.

Відмова від відповідальності

Засновники не грали жодної ролі у розробленні дослідження, добиранні й аналізованні даних, рішенні про публікацію чи підготовку рукопису.

Учасники

Автор вніс свій внесок винятково в інтелектуальну дискусію, що є основою цього документа, дослідження судової практики, написання та редагування, і бере на себе відповідальність за її зміст і тлумачення.

Декларація щодо конфлікту інтересів

Автор заявляє, що у нього відсутній конфлікт інтересів.

References

- Anishchenko, O. V., Danylchenko, O. L. (2019). Zbytky yak predmet sudovoi ekonomichnoi ekspertyzy u kryminalnomu provadzhenni [Losses as a subject to legal economic examination in criminal proceedings]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*. Vyp. 20. DOI: 10.32353/khrife.2.2019.28 [in Ukrainian].
- Artiukh, O. V. (2016). Pryntsypy kontroliu: problematyka vyznachennia [Principles of control: problems of definition]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Mizhnarodniekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*. Vyp. 6. Ch. 1. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%281%29__7 [in Ukrainian].
- Bilukha, M. T. (2004). *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza* [Forensic accounting] : pidruchnyk. Kyiv [in Ukrainian].
- Derii, V. A., Dema, D. I. (2017). Ekonomichna ekspertyza diialnosti pidpriemstv [Economic expertise of enterprises activity]. *Ekonomika ta suspilstvo*. Vyp. 11 [in Ukrainian].
- Dikan, L. V., Ponikarov, V. D., Kozhushko, O. V. (2014). *Sudovo-ekonomichna ekspertyza* [Forensic economics] : navch. posib. Kharkiv [in Ukrainian].
- Dreiden, V. G. (1969). *Osnovnye voprosy dokumentalnoi revizii i sudebno-bukhhalterskoi ehkspertizy v rabote sledovatel'ia* [The main issues of documentary audit and forensic accounting in the investigator's work] : ucheb. posob. Leningrad [in Russian].
- Fomina, O. V., Shushakova, I. K. (2021). Sudova ekonomichna ekspertyza z pytan transfertnoho tsinoutvorennya [Forensic economic examination of transfer pricing]. *Ekonomika Ukrainy*. № 10 (719). DOI:

- 10.15407/economyukr.2021.10.052 [in Ukrainian].
- Holoborodko, T. V. (2016). Vykorystannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti u zarubizhnykh krainakh [The use of international financial reporting standards in foreign countries]. *Efektivna ekonomika*. № 10. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_10_49 [in Ukrainian].
- Houck, M. (2018). *Digital and Document Examination*. URL: <https://www.elsevier.com/books/digital-and-document-examination/houck/978-0-12-802717-2>.
- Hrytsyshen, D. O., Kuznietsova, O. V. (2013). Sudova ekonomichna ekspertyza operatsii z upravlinnia vidkhodamy: teoretychni polozhennia [Forensic economic examination of waste management operations: theoretical provisions]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*. № 4 (66). URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_4_5 [in Ukrainian].
- Kevorkova, Zh. A. (2005). *Sudebno-bukhgalterskaia ehkspertiza* [Forensic accounting] : monografiia. Moskva [in Russian].
- Klimenko, N. I. (1997). *Kriminalistika kak nauka* [Criminalistics as science] : monografiia. Kiev [in Russian].
- Koliesnichenko, A. S. (2020). Instytutsionalni aspekty modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori [Institutional aspect of modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector]. *Review of transport economics and management*. № 4 (20). DOI: 10.15802/rtem2020/228859 [in Ukrainian].
- Krivtsova, T. O. (2015). Sudovo-ekonomichna ekspertyza rozrakhunkiv, poviazanykh iz podatkom na dokhody fizychnykh osib: teoretyko-metodolohichni aspekty [Judicial and economic expertise of calculations connected with the personal income tax: theoretical and methodological aspects]. *Ekonomika rozvytku*. № 1 (73). URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/ecro_2015_1_8 [in Ukrainian].
- Pashchenko, T. V., Sheshukova, T. G. (2010). *Razvitie teorii i praktiki bukhgalterskoi ehkspertizy* [Development of theory and practice of forensic accounting] : monografiia. Perm [in Russian].
- Pyrh, I. V., Shynkarenko, I. R. (2018). Pryntsypy sudovoi ekspertyzy (ohliadova stattia) [Principles of forensic science]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*. Vyp. 18. DOI: 10.32353/khrife.2018.24 [in Ukrainian].
- Ruvyn, O. H., Poltavskiy, A. O. (2018). Stanovlennia standartyzatsii sudovo-ekspertnoho zabezpechennia pravosuddia v Ukraini: perspektyvy rozvytku [The formation of standardization of forensic expert support of justice in Ukraine: development prospects]. *Standartyzatsiia, sertyfikatsiia, yakist*. № 3 (110) [in Ukrainian].
- Rybkina, T. M., Khomutenko, O. V. (2008). Mistse sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy v protsesi vstanovlennia shkody ta zbytkiv [Place of forensic economics while establishing damage and damages]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*. Vyp. 8 [in Ukrainian].
- Shliakhov, A. R. (1979). *Sudebnaia ehkspertiza: organizatsiia i provedenie* [Forensic examination: organization and conducting]. Moskva [in Russian].
- Simakova-Yefremian, E. B. (2016). *Kompleksni sudovo-ekspertni doslidzhennia: teoriia ta praktyka* [Complex forensic research: theory and practice] : monografiia. Kharkiv [in Ukrainian].
- Tsveig, Dzh., Grem, B. (2019). *Rozumnyi investor. Stratehiia vartisnoho investuvannia* [The Intelligent Investor Rev Ed.: The Definitive Book on Value Investing] / per. z anhl. O. Kalnova. Kyiv [in Ukrainian].
- Voitenko, O. O., Hurina, D. P. (2018). Do pytannia pro ob'ekt sudovoi ekonomichnoi ekspertyzy [On the issue of the object forensic economics]. *Aktualni pytannia standartyzatsii sudovo-ekspertnoho zabezpechennia pravosuddia v Ukraini. Perspektyvy rozvytku* : mat-ly mizhnar. nauk.-prakt. konf., prysviach. 105-rich. sudov. ekspert. v Ukr. ta 95-rich. z dnia narodzh. akad.

- M. Ya. Sehaia. (Kyiv, 04—05.07.2018). Kyiv [in Ukrainian].
- Volkova, I. A. (2009). *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza* [Forensic accounting] : navch. posib. Kyiv [in Ukrainian].
- Yevdokimenko, S. V. (2015). *Sudovo-ekonomichna ekspertyza u protydii pravoporushenniam u bankivskii sferi* [Forensic and economic expertise in combating violations in the banking sector]. *Pravo i Bezpeka*. № 4. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2015_4_17 [in Ukrainian].
- Zviagin, S. A. (2009). *Razvitie metodologii i metodiki bukhgalterskoi ehkspertizy* [Development of methodology and methods of forensic accounting] : dis. ... d-ra ehkon. nauk. Voronezh [in Russian].
- Іванков, В. (2022). Принципи судової економічної експертизи як теоретичне підґрунтя її проведення. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. Вип. 1 (26). С. 138—153. DOI: 10.32353/khrife.1.2022.09.