

Становлення та розвиток судової економічної експертизи в Україні

Олексій Горлачук *

* Канд. екон. наук, Тернопільський НДЕКЦ МВС України, м. Тернопіль, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8982-2438>, e-mail: horlachuk@ukr.net

DOI: 10.32353/khrife.4.2023.04 УДК 343.98(477)

Надійшло 29.11.2023 / Рецензовано 29.11.2023 / Прийнято до друку 18.12.2023 /

Доступно онлайн 29.12.2023



Судова економічна експертиза як важливий державний інститут опосередковано відображає стан економічних відносин, оскільки досліджує їх у процесуальному полі, використовуючи методологічну базу економічних наук. Метою статті є дослідження основних етапів розвитку економічної експертизи залежно від еволюції економічних відносин. Розглянуто етапи розвитку судової економічної експертизи з використанням критерію трансформації економічних відносин. Застосовуючи методи аналізу, синтезу й узагальнення, визначено умови розвитку судової економічної експертизи на кожному з етапів із виокремленням характерних особливостей і закономірностей. Належну увагу приділено питанням відносин економічної власності як рушійної сили економічних відносин. Оскільки економічні відносини безпосередньо пов'язані з питанням прав власності, то результати порушень цих прав в економічній площині є предметом дослідження судової економічної експертизи, яку призначають судово-слідчі органи. Розглянуто провідні системно-утворювальні блоки судової економічної експертизи, які формують її сутність і перебувають у постійному динамічному розвитку та взаємозв'язку. Проаналізовано етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи, як критерій періодизації розглянуто трансформування економічних відносин у світовому й національному масштабі. Розкрито роль держави в розвитку економічних наук і судово-бухгалтерської експертизи.

Ключові слова: судова економічна експертиза; судово-бухгалтерська експертиза; економічні відносини; економічні науки; суспільне виробництво.

Постановка наукової проблеми

На перший погляд, проблематиці нашого дослідження у вітчизняній науковій літературі присвячено вже достатньо уваги, тому воно не матиме вагомої наукової цінності, адже стосується огляду уже відомих провідних моментів розвитку судової економічної експертизи. Однак, якщо розглянути цю наукову проблематику крізь призму трансформації багатоформатних економічних (техніко-економічних, організаційно-економічних, соціально-економічних) відносин суспільного виробництва за історичними епохами, виявляючи характерні особливості й закономірності, то ці питання набувають нового, актуального змісту.

Аналізування розвитку суспільного виробництва як сукупності суспільно-економічних відносин, перебіг яких можна описати економічними законами (загальними, специфічними або такими, що діють у кількох суспільно-економічних формаціях або на одній зі стадій суспільного способу виробництва), дає змогу зрозуміти глибокі причиново-наслідкові зв'язки процесу історичної трансформації економічного середовища і на цій підставі дослідити відповідні хронологічні зміни у функціюванні судово-правової системи, важливим елементом якої є судова економічна експертиза.

Економічна діяльність суспільства є визначальною щодо інших її видів. Зважаючи на цей незаперечний факт

життєдіяльності соціуму, можна простежити виникнення та розвиток судово-бухгалтерської експертизи (її методологічною базою є спеціалізовані економічні науки), яка (у результаті епохальних соціально-економічних перетворень XX—XXI ст. і зміни командно-адміністративної системи господарювання на ринкову) трансформувалася в судову економічну експертизу.

У нашому дослідженні (поряд із розглядом еволюції економічних відносин) важливе значення має питання відносин економічної власності (адже тип власності має провідне значення для формування типу економічної системи), оскільки вони є фундаментальними передумовами становлення та розвитку економічних відносин. Судово-правова система (зокрема, судова економічна експертиза, елементом якої вона є) проектує на себе всю сукупність трансформацій економічних відносин, зумовлених дією відносин власності, що дає підстави розглянути це питання крізь призму причиново-наслідкового зв'язку, що надає йому більш рельєфного та глибокого змісту й обумовлює актуальність теми нашого дослідження.

Аналіз основних досліджень і публікацій

Дослідженню цього питання присвятили свої праці відомі українські науковці: М. Білуха ¹, Л. Дікань зі співавторами ², Н. Клименко і В. Федчишина ³,

- 1 Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. Київ, 2004. С. 27—33.
- 2 Дікань Л. В., Понікаров В. Д., Кожушко О. В. Судово-економічна експертиза: навч. посіб. Харків, 2014. 432 с. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/7964> (дата звернення: 20.11.2023).
- 3 Клименко Н. І., Федчишина В. В. Судово-економічна експертиза: сучасний стан і актуальні питання. *Криміналістичний вісник*. 2016. № 1 (25). С. 56—61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krvis_2016_1_11 (дата звернення: 20.11.2023).

О. Коваленко ⁴, А. Орехова ⁵, І. Панченко ⁶, І. Перевозова ⁷, В. Понікаров і О. Кожушко ⁸, А. Чередніченко ⁹. Віддаючи належне їхньому творчому внеску в дослідження концепцій розвитку судової економічної експертизи, вважаємо, що це питання потребує подальшого дослідження у зв'язку із глобальним трансформуванням економічних відносин як на національному, так і на міжнародно-му рівнях.

Мета статті

Розглянути становлення та розвиток судової економічної експертизи залежно від розвитку економічних відносин суспільного виробництва й визначити на цій підставі ймовірні перспективні сценарії.

Методи дослідження

Для визначення умов розвитку судової економічної експертизи на кожному з етапів із виокремленням характерних особливостей і закономірностей застосовано методи аналізу, синтезу й узагальнення.

Викладення основного матеріалу дослідження

Суспільне виробництво є об'єктивною реальністю та необхідною умовою життєдіяльності людини. Історія людства свідчить, що пріоритети економічного буття людини є підґрунтям для розвитку всіх сфер її діяльності.

Економічні та соціальні аспекти діяльності суспільства, окремої особистості

- 4 Коваленко О. В. Розвиток судово-економічної експертизи в Україні. *Криміналістика и судебная экспертиза*. 2013. Вып. 58 (2). С. 482—488. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58%282%29__91 (дата звернення: 20.11.2023).
- 5 Орехова А. І. Історичні аспекти розвитку судової бухгалтерії як форми контролю/ *Стан та перспективи розвитку економіки України в умовах глобалізації: теорія та практика* : колективна монографія ; за ред. О. О. Непочатенко. Умань, 2014. 10 с. URL: <https://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/2151/1/%D0%9E%D1%80%D1%94%D1%85%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%90.%D0%86.%20%D0%86%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96%20%D0%B0%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D1%97%20%D1%8F%D0%BA%20%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B8%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E.docx.pdf> (дата звернення: 20.11.2023).
- 6 Панченко І. А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2007. 21 с. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/1620> (дата звернення: 20.11.2023).
- 7 Перевозова І. В. Історико-ретроспективний аналіз становлення економічної експертизи в Україні. *Культура народів Причорномор'я*. 2013. № 256. С. 38—43. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92336> (дата звернення: 20.11.2023).
- 8 Понікаров В. Д., Кожушко О. В. Теоретические основы становления и развития судебно-экономической экспертизы в Украине. *Бізнес-Інформ*. 2011. № 2 (2). С. 158—160. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2011-2_2-pages-158_160.pdf (дата звернення: 20.11.2023).
- 9 Чередніченко А. П. Історичні аспекти становлення та розвитку судово-економічної експертизи в Україні. *Криміналістика и судебная экспертиза*. 2013. Вып. 58 (1). С. 353—364. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58%281%29__46 (дата звернення: 20.11.2023).

є пріоритетними в системі сучасних цінностей¹⁰.

Історія виникнення, становлення й розвитку судової бухгалтерської експертизи сьогодні обмежена історією теорії та практики бухгалтерського обліку, залишаючи поза увагою еволюцію використання бухгалтерських знань у юридичній діяльності¹¹.

За відправну точку нашого дослідження ми взяли твердження, що економіка й економічні відносини є основою для формування та розвитку решти видів діяльності, тому дослідження цього багатоформатного зв'язку в контексті судово-експертної діяльності у сфері економіки є ґносеологічно обґрунтованим. До 2001 р. судова економічна експертиза мала назву судово-бухгалтерської, тому ці поняття надалі ми використовуватимемо у хронологічних межах їх застосування.

Насамперед зауважимо, що судово-бухгалтерська експертиза виникла з практичної потреби у наданні допомоги правоохоронним органам під час розслідування економічних злочинів, здійснивши перехід від форми контролю до форми застосування знань із бухгалтерського обліку в судовому про-

цесі. Таке перетворення відбулося під впливом низки чинників (зокрема, появи бухгалтерського обліку; виконання обліком функції контролю за збереженням майна власника; використання облікових даних для ухвалення судових рішень; ускладнення господарської діяльності, що призвело до виникнення правопорушень; низький рівень знань (або їх відсутність) з економіки (наприклад, бухгалтерського обліку) у працівників правоохоронних органів)¹².

Тому для змістовного висвітлення проблеми нашого дослідження ми розглянемо провідні системно-утворювальні блоки судової економічної експертизи, які формують її сутність і перебувають у постійному розвитку та динамічному взаємозв'язку:

- ретроспектива трансформації економічних відносин, що дає змогу повною мірою відобразити розвиток судово-експертної діяльності в економічній сфері, який цілком залежав від цих процесів;
- виникнення, розвиток і диференціювання гуманітарних знань (різнопланових економічних наук), які супроводжували ці

10 Філіпенко А. С. Основи наукових досліджень. Конспект лекцій : навч. посіб. Київ, 2005. С. 38. URL: <https://kpdі.edu.ua/biblioteka/%D0%9E/%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D0%BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%B4%D0%BE%D1%81%D0%BB%D1%96%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D1%8C%20%D0%A4%D1%96%D0%BB%D1%96%D0%BF%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%90.%D0%A1..pdf> (дата звернення: 20.11.2023).

11 Орехова А. І. Зазнач. твір. URL: <https://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/2151/1/%D0%9E%D1%80%D1%94%D1%85%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%90.%D0%86.%20%D0%86%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96%20%D0%B0%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D1%97%20%D1%8F%D0%BA%20%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B8%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E.docx.pdf> (дата звернення: 20.11.2023).

12 Панченко І. А. Зазнач. твір. С. 6. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/1620> (дата звернення: 20.11.2023).

процеси, оскільки виникнення судово-бухгалтерської експертизи стало можливим тільки завдяки формуванню економічних наук на підставі вивчення економічних відносин (передусім, бухгалтерського обліку, який справедливо вважають їхньою материнською наукою);

- судово-правова система як процесуальне поле в застосуванні функційного призначення судових економічних експертиз, видовий склад яких має тенденцію до збільшення у зв'язку з ускладненням господарських відносин.

Водночас слід пам'ятати, що історія виникнення господарського обліку випереджає історію судової системи, однак лише поява судової системи зумовила потребу в аналізуванні даних господарського обліку, тобто в судовій бухгалтерії. Це підтверджує тезу про те, що економічні відносини превалюють

над усіма іншими відносинами в діяльності соціуму.

Зазначені системно-утворювальні блоки мають відповідне змістовне наповнення: перший і другий — економічне, третій — процесуально-правове.

Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо. Названі особливості, пов'язані із застосуванням спеціальних знань, виокремлюють судово-бухгалтерську експертизу в самостійний вид судових експертиз. Процесуально-правовий зміст експертизи полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо. Із процесуально-правових позицій судово-бухгалтерська експертиза нічим не відрізняється від решти судових експертиз¹³.

Системно-утворювальні блоки та їхню взаємодію схематично зображено на рис. далі.

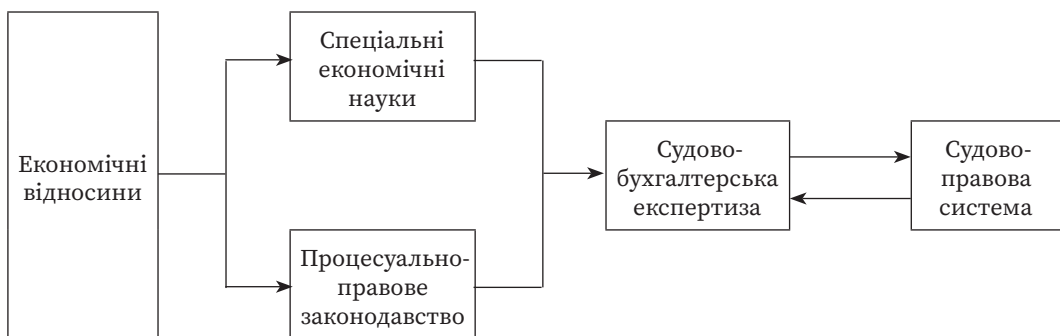


Рис. Системно-утворювальні блоки судової економічної експертизи у їхній взаємодії

13 Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ, 2009. С. 10. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/CUL/39-Sud_buh_Eksper-Volkova.pdf (дата звернення: 20.11.2023).

У науковій літературі (наприклад, у І. Панченко) можна зустріти систематизовану періодизацію становлення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи, у якій дослідники розглядають такі основні історичні етапи ¹⁴:

- I — поява бухгалтерського обліку й водночас судово-бухгалтерської експертизи у формі контролю як його функції, що виникла із практичної потреби застосування знань із бухгалтерського обліку під час вирішення господарських спорів;
- II (XVII ст.) — створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів;
- III (початок XX ст.) — розмежування сфер ревізії, аудиту й судово-бухгалтерської експертизи;
- IV (від кінця 1960-х рр.) — судово-бухгалтерська експертиза стає самостійною галуззю знань і з появою ґрунтовних наукових досліджень здобуває теоретичне підґрунтя.

А. Шелехов у розвитку судової бухгалтерії вбачає три основні етапи ¹⁵:

- I — становлення практики бухгалтерського обліку, який охоплює період від XXX ст. до н. е. до другої половини XVI ст. н. е. і містить два підетапи (зародження та розвиток усного й письмового підрахунків). У цей час виникли та накопичувалися первинні дані про рахівництво (рахунок), створюючи передумови для використання цих даних у з'ясуванні істини;

- II — становлення теорії бухгалтерського обліку та практики судової бухгалтерії (друга половина XVI ст.— XX ст.), коли виникли нові форми бухгалтерського обліку, сформувалися теоретичні знання про нього, відбулося становлення практики їх застосування у юридичній діяльності;
- III — становлення судової бухгалтерії, що охоплює період XX—XXI ст. У цей час виникають і накопичуються теоретичні знання про практику застосування теорії бухгалтерського обліку в юридичній діяльності (зокрема, правоохоронній).

Звісно, зазначені періоди розвитку та трансформування судово-бухгалтерської експертизи є доволі умовними, адже їхня основа — це часові проміжки виникнення й розвитку бухгалтерського обліку.

Ми розглянемо етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи, обравши критерієм періодизації трансформацію економічних відносин як у світовому масштабі (оскільки виникнення ринку й відповідних йому економічних відносин у класичному вигляді, а також бухгалтерського обліку (без якого судово-бухгалтерської експертизи не існувало б) пов'язані з розвинутими країнами, про причиново-наслідковий зв'язок чого йтиметься далі), так і враховуючи вітчизняний досвід.

1-й етап «Виникнення бухгалтерського обліку» (від часів перших держав до початку Середньовіччя)

У цей період у первісній формі виникають соціально-економічні передумови,

14 Панченко І. А. Зазнач. твір. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/1620> (дата звернення: 20.11.2023).

15 Шелехов А. О. Судова бухгалтерія : навч. посіб. Одеса, 2010. С. 6. URL: <http://dspace.oduvs.edu.ua/handle/123456789/320> (дата звернення: 20.11.2023).

які пізніше, після появи й розвитку бухгалтерського обліку, склали підґрунтя для формування спеціальних економічних знань.

Насамперед зазначимо, що у IX тис. до н. е. в Месопотамії виникла перша у світовій історії система бухгалтерського обліку¹⁶ (хоча й у найпростішому варіанті). До того часу належать перші письмові документи з ведення обліку, що зумовлено потужним економічним розвитком цієї давньої цивілізації, яка залишила по собі достатньо історичних фактів економічного життя.

У державах Давнього світу виникли категорії осіб (державні службовці та чиновники, які мали знання з примітивного обліку та були письменними), що контролювали використання державних коштів¹⁷, а також мали авторитет у судах під час розв'язання господарських суперечок між різними групами населення. Ці процеси могли виникнути лише в умовах існування держави, утворення якої пов'язано з появою відносин власності (а саме права власності на додатковий продукт). До них належали особи:

- які контролювали та перевіряли використання державної скарбниці (скарбники, царські контролери) на різноманітні

державні або суспільні потреби (будівництво шляхів, будівель, водоканалів, пірамід тощо);

- обізнані в господарських питаннях, яких залучала одна зі сторін під час розв'язання господарських суперечок у судах (ремісники, купці, лихварі та ін.) для підтвердження своєї правоти або спростування доказів протилежної сторони.

Уже тоді виникла потреба у фахівцях, письмених та обізнаних завдяки своїй діяльності з веденням грошових операцій, які мали змогу здійснювати функції контролю або ревізії (купці, скарбники та ін.): такі фахівці в сучасному світі — це експерти-бухгалтери.

Історично поява господарського обліку передувала виникненню судової системи, тому із її виникненням суди почали широко послуговуватися даними цього обліку. Облік фіксував факти господарського життя, тобто дії та події, що спричиняли або могли спричинити юридичні наслідки¹⁸.

Водночас виникненню судової бухгалтерської експертизи передували певні економічні передумови, без настання яких її взагалі не існувало б, тому їх аналізування дає змогу простежити цей важливий причиново-наслідковий

16 Geschichte der Buchhaltung / BVBC. URL: <https://www.bvbc.de/baden-wuerttemberg/chronik/geschichte-der-buchhaltung> (дата звернення: 20.11.2023) ; Die Geschichte der Buchführung / Rechnungswesenforum.de. URL: https://www.rechnungswesenbuch.de/geschichte_der_buchfuehrung.php (дата звернення: 20.11.2023).

17 Історія економічних учень : підручник. У 2 ч. Ч. 1 / за ред. В. Д. Базилевича. Київ, 2006. С. 37, 41, 48.

18 Орехова А. І. Зазнач. твір. URL: <https://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/2151/1/%D0%9E%D1%80%D1%94%D1%85%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%90.%D0%86.%20%D0%86%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96%20%D0%B0%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D1%97%20%D1%8F%D0%BA%20%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B8%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E.docx.pdf> (дата звернення: 20.11.2023).

зв'язок. Провідне місце у цьому посідають відносини власності (вони виникли одночасно з виникненням поняття держави як одного з найважливіших інститутів суспільства), які мають виняткове значення для всіх державотворчих і суспільних процесів.

Пріоритет критерію власності визначено, *по-перше*, тим, що власність — це багатопланова соціологічна категорія з низкою аспектів, яка відображає майже весь спектр відносин між індивідами, колективами, державами та іншими суб'єктами. *По-друге*, від типу економічної власності (на засоби виробництва, результати праці, управління власністю тощо) залежить соціально-економічний прогрес у суспільстві, формування найпотужніших стимулів до праці. *По-третє*, усебічний розвиток людини передбачає не лише прогрес людини-працівника, а й прогрес людини-власника.

Конкретизацією критерію власності є наявність і ступінь розвитку товарно-грошових відносин. У зв'язку із цим розрізняють натуральне й товарне виробництво, ринкову, вільну ринкову, соціально-орієнтовану ринкову та регульовану ринкову економіку¹⁹.

І. Перезовова об'єктивними передумовами появи економічної експертизи (поряд із появою держави та фінансово-економічних відносин) називає виникнення й розвиток писемності²⁰. Історія бухгалтерського обліку західноєвропейських країн (наприклад, у тодішній Німеччині) і Київської Русі сягає ведення

обліку в тогочасних осередках освіти й культури — монастирях і церквах²¹.

Тож можна стверджувати, що передумови виникнення судово-бухгалтерської експертизи безпосередньо пов'язані з відносинами власності (звісно, у досконалішій їх формі, що відбулося набагато пізніше), контроль за дотриманням яких, а також захист інтересів їхніх учасників відповідно до тогочасних правил (наприклад, зібрання законів «Руська правда», «Архашастра», «Гуань-цзи») здійснювала держава²².

Варто зауважити, що за часів Київської Русі експертні документи княжому суду розробляли й подавали обізнані з господарським обліком письменні особи (дяки, писарі, перекладачі, толмачі та ін.)²³.

Важливі аспекти етапу: передумови виникнення судово-бухгалтерської експертизи пов'язані з виникненням відносин власності, які є підґрунтям економічних відносин.

2-й етап «Судова бухгалтерська експертиза на стадії виникнення товарного виробництва» (Середньовіччя)

У цей період поступово розвивалися продуктивні сили, створюючи умови для зародження на наступному етапі нового, ринкового (капіталістичного) способу суспільного виробництва та характерних для нього економічних відносин.

Важливим чинником цього етапу, який мав величезний вплив на господарське життя Європи та світу і врахування

19 Мочерний С. В., Ларіна Я. С. Політекономія : підручник / 3-тє вид., перероб. і допов. Київ, 2006. С. 66—67.

20 Перезовова І. В. Зазнач. твір. С. 39. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92336> (дата звернення: 20.11.2023).

21 Білуха М. Т. Зазнач. твір. С. 29 ; Die Geschichte der Buchführung. URL: https://www.rechnungswesenbuch.de/geschichte_der_buchfuehrung.php (дата звернення: 20.11.2023).

22 Історія економічних учень ...

23 Перезовова І. В. Зазнач. твір. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92336> (дата звернення: 20.11.2023).

якого пояснює перебіг багатьох економічних процесів того часу, є географічні відкриття (кінець XV ст.— XVII ст.), результатом яких стало не лише відкриття нових земель, що згодом перетворилися на нові ринки збуту товарів, а й коловальне надходження дорогоцінних металів (золота та срібла) до Європи.

На цей період припадає виникнення перших банків, які надавали кредити під відсотки підприємцям і купцям, а також бірж як однієї з форм торгівлі. До речі, перша міжнародна біржа цінних паперів виникла 1460 р. в Антверпені (сучасна Бельгія). У загальному вигляді завдання біржі (і товарної, і фондової) полягає не в забезпеченні економіки капіталом або сировиною, а в організації, упорядкуванні й уніфікації ринків капіталу, сировини тощо²⁴.

Зазначені соціально-економічні перетворення в Європі дали потужний імпульс для розвитку торгівлі та промисловості, що сприяло збільшенню фінансових потоків і торгового обігу між їхніми учасниками. Це потребувало відповідного фінансового контролю за веденням господарських операцій, у чому були зацікавлені торгові люди, банкіри, землевласники, а також держава. Ці економічні трансформації зумовили потребу в особах, які б мали знання у сфері бухгалтерського обліку.

У той самий час у науковому та господарському житті відбулася ще одна важлива подія — остаточно сформувався бухгалтерський облік (у значно досконалішому вигляді), яку хоча й датують XIII ст., однак частіше пов'язують із 1494 р., коли Лука Пачолі оприлюднив фундаментальну працю з бухгалтерського обліку «Сума арифметики, геометрії, пропорцій і пропорційності», що містила окремий розділ «Трактат про обчислення та записи»²⁵ (єдиної думки щодо часу його появи немає).

Звісно, виникненню бухгалтерського обліку сприяло саме господарське життя (для впорядкування щоразу більших обсягів та інтенсивності товарообмінних операцій), тож цілком зрозуміло, чому він став фундаментом (материнською наукою) і найважливішим інструментом судово-бухгалтерської експертизи. У країнах Європи бухгалтерський облік поширювався нерівномірно.

Судова економічна експертиза в сучасному розумінні виникла у XIII—XVII ст., коли утворилися перші інституції досвідчених осіб у галузях бухгалтерського обліку та звітності, що перевіряли розрахунки, достовірність яких піддавали сумнівам та оскаржували в різних інстанціях²⁶. Тож цілком обґрунтованим можна вважати твердження, що з появою бухгалтерів як окремої

24 Бурковська А. В., Бурковський І. Д., Лункіна Т. І. Особливості виникнення і розвитку бірж у країнах світу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 3. С. 51—52. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/12837/1/%D0%9E%D0%A1%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%98%D0%92%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86%20%D0%92%D0%98%D0%9D%D0%98%D0%9A%D0%9D%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AF%20%D0%86%20%D0%A0%D0%9E%D0%97%D0%92%D0%98%D0%A2%D0%9A%D0%A3%20%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%96%20%D0%A3%20%D0%9A%D0%A0%D0%90%D0%87%D0%9D%D0%90%D0%A5%20%D0%A1%D0%92%D0%86%D0%A2%D0%A3.pdf> (дата звернення: 20.11.2023).

25 Корягін М. В., Чік М. Ю. *Основи наукових досліджень : навч. посіб. / 2-ге вид., стер.* Київ, 2017. 622 с.

26 Сімакова-Єфремян Е. Б., Федоренко В. Л., Свиридова Л. В. та ін. *Класифікація судових експертиз : монографія / за заг. ред. Е. Б. Сімакової-Єфремян.* Харків, 2021. С. 386. URL: <https://nncise.org.ua/diyalnist/naukova> (дата звернення: 24.11.2023).

інституції суди почали залучати їх для надання допомоги в розв'язанні господарських суперечок.

Практика застосування бухгалтерських знань у судах іще з XV ст. зумовила розмежування форм спеціальних бухгалтерських знань, застосовуваних у процесуальній і непроцесуальній формах²⁷: дані обліку використовували для контролю за збереженням власності торговця в судах, а елементи експертизи — для перевірки достовірності даних обліку.

Еволюція приватної власності (право її передавання), капіталу, торгівлі (обміну товарами), кредиту, письменності (із метою ведення постійних записів), грошей, арифметики (як засобу підрахунків) зумовили знакову для бухгалтерського обліку подію — запровадження подвійного запису (до переліку рахунків простої бухгалтерії додали рахунки власних засобів), що сприяло формуванню нової теорії обліку: як об'єкти обліку почали розглядати не предмети (нерухомість, товар, гроші), а права й зобов'язання суб'єктів господарської діяльності²⁸, що суттєво позначилося на формуванні вимог до використання спеціальних знань бухгалтера в судах.

Тоді ж ухвалено перші законодавчі акти, якими на державному рівні регламентовано використання спеціальних знань (зокрема, бухгалтерських) у юридичній практиці²⁹.

Важливі аспекти етапу: виникнення професії бухгалтера та поява подвійної бухгалтерії; у судах почали заслуховувати бухгалтерів як експертів, які могли

застосовувати спеціальні знання у процесуальній і непроцесуальній формах.

3-й етап «Судова бухгалтерська експертиза на стадії формування ринкових відносин»

(початок XVI ст.— кінець XIX ст.)

На цьому етапі рушійною силою суспільного виробництва стала промислова революція, яка розпочалася спершу в Англії, а пізніше у різний час відбулася в усіх країнах Західної Європи, принісши грандіозні соціально-економічні перетворення і запровадивши новий спосіб виробництва — ринкове (капіталістичне) господарство.

Результати промислових революцій дали потужний імпульс для розвитку виробництва, торгівлі, а також обліку. Еволюційні зміни в бухгалтерському обліку відбулися у започаткуванні важливих аспектів його ведення, що змінили відображення обліку доходів і витрат, прибутку і збитку на збирання даних про витрати на виготовлення одиниці продукції, а також виникли поняття «облік капіталу», «амортизація основних засобів», «відносини з акціонерами», «прибуток», про що йдеться у працях тогочасних авторів³⁰.

Роль економічної науки у цих процесах була безпосередньою: вона відображала ці зміни й водночас генерувала їх. До того ж у XVII ст. наука перетворилася на особливий соціальний інститут. Наприкінці XVII ст. перша наукова революція переросла у промислову, результатом чого стала розбудова капіталістичного індустріального суспільства.

27 Перевозова І. В. Зазнач. твір. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92336> (дата звернення: 20.11.2023).

28 Шелехов А. О. Зазнач. твір. URL: <http://dspace.oduvs.edu.ua/handle/123456789/320> (дата звернення: 20.11.2023).

29 Там само.

30 Томілін О. О., Гаврилова О. А., Мирошніченко А. О. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Полтава, 2011. С. 9—10. URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/handle/123456789/8881> (дата звернення: 20.11.2023).

Відтоді розвиток науки значною мірою зумовлений потребами науки й виробництва³¹.

У середині XIX ст. бухгалтерський облік суттєво вдосконалили: італієць Франческо Вілла розкрив юридичний та економічний боки обліку в його сутності (контроль за організацією господарства й майна, що передбачає збереження цінностей та ефективність їх використання; забезпечення максимальних результатів за мінімальних витрат), завдяки йому облік перетворився на самостійну теоретичну дисципліну із власними категоріальним апаратом і принципами ведення³².

Отже, другу половину XIX ст. можна вважати часом формування бухгалтерського обліку як науки. Згодом теоретико-методологічна база бухобліку зробила можливим його використання в судово-бухгалтерській експертизі. Утім, не слід вважати, що судово-бухгалтерська експертиза відбулася як така лише завдяки бухгалтерському обліку, оскільки на неї вплинули й інші економічні науки.

У середині XIX ст. у європейських країнах (зокрема, в Україні, значна частина якої на той час перебувала у складі Російської імперії), виникли й поширилися акціонерні товариства — завдяки ускладненню та вдосконаленню господарських відносин, концентруванню виробництва й необхідності об'єднати різні види капіталу. Характерна особливість акціонерних товариств полягає в залученні ресурсів шляхом випуску акцій, операції з якими на фондових ринках

забезпечували, зокрема, значний спекулятивний прибуток. Із цими процесами безпосередньо пов'язана діяльність банків, які кредитують промисловість (передусім галузі економіки, норма прибутку яких вища за середній рівень).

Інтенсивний розвиток торговельно-економічної та банківської діяльності спричинив появу значної кількості боргових зобов'язань і вимог до них, складності обліку й забезпечення яких своєю чергою призвели до численних позовів і судових розглядів, що потребувало юридичного унормування бухгалтерського обліку. Звісно, економічним порушенням певною мірою сприяла сама природа ринкової економіки (маємо на увазі ринок на вищій стадії його розвитку), для якої характерні певні невідповідності і хаотичність (безробіття, періодичні кризи внаслідок перевиробництва тощо).

Важливі аспекти етапу: перетворення бухгалтерського обліку на наукову дисципліну, яка завдяки методологічній базі стала материнською наукою судово-бухгалтерської експертизи.

4-й етап «Судова бухгалтерська експертиза в умовах розвинутих ринкових відносин» (XX ст.)

Характеризуючи цей етап, ми не висвітлюватимемо організаційних моментів розвитку судово-бухгалтерської експертизи, зумовлених суто адміністративними заходами. Натомість, дотримуючи економічного підходу, зупинимось на її знакових моментах, усталених економічними чинниками.

31 Філіпенко А. С. Зазнач. твір. С. 12—13. URL: <https://kpdi.edu.ua/biblioteka/%D0%9E/%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D0%BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D0%B4%D0%BE%D1%81%D0%BB%D1%96%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D1%8C%20%D0%A4%D1%96%D0%BB%D1%96%D0%BF%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%90.%D0%A1..pdf> (дата звернення: 20.11.2023).

32 Корягін М. В., Чік М. Ю. Зазнач. твір.

На цьому етапі змінюється тип економічної системи нашої країни — із ринкового на командно-адміністративний (директивне планування). Від 1920-х рр. вітчизняна економіка почала працювати у плановому режимі, що позначилося на формі економічних відносин, а також на розвитку економічних наук, які їх пояснювали.

В умовах збільшення державного сектора економіки у СРСР і чи не зникнення підприємств інших форм власності (колгоспи фактично контролювала держава) коло питань, які розв'язувала судово-бухгалтерська експертиза щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та збереження соціалістичної власності, майже не змінилося. Однак, в умовах тотального планування діяльності державних підприємств, коли критеріями оцінювання ефективності стали виконання ними планових показників і впровадження нових форм оплати праці, виникла потреба у розв'язанні завдань щодо якісних і кількісних характеристик процесів, пов'язаних із недотриманням планово-економічної дисципліни. Це потребувало використання інших методів і прийомів дослідження: деякі з них запозичили з економічної статистики, математики та планування, але найбільше — з економічного аналізу³³.

У судово-правовій системі, окрім традиційної судово-бухгалтерської, виникла потреба у планово-економічній експертизі. У 1960-ті рр. судово-бухгалтерська експертиза сформувалася в самостійну галузь знань³⁴, що пояснювалося її збагаченням методологією економічних наук.

У 1990-х рр. національна економіка перейшла до ринкової моделі, що зумо-

вило зміну формату економічних відносин між значною кількістю її суб'єктів, представлених різними формами власності й господарювання. В умовах формування ринкової економіки та відповідної інфраструктури правова база, яка регулювала діяльність підприємницьких структур, інколи мала суперечливий характер. За таких обставин зросла кількість економічних злочинів, характерних для ринкової економіки (незаконна приватизація, доведення до банкрутства, фінансові махінації з цінними паперами тощо). Судово-слідчі органи під час розслідування складних економічних порушень потребували спеціальних економічних знань, що зрештою сприяло появі нових видів судово-бухгалтерських експертиз (фінансово-кредитних, у сфері оподаткування, операцій із цінними паперами тощо), які потребували відповідної класифікації та зміни назв різних видів судових експертиз у галузі економіки на судові економічні експертизи. До того ж сфера досліджень фахівця економічного профілю виходила за межі суто бухобліку (наприклад, дослідження операцій із цінними паперами).

Важливий аспект етапу: судово-бухгалтерська експертиза сформувалася як самостійна галузь знань.

5-й етап «Судова економічна експертиза в період цифрової економіки» (від початку XXI ст. до сьогодні)

Перехід на початку XX ст. в різних країнах світу економічних відносин на якісно новий рівень (розподіл праці, спеціалізація, кооперування й інтенсифікація) потребував усебічних наукових досліджень і пошуку методів мінімізації

33 Сімакова-Єфремян Е. Б., Федоренко В. Л., Свиридова Л. В. та ін. Зазнач. твір. С. 386. URL: <https://nncise.org.ua/diyalnist/naukova> (дата звернення: 24.11.2023).

34 Там само.

виробничих витрат, що стало можливим завдяки використанню теоретико-методологічної бази:

- загальних економічних наук (економічної теорії, політичної економії, теорії управління національним господарством та ін.);
- конкретних економічних наук (функційних (міжгалузевих), які вивчають аспекти розвитку економічних систем,— фінансів, кредиту, економіки праці, ціноутворення тощо, а також наук, які вивчають галузеві особливості,— економіки промисловості, сільського господарства, транспорту тощо. Серед економічних особливе місце посідають науки, що вивчають кількісні взаємозв'язки та статистичні закономірності економічних систем,— економічна статистика, бухгалтерський облік, економічне програмування тощо)³⁵.

Звернімо увагу на такий важливий аспект: економічний аналіз, який сьогодні широко застосовують під час проведення судових економічних експертиз, є «синтезованою наукою, яка сформувалася шляхом інтеграції низки економічних наук»³⁶; своїм виникненням він завдячує інтенсифікації суспільного виробництва, коли в умовах посилення конкурентної боротьби зросла кількість суб'єктів господарювання, що потребувало аналізування їхньої господарської діяльності з метою ухвалення ефективних управлінських рішень.

Отже, виникнення конкретних економічних наук і причиново-наслідкові зв'язки між ними сприяли формуванню й розвитку судово-бухгалтерської експертизи та збагатили її методологічним інструментарієм.

Цікаво проаналізувати з економічних позицій значення й роль держави у цих процесах. Від моменту становлення та формування ринкового господарства економіка розвивалася імпульсами (залежно від періодичних криз надвиробництва, утворення монополій, різкого диференціювання суспільства). З огляду на результати ринкового саморегулювання, починаючи з 1930-х рр., у розвинених країнах виникла об'єктивна й нагальна потреба поєднати державне регулювання економіки з ринковими інструментами саморегулювання.

Станом на сьогодні регулювання економічної системи зі значною кількістю підсистем і взаємодій між ними є прерогативою держави. Власне економічна система — це сукупність пов'язаних і відповідно впорядкованих елементів (продуктивних сил, економічних відносин, механізму господарювання). Своєю чергою система економічних відносин містить відносини техніко-економічні (зі створення й використання знарядь і предметів праці), організаційно-економічні (із застосування способів і методів організації й управління суспільним виробництвом) та соціально-економічні (власності в економічному значенні цього поняття)³⁷.

Саме тому для забезпечення розвитку економічної системи держава,

35 Економічна енциклопедія. У 3 т. Т. 1 / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ, 2000. С. 479.

36 Федоришина Л. І. Витоки розвитку економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 11. С. 234. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_52 (дата звернення: 20.11.2023).

37 Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник. У 2 т. Т. 1 / за ред. С. В. Мочерного. Львів, 2005. С. 204.

з одного боку, повинна мати певну інформативну базу даних, необхідну для ухвалення управлінських рішень зі збалансування економічної системи та її підсистем (передусім — із регулювання відносин власності), з іншого, прерогативою держави також є використання судово-правової системи із захисту інтересів усіх учасників економічних відносин (передусім — держави, яка за Конституцією захищає інтереси українського народу).

Зауважимо ще один важливий нюанс: названі економічні заходи державного впливу на економіку відігравали, відіграють і відіграватимуть провідну роль у формуванні й розвитку інституту судової економічної експертизи, що зумовлено дією фундаментального закону планомірного розвитку економіки на сучасному етапі.

Розглянемо докладніше найважливіші напрями державного регулювання економіки³⁸:

- 1) системи продуктивних сил узагалі й кожного його елемента зокрема;
- 2) відносин економічної власності (наприклад, окремих її форм: акціонерної, державної та ін.);
- 3) техніко-економічних відносин (причому, концентрації виробництва, його спеціалізації тощо);
- 4) організаційно-економічних відносин і передусім менеджменту.

Із наведеного вище доходимо висновку: державне регулювання економіки передбачає насамперед регулювання економічних відносин, із якими (у разі їх порушення в економічній системі) опосередковано пов'язана судова економічна експертиза (адже вона досліджує їх економічний бік).

Сучасна судова економічна експертиза має розроблену методологічну базу, що дає змогу проводити повне дослід-

ження з економічного боку правопорушення в економіці. Як відомо, кожний метод містить певну сукупність прийомів (наприклад, документальна перевірка, зіставлення документів, моделювання), кількість яких із розвитком теорії та практики судової економічної експертизи має закономірну тенденцію до зростання.

Водночас господарські операції наприкінці ХХ ст. та сьогодні активно розвиваються завдяки застосуванню інформаційно-комунікаційних технологій, стрімкій цифровізації деяких процесів господарського життя та використанню штучного інтелекту, що в недалекій перспективі видозмінить форму економічних відносин і потребуватиме від судової економічної експертизи розроблення нових методів дослідження (певну їх частину можна створити за допомогою штучного інтелекту).

На підставі дослідження розвитку судової економічної експертизи за розглянутими етапами можна виокремити його найважливіші особливості й закономірності:

- виникнення поняття власності є вихідним моментом, передумовою у формуванні судової системи і, відповідно, інституту судової економічної експертизи як елемента судово-правової системи, оскільки економічні порушення завжди пов'язані з правом власності (фізичної або юридичної особи, держави) на об'єкт;
- становлення судової економічної експертизи пов'язано з певним рівнем розвитку економічних відносин і дотичних до них економічних наук (сформованість ринкової інфраструктури, домінантна роль держави в регулюванні економічних процесів

38 Економічна енциклопедія С. 323.

і суспільного виробництва в межах функціонування економічної системи);

- визначальна роль держави у формуванні судово-бухгалтерської експертизи як необхідного елемента судово-правової системи та державного інституту із захисту інтересів учасників економічних відносин;
- кількість проведених судових економічних експертиз зменшується зі зниженням рівня економічної злочинності та навпаки.

Стан економічних відносин зумовлено рівнем економічної стабільності (економічної безпеки), у чому держава особливо зацікавлена. Судова економічна експертиза як елемент судово-правової системи (окрім процесуального характеру) певною мірою виконує превентивні функції (шляхом надання пропозицій судово-слідчим органам щодо запобігання економічним порушенням у сфері економіки), що також є одним із опосередкованих індикаторів стану національної економіки.

Економічні відносини безпосередньо пов'язані з питанням власності, наслідки порушення прав володіння якою (матеріальні збитки, недоотримана вигода, нестачі тощо) в економічній площині є предметом дослідження судової економічної експертизи.

Питання власності та співвідношення її видів (державна, колективна, приватна, комунальна, змішана) між собою в національній економіці є одним із провідних чинників прогресу суспільного розвитку (судова економічна експертиза має опосередкований зв'язок із ними за посередництва судово-слідчих органів).

Згідно зі ст. 13 Конституції України *«земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених цією Конституцією»*³⁹.

Отже, переведення у державну власність підприємств природних монополій і великих підприємств дасть змогу відновити баланс між державною, приватною та комунальною власністю. Держава відіграє найважливішу роль у функціонуванні економічної системи, що вже передбачає її перетворення на основного учасника економічних відносин. До того ж глобальний характер цих відносин не завжди означає позитивні для національної економіки результати. У сучасних умовах на захисті національних економічних інтересів завжди повинна стояти держава, яка діє від імені й у інтересах українського народу. Саме тому ця сукупність заходів, безумовно, позитивно позначиться на економічній стабільності держави, отже — і на зменшенні рівня економічної злочинності завдяки більш керованому впливу на розвиток економічних відносин.

Висновки

Судова економічна експертиза як один із важливих державних інститутів пройшла тривалий еволюційний шлях. Як дієвий інструмент судово-правової системи й утілення принципів законності, незалежності, об'єктивності та повноти

39 Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 05.11.2023).

дослідження, вона відображає складні й суперечливі результати економічних відносин, які завжди мають потенціал для вдосконалення.

Звісно, функційне призначення судової економічної експертизи полягає в забезпеченні потреб судово-слідчих органів важливими доказовими джерелами інформації. Утім, найважливішим є те, що економічна експертиза (як будь-який елемент судово-правової системи) має боронити економічні інтереси українського народу.

The Establishment and Development of Forensic Economic Examination in Ukraine

Alexei Horlachuk

Forensic economic examination, as a significant state institution, indirectly reflects the state of economic relations, as it studies them within the procedural field using the methodological foundations of economic sciences. The article's purpose is to study the key stages of the development of forensic economic examination, depending on the evolution of economic relations. The author examines stages of forensic economic examination development using the criterion of the transformation of economic relations. By employing methods of analysis, synthesis, and generalization, the conditions for the development of forensic economic examination are identified at each stage, highlighting characteristic features and patterns. Due attention has been given to issues of economic property as the driving force behind economic relations. Since economic relations are directly linked to the issues of property rights, the outcomes of violations of these rights in the economic sphere are the subject of an investigation by forensic economic examination appointed by judicial investigative authorities. The author examines the leading system-forming blocks of forensic economic examination which form its essence

and are in constant dynamic development and interconnection. The stages of the development of forensic accounting examination are analyzed, and the transformation of economic relations on a global and national scale is considered as a criterion for periodization.

Keywords: *forensic economic examination; forensic accounting examination; economic relations; economic sciences; public production.*

Фінансування

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

Відмова від відповідальності

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

Учасники

Автор зробив 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

- Bilukha, M. T. (2004). *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza* [Forensic accounting examination] : pidruchnyk. Kyiv [in Ukrainian].
- Burkovska, A. V., Burkovskiy, I. D., Lunkina, T. I. (2015). *Osoblyvosti vynyknennia i rozvytku birzh u krainakh svitu* [Peculiarities of the emergence and development of exchanges in different countries]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*. Vyp. 3. URL: <http://surl.li/nybkh> [in Ukrainian].
- Cherednichenko, A. P. (2013). *Istorychni aspekty stanovlennia ta rozvytku sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy v Ukraini* [Historical aspects of the formation and development of forensic economic examination in Ukraine].

- Kriminalistika i sudebnaya ekspertiza*. Vyp. 58 (1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58%281%29__46 [in Ukrainian].
- Die Geschichte der Buchführung / Rechnungswesenforum.de. URL: https://www.rechnungswesenbuch.de/geschichte_der_buchfuehrung.php.
- Dikan, L. V., Ponikarov, V. D., Kozhushko, O. V. (2014). *Sudovo-ekonomichna ekspertyza* [Forensic economic examination] : navch. posib. Kharkiv. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/7964> [in Ukrainian].
- Ekonomichna entsyklopediia* [Encyclopedia of Economics] (2000). U 3 t. T. 1 / redkol.: S. V. Mochernyi (vidp. red.) ta in. Kyiv [in Ukrainian].
- Fedoryshyna, L. I. (2016). Vytoky rozvytku ekonomichnoho analizu [The origins of economic analysis]. *Prychornomorski ekonomichni studii*. Vyp. 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_52 [in Ukrainian].
- Filipenko, A. S. (2005). *Osnovy naukovykh doslidzhen. Konspekt lektsii* [Fundamentals of scientific research. Lecture notes] : navch. posib. Kyiv. URL: <http://surl.li/lkuze> [in Ukrainian].
- Geschichte der Buchhaltung / BVBC. URL: <https://www.bvbc.de/baden-wuerttemberg/chronik/geschichte-der-buchhaltung>.
- Istoriia ekonomichnykh uchen* [History of economic doctrines] (2006) : pidruchnyk. U 2 ch. Ch. 1 / za red. V. D. Bazylevycha. Kyiv [in Ukrainian].
- Klymenko, N. I., Fedchyshyna, V. V. (2016). *Sudovo-ekonomichna ekspertyza: suchasnyi stan i aktualni pytannia* [Forensic economic examination: current state and topical issues]. *Kryminalistychnyi visnyk*. № 1 (25). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krvis_2016_1_11 [in Ukrainian].
- Koriahin, M. V., Chik, M. Yu. (2017). *Osnovy naukovykh doslidzhen* [Basics of scientific research] : navch. posib. / 2-he vyd., ster. Kyiv [in Ukrainian].
- Kovalenko, O. V. (2013). Rozvytok sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy v Ukraini [Development of forensic economic examination in Ukraine]. *Kriminalistika i sudebnaya ekspertiza*. 2013. Vyp. 58 (2). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58%282%29__91 [in Ukrainian].
- Mochernyi, S. V., Larina, Ya. S. (2006). *Politekonomiia* [Political economics] : pidruchnyk / 3-tie vyd., pererob. i dopov. Kyiv [in Ukrainian].
- Mochernyi, S. V., Larina, Ya. S., Ustenko, O. A., Yurii, S. I. (2005). *Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk* [Encyclopedic Dictionary of Economics]. U 2 t. T. 1 / za red. S. V. Mochernoho. Lviv [in Ukrainian].
- Oriekhova, A. I. (2014). Istorychni aspekty rozvytku sudovoi bukhhalterii yak formy kontroliu [Historical aspects of the development of forensic accounting as a form of control]. *Stan ta perspektyvy rozvytku ekonomiky Ukrainy v umovakh hlobalizatsii: teorii ta praktyka* : kolektyvna monohrafiia / za red. O. O. Nepchatenko. Uman. URL: <http://surl.li/nybhg> [in Ukrainian].
- Panchenko, I. A. (2007). *Orhanizatsiia sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzy: teoretyko-praktychni aspekty* [Organization of forensic accounting examination: theoretical and practical aspects] : avtoref. dys.... kand. ekon. nauk. Kyiv. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/1620> [in Ukrainian].
- Perevozova, I. V. (2013). Istoryko-retrospektyvnyi analiz stanovlennia ekonomichnoi ekspertyzy v Ukraini [Historical and retrospective analysis of the formation of economic examination in Ukraine]. *Kultura narodov Prychornomoria*. № 256. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92336> [in Ukrainian].
- Ponikarov, V. D., Kozhushko, O. V. (2011). Teoreticheskie osnovy stanovleniya i razvitiya sudebno-ekonomicheskoy ekspertizy v Ukraini [Theoretical bases of formation and development of forensic economic examination in Ukraine]. *Biznes-Inform*. № 2 (2). URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2011-2_2-pages-158_160.pdf [in Russian].
- Shelekhov, A. O. (2010). *Sudova bukhhalteriiia* [Forensic accounting] : navch. posib. Odesa. URL: <http://dspace.oduvs.edu.ua/handle/123456789/320> [in Ukrainian].
- Simakova-Yefremian, E. B., Fedorenko, V. L., Svyrydova, L. V. ta in. (2021). *Klasyfikatsiia*

- sudovykh ekspertyz* [Classification of forensic examinations] : monohrafiia / za zah. red. E. B. Simakovoi-Yefremian. Kharkiv. URL: <https://nncise.org.ua/diyalnist/naukova> [in Ukrainian].
- Tomilin, O. O., Havrylova, O. A., Myroshnychenko, A. O. (2011). *Teoriia bukhhalterskoho obliku* [Accounting theory] : navch. posib. Poltava. URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/handle/123456789/8881> [in Ukrainian].
- Volkova, I. A. (2009). *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza* [Forensic accounting examination] : navch. posib. Kyiv. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/CUL/39-Sud_buh_Eksper-Volkova.pdf [in Ukrainian].

Горлачук, О. (2023). Становлення та розвиток судової економічної експертизи в Україні. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. Вип. 4 (33). С. 39—56. DOI: 10.32353/khrife.4.2023.04.