

**ВИКОРИСТАННЯ ПОЛОЖЕНЬ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ  
У ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ: ОКРЕМІ АСПЕКТИ**

Статтю присвячено проблемним питанням, з якими зіштовхуються представники юридичної професії під час аналізу цілісної системи або окремих елементів фінансово-господарської діяльності певної організації на предмет її відповідності вимогам нормативно-правових актів. Проаналізовано та визначено основні загальні завдання у сфері судової бухгалтерії, які мають знати представники юридичної професії у своїй професійній діяльності. Зроблено висновок, що знання у сферах складання первинних бухгалтерських документів, бухгалтерських рахунків, бухгалтерського балансу і порядку проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей в організації є важливими для засвоєння інформаційного матеріалу навчальної дисципліни для будь-якого майбутнього юриста.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, комплексна дисципліна, документ, інвентаризація, судова бухгалтерія, фальсифікація, юридична практика, юрист.

Статья посвящена проблемным вопросам, с которыми сталкиваются представители юридической профессии при анализе целостной системы или отдельных элементов финансово-хозяйственной деятельности определенной организации на предмет ее соответствия требованиям нормативно-правовых актов. Проанализированы и определены основные общие задачи в сфере судебной бухгалтерии, которые должны знать представители юридической профессии в своей профессиональной деятельности. Сделан вывод, что знания в сферах составления первичных бухгалтерских документов, бухгалтерских счетов, бухгалтерского баланса и порядка проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей в организации важны для усвоения информационного материала учебной дисциплины для любого будущего юриста.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, комплексная дисциплина, документ, инвентаризация, судебная бухгалтерия, фальсификация, юридическая практика, юрист.

The article is devoted to problematic issues faced by representatives of the legal profession in analyzing an integrated system or separate elements of the financial and economic activities of a particular organization for compliance with the requirements of regulatory legal acts. The main general tasks in the field of forensic accounting, which representatives of the legal profession need to know during their professional activities, have been analyzed and determined. It is concluded that knowledge in the areas of drawing up primary accounting documents, accounting accounts and the balance sheet and the procedure for inventorying inventory items in an organization are important for assimilating the information material of the academic discipline for any future lawyer.

**Key words:** accounting, complex discipline, document, inventory, forensic accounting, fraud, legal practice, lawyer.

**Вступ.** Вивчення людиною будь-якої навчальної дисципліни має дві основні мети: по-перше, це засвоєння достатньої кількості відповідних знань і оволодіння навичками ефективного використання їх на практиці; по-друге, забезпечення розвитку інтелекту й інших складових психіки особи. Залежно від специфіки навчальної дисципліни характер взаємозв'язку

© УЗУНОВА О.В. – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри кримінального права та правосуддя (Запорізький національний університет)

© КАЛЬОНОВ О.О. – студент IV курсу денної форми навчання юридичного факультету (Запорізький національний університет)

процесів досягнення зазначених цілей і їх співвідношення між собою за мірою значущості можуть бути різними.

Під судовою бухгалтерією у науковій і навчальній літературі розуміють спеціальну комплексну дисципліну, що досліджує теоретичні і практичні питання використання спеціальних економічних і бухгалтерських знань в окремих галузях юридичної практики [1, с. 12]. Виходячи з цього визначення, можна зробити висновок, що основною метою вивчення судової бухгалтерії є засвоєння достатньої кількості відповідних знань і оволодіння навичками ефективного використання їх на практиці. Таким чином, зазначена навчально-наукова дисципліна має переважно прикладний характер.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення окремих аспектів використання положень судової бухгалтерії у юридичній практиці та забезпечення на цій основі формування у тих, хто вивчає дисципліну (насамперед у студентів), внутрішнього переконання у неабиякій важливості цього навчального курсу. Відповідно до зазначеної мети структура роботи є сукупністю послідовно викладених основних теоретичних положень судової бухгалтерії, представлених через призму юридичної практики.

**Результати дослідження.** Необхідно почати з того, що використання будь-яким представником юридичної професії знань і навичок у сфері судової бухгалтерії у кожному випадку має на меті забезпечення виконання одного або декількох таких загальних завдань: по-перше, це здійснення аналізу цілісної системи або окремих елементів фінансово-господарської діяльності певної організації або сукупності організацій на предмет її відповідності вимогам нормативно-правових актів; по-друге, це з'ясування сутності і механізму вчинення допущених у процесі економіко-організаційної діяльності порушень нормативно-правових актів – у разі їх виявлення, здійснення заходів щодо визначення і притягнення до юридичної відповідальності винних у допущенні зазначених порушень осіб; по-третє, це вчинення необхідних дій з метою усунення причин і умов, що сприяли появі у фінансово-господарській діяльності організації протиправних елементів; по-четверте, це забезпечення законності безпосередньо процесу проведення аналізу й перевірки фінансово-господарської діяльності організації як самим юристом, так й іншими особами.

Залежно від конкретної ситуації, що вимагає від представника юридичної професії використання знань і навичок у сфері судової бухгалтерії, співвідношення наведених загальних завдань такого використання, виконання яких передбачається досягнути, є різним.

Розпочинаючи висвітлення окремих теоретичних положень судової бухгалтерії через призму юридичної практики, доцільно підкреслити, що фінансово-господарська діяльність будь-якої сучасної організації складається з двох тісно пов'язаних частин – матеріальної і документальної. Матеріальна складова охоплює усі процеси, пов'язані зі зберіганням, переміщенням і трансформацією характеристик будь-якого майна, а саме: окремих речей, сукупності речей, майнових прав і обов'язків, а також безпосередньо результати здійснення цих процесів. Документальна частина є сукупністю документів – матеріальних носіїв, що містять певну інформацію про окремі аспекти матеріальної складової фінансово-господарської діяльності відповідної організації, основними функціями яких є збереження і передавання у просторі й часі такої інформації, а також процесів їх створення, аналізу, зберігання і знищення.

Елементарною одиницею фінансово-господарської діяльності кожної організації є господарська операція, яка відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є дією або подією, що викликає зміни у структурі активів та зобов'язань і у власному капіталі підприємства (організації) [2]. Відповідно, будь-якій господарській операції як первинному елементу цілісної системи фінансово-господарської діяльності організації теж властива наявність двох складових: матеріальної і документальної. Кожна господарська операція є операцією над певним майном організації і повинна бути належним чином відображена в документах.

Виходячи з вищевизначеного, можна зробити висновок, що здійснення представником юридичної професії аналізу цілісної системи або окремих елементів фінансово-господарської діяльності певної організації на предмет її відповідності вимогам нормативно-правових актів, що створює необхідні передумови для виявлення наявних порушень та їх усунення, полягає у перевірці, по-перше, правильності відображення матеріальної складової певної господарської операції або їх сукупності у відповідній документальній частині, по-друге, відповідності положенням законодавства тієї інформації, що міститься у наявних документах. Іншими словами, за допомогою судово-бухгалтерських знань і навичок юрист може проаналізувати правильність і законність ведення бухгалтерського обліку в певній організації, виявити й ліквідувати як наявні порушення у цій сфері, так і причини та умови, що сприяють їх вчиненню.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства (організації) зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття певних рішень [2]. Судова бухгалтерія пропонує велику кількість різноманітних методів, способів і прийомів визначення правильності ведення бухгалтерського обліку. Слід підкреслити, що знання і вміння застосовувати на практиці зазначені методи, способи і прийоми дозволяють юристу не тільки вчасно усунути протиправні елементи у фінансово-господарській діяльності організації, а й забезпечити законність проведення безпосередньо перевірки такої діяльності на предмет наявності порушень чинних нормативно-правових актів як самим юристом, так і іншими особами (наприклад, представниками Державної аудиторської служби України).

З'ясувавши сутність та окресливши основні напрями використання представниками юридичної професії судово-бухгалтерських знань і навичок, доцільно перейти безпосередньо до висвітлення способів реалізації окремих теоретичних положень цієї навчальної дисципліни в юридичній практиці. Слід зазначити, що у цій роботі через обмеженість її обсягу будуть окреслені лише деякі з великої кількості вказаних способів.

Так, будь-який юрист, на нашу думку, повинен мати достатній рівень знань про загальний порядок створення первинних бухгалтерських документів, бухгалтерських рахунків і бухгалтерського балансу в організації, порядок внесення змін до них, правила їх збереження та знищення, уміти ефективно застосовувати ці знання у практичній діяльності. Конкретизуємо це твердження.

Як уже було сказано вище, елементарною одиницею фінансово-господарської діяльності будь-якої організації є господарська операція. Кожна господарська операція організації має бути належним чином зареєстрована або відображена у відповідних документах. Документи, в яких безпосередньо фіксується факт здійснення певної господарської операції або сукупності таких операцій, є первинними обліковими документами, що є юридичним доказом, по-перше, здійснення відповідних операцій, по-друге, законності їх учинення.

Первинні облікові документи мають містити повну і достовірну інформацію про відповідні господарські операції, повинні бути своєчасно складені і відповідати всім встановленим вимогам щодо зовнішнього оформлення таких документів.

На підставі узагальнення даних первинних бухгалтерських документів складаються рахунки бухгалтерського обліку – проміжна ланка між бухгалтерським балансом і первинною документацією в обліковому процесі. Бухгалтерські рахунки – це спосіб обліку конкретних видів майна організації [3, с. 40].

Шляхом зведення й узагальнення даних бухгалтерських рахунків, у свою чергу, створюється бухгалтерський баланс організації. Для з'ясування сутності цього документу доцільно зазначити таке.

Усе майно будь-якої організації як сукупність об'єктів бухгалтерського обліку можна поділити на три групи: активи, зобов'язання і власний капітал. Активи – це контрольовані організацією ресурси, одержані в результаті її попередньої діяльності, використання яких передбачає одержання економічної вигоди в майбутньому. Зобов'язання – це заборгованість організації, що виникла як наслідок її попередньої діяльності, погашення якої у майбутньому передбачає зменшення ресурсів організації, що втілюють економічні вигоди (активів). Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишилася після вирахування його зобов'язань.

Показником майнового стану організації, тобто стану її активів, зобов'язань і власного капіталу, в узагальненому грошовому виразі на певну дату і є бухгалтерський баланс. Кожна організація має певну суму активів, зобов'язань і власного капіталу. Відповідно, майно організації представляють у двох групах, що відображають у балансі. Групу активів за їхнім складом і розміщенням відображають у розділі бухгалтерського балансу, що має назву «актив», а групу зобов'язань і власного капіталу – у розділі балансу під назвою «пасив». Графічно бухгалтерський баланс має вигляд таблиці, поділеної на дві частини: актив (ліва частина) і пасив (права частина) [3, с. 53].

Елементом бухгалтерського балансу є стаття – показник, що відображає кількісну величину певного економічно однорідного виду майна організації у грошовому вираженні на певну дату. Безпосередньо грошове вираження певного однорідного виду майна є оцінкою статті. Статті балансу, складені за певною системою відповідно до чинного законодавства, поєднують у розділі активу і пасиву. Сукупний розмір оцінок статей в активі або пасиві є підсумковою сумою відповідного розділу балансу.

Результативний аналіз представником юридичної професії форми і змісту первинних бухгалтерських документів, бухгалтерських рахунків і бухгалтерського балансу із використанням відповідних знань у сфері судової бухгалтерії часто дозволяє визначити наявність і структуру протиправних елементів у фінансово-господарській діяльності певної організації.

Наприклад, встановлення юристом наявності невідповідності зовнішнього оформлення бухгалтерських документів закріпленим у нормативних актах вимогам може свідчити про те, що документ, імовірно, є підробленим. Зокрема, до формальних ознак, наявність яких може стати підставою для висновку про факт підроблення документа, можна віднести такі:

- 1) складання бухгалтерських документів із порушенням встановленої форми (відсутність у документах необхідних підписів, печаток, штампів, інших обов'язкових реквізитів);
- 2) неповне оформлення або недостатнє заповнення облікових документів;
- 3) відсутність необхідних додатків до облікової документації;
- 4) взаємна невідповідність реквізитів одного або кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документів;
- 5) наявність підчисток, дописок, неправильно зроблених виправлень та інших слідів неправомірного втручання у текст облікового документа;
- 6) наявність підпису бухгалтерських документів тих осіб, які не мають права підпису.

Звісно, щоб мати можливість відносно швидко встановити факт порушення положень нормативних актів у зовнішньому оформленні бухгалтерського документа, юрист повинен мати хоча б загальне уявлення про формальну структуру основних видів таких документів.

Знання судової бухгалтерії також дає можливість результативно здійснити аналіз змісту документів бухгалтерського обліку, зокрема, у разі наявності в юриста сумнівів щодо достовірності наведених у них даних, вчасно виявити факти фальсифікації останніх. Наприклад, до способів фальсифікації бухгалтерського балансу можна віднести такі:

- нездійснення відображення господарських операцій, оформлених первинними обліковими документами, в бухгалтерському балансі;
- занесення документально не підтверджених записів щодо здійснення господарських операцій у бухгалтерський баланс;
- завищення (заниження) підсумкової суми розділів активу і пасиву балансу;
- відображення у бухгалтерському балансі господарських операцій, оформлених первинними обліковими документами, що складені з порушенням вимог щодо форми і змісту, або господарських операцій, факт здійснення яких відображений у підроблених бухгалтерських документах;
- неправильна кореспонденція даних записів у бухгалтерських рахунках і відомостей статей балансу;
- здійснення записів не в тих статтях балансу, де необхідно [4, с. 28].

Є доцільним навести також декілька прикладів фальсифікації записів на бухгалтерських рахунках. Зокрема, до них належать:

- 1) занесення до бухгалтерських рахунків записів щодо здійснення господарських операцій, які не підтверджені первинними обліковими документами;
- 2) нездійснення відображення або неповне відображення господарських операцій, оформлених первинними бухгалтерськими документами, у бухгалтерських рахунках;
- 3) свідоме порушення правил кореспонденції двох і більше бухгалтерських рахунків;
- 4) здійснення у бухгалтерських рахунках записів, не підтверджених первинними обліковими документами, або з використанням фальсифікованих чи частково фальсифікованих облікових документів тощо [4, с. 32].

Необхідно ще раз підкреслити, що будь-який факт недотримання правил зовнішнього оформлення і змістовного наповнення бухгалтерських документів може бути пов'язаний із вчиненням правопорушення, зокрема злочину. Відповідно, невиявлення або несвочасне виявлення представником юридичної професії фактів подібного роду через його недостатню компетентність може призвести до неможливості не тільки попередження скоєння правопорушення і заподіяння шкоди, а й встановлення винних у вчиненні правопорушення осіб і забезпечення відшкодування завданих збитків, виявлення причин і умов, що сприяли вчиненню правопорушення.

Іншим тематичним розділом знань у сфері судової бухгалтерії, основні положення якого мають бути засвоєні кожним юристом, є розділ, що містить інформацію про умови і порядок проведення інвентаризації майна суб'єкта господарювання. Необхідність достатнього володіння юристом знаннями з цього розділу, як, до речі, і знаннями у сфері складання первинних бухгалтерських документів, бухгалтерських рахунків і бухгалтерського балансу в організації, пояснюється тим, що періодичне проведення інвентаризації і ведення бухгалтерського обліку обов'язково має місце на кожному підприємстві, в кожній організації. Відповідно, міра ймовірності виникнення у юриста необхідності використання на практиці знань із зазначених розділів судової бухгалтерії є дуже високою.

Інвентаризація є способом перевірки відповідності кількісних і якісних характеристик фактично наявного в організації майна даним її бухгалтерського обліку і звітності. Проводиться інвентаризація шляхом перевірки інвентаризаційною комісією наявності майна в організації у натурі через здійснення описування, перерахунку, зважування, виміру й оцінки зазначеного майна й порівняння одержаних результатів із даними бухгалтерського обліку, що дозволяє зробити висновок про наявність або відсутність розбіжностей між змістом бухгалтерських документів і характеристиками реально наявного майна. Робота інвентаризаційної комісії щодо встановлення фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей організації оформлюється документом, що має назву інвентаризаційний опис, у якому за номенклатурою та в одиницях вимірювання, прийнятих у бухгалтерському обліку, відображаються найменування, кількість і ціна зазначених цінностей [5, с. 124].

Серед основних завдань інвентаризації можна назвати такі:

- 1) визначення кількісних і якісних характеристик фактично наявного в організації майна;
- 2) встановлення факту наявності або відсутності розбіжностей між характеристиками реально наявного майна організації і відповідними даними бухгалтерського обліку;
- 3) встановлення факту наявності чи відсутності надлишку або нестачі товарно-матеріальних цінностей організації. Надлишок майна має місце в тому разі, коли фактична кількість майна є більшою за відображену в документах бухгалтерського обліку, нестача майна – коли фактична кількість майна є меншою за відображену в облікових записах;
- 4) виявлення застарілих товарно-матеріальних цінностей, які перестали бути придатними до використання;
- 5) перевірка дотримання організацією правил зберігання матеріальних цінностей.

Виходячи зі змісту завдань інвентаризації, можна стверджувати, що внаслідок її кваліфікованого і якісного здійснення стає можливим встановити факт учинення правопорушення, якщо відповідне правопорушення справді мало місце, але до формування кінцевих результатів інвентаризації не було виявлене через власний непомітний характер. Типовим прикладом подібного правопорушення є розкрадання матеріально відповідальною особою ввіреного їй майна організації, наслідком якого є поява нестач або надлишків товарно-матеріальних цінностей. Наявність зазначених нестач або надлишків часто можна встановити лише за умови правильного проведення інвентаризації.

Таким чином, інвентаризація є специфічним способом контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей організації; водночас вона може бути використана для приховання від контролюючих органів фактів учинення правопорушень, зокрема згадуваних вище розкрадань майна. Результати інвентаризації можуть бути сфальсифіковані матеріально-відповідальними особами без участі або за участю членів інвентаризаційної комісії, працівників бухгалтерії. Вважаємо за доцільне навести стислий перелік основних способів викривлення результатів інвентаризаційної перевірки зацікавленими особами:

- 1) внесення відомостей про неіснуючі товарно-матеріальні цінності до інвентаризаційного опису;
- 2) невнесення відомостей про наявні товарно-матеріальні цінності до інвентаризаційного опису;
- 3) запозичення товарно-матеріальних цінностей з інших організацій на період проведення інвентаризації з метою приховання наявних нестач майна;
- 4) навмисне завищення цін на об'єкти майнових прав, зазначені в інвентаризаційному описі;
- 5) заниження в інвентаризаційному описі кількісних характеристик залишків товарно-матеріальних цінностей, що перебувають на обліку у матеріально відповідальній особі організації;
- 6) здійснення виправлень, дописок в інвентаризаційному описі, проведення неправильних арифметичних розрахунків у документі;
- 7) здійснення необґрунтованих зарахувань нестач одних товарно-матеріальних цінностей надлишками інших;
- 8) внесення матеріально відповідальними особами готівкових грошових коштів у касу перед початком або під час проведення інвентаризації [4, с. 83].

Знання у сфері організації і порядку проведення інвентаризації майна підприємства, установи, організації можуть знадобитись як слідчим і співробітникам оперативних підрозділів правоохоронних органів у процесі розслідування деяких видів злочинів, зокрема злочинів у сфері економіки, так і тим представникам правничої професії, які на постійній або тимчасовій основі здійснюють юридичне обслуговування діяльності підприємств, установ, організацій різних форм

власності і сфер підпорядкування. Останні, зокрема, можуть використати знання щодо порядку проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей з метою:

– сприяння працівникам правоохоронних органів у розслідуванні злочинів у сфері економіки та викритті винних у вчиненні цих злочинів осіб;

– здійснення нагляду за правильністю проведення інвентаризації майна членами інвентаризаційної комісії для недопущення вчинення помилок в інвентаризаційному описі і можливого ухилення від відповідальності винних у порушенні трудових обов'язків і скоєнні правопорушень осіб або притягнення до юридичної відповідальності невинуватих працівників;

– недопущення зловживань учасників інвентаризаційної комісії своїми правами і повноваженнями під час проведення інвентаризації, запобігання порушенню прав і законних інтересів підприємства, установи, організації.

**Висновки.** Звісно, знання у сферах складання первинних бухгалтерських документів, бухгалтерських рахунків, бухгалтерського балансу і порядку проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей в організації не є єдиними складовими змісту навчальної дисципліни, що має назву «Судова бухгалтерія». Проте на прикладі цих розділів знань можна усвідомити значну важливість і значущість засвоєння інформаційного матеріалу зазначеної навчальної дисципліни для майбутнього юриста.

#### Список використаних джерел:

1. Глібко В.М. Судова бухгалтерія : [підруч.] / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – Х. : Право, 2011. – 192 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для вищ. навч. закл.] / Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів ; Мін-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ-ри, 2016. – 424 с.
4. Дондик Н.Я. Судова бухгалтерія : [навч. посіб.] / Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик. – К. : Центр учб. літ-ри, 2011. – 208 с.
5. Шарманська В.М. Судова бухгалтерія / В.М. Шарманська, С.О. Шарманська, І.В. Головка. – К. : Центр учб. літ-ри, 2008. – 454 с.