

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ З УПРАВЛІННЯ ВІДХОДАМИ: ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

Обґрунтовано теоретичні положення судово-економічної експертизи операцій з управління відходами. Визначено предмет, об'єкт та питання, які вирішуються експертом-економістом.

Ключові слова: експертиза, відходи, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми. Операції з управління відходами є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку, при управлінні яким необхідно враховувати не лише економічний бік, який регулюється господарським правом, але й екологічний, регульований природоохоронним законодавством України. Станом на 1 червня 2012 р. в єдиному державному реєстрі судових справ [4] зареєстровано 27634 судові справи щодо операцій з управління відходами суб'єктів господарювання різних форм власності. Зареєстровані справи різнобічно направлені, адже мають місце порушення господарського законодавства, природоохоронного законодавства, цивільного законодавства та адміністративного законодавства. За такої ситуації зростає роль та значення судово-економічних експертиз як засобу з'ясування економічної сторони справи.

Вагоме значення в ефективності проведення судово-економічної експертизи займає бухгалтерський облік як засіб відображення операцій з управління відходами, який може показати не лише суто економічний бік справи, але й дозволяє сформулювати думку про екологічні наслідки таких операцій. Крім того, на сьогоднішній день існують проблеми в теоретичному, організаційному та методологічному забезпеченні судово-економічних експертиз щодо операцій з управління відходами, що, в свою чергу, впливають на механізм використання бухгалтерських даних як доказового інструменту в судових справах такого напрямку.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми судово-бухгалтерської (судово-економічної) експертизи стали об'єктом наукового дослідження вітчизняних та зарубіжних учених – представників як економічної, зокрема бухгалтерської, так і юридичної наук. Серед великої кількості праць, присвячених проблемам судово-бухгалтерської експертизи, варто виділити праці таких учених: Т.В. Аверьянова, Н.Д. Амаглобели, М.Ф. Базась, А.М. Бандурка, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.Бушан, В.М. Глібко, В.Н. Гринева, Т.М. Дмитрієнка, М.І. Камлик, Ж.А. Кеворкова, О.П. Колісник, Ю.Г. Корухова, А.І. Кострова, С.В. Кудряшова, В.А. Лукина, Д.Я. Мирського, Г.Г. Мумінова-Савіна, Ю.К. Орлова, В.І. Отенка, В.Д. Поникарова, Е.Р. Россинської, М.Н. Ростова, І.В. Сауткина, М.Ф. Сафонова, Т.В. Сахнова, Т.М. Серкіова, А.А. Толкаченко, В.В. Федчишина, К.В. Харабет, О.В. Хомутенка, Н.А. Черних, В.М. Шарманської, О.І. Швирева, А.Р. Шляхова, Н.Д. Еріашвілі. Вказані дослідники присвятили свої праці розвитку теоретико-практичних та організаційно-методологічних положень судово-бухгалтерської експертизи, проте поза їх увагою залишився ряд економічних об'єктів, щодо яких може виникнути необхідність в експертному дослідженні. Саме такими об'єктами виступають операції з управління відходами. Сьогодні дана проблема потребує особливого розгляду, адже необхідно визначитися з основними теоретико-організаційними положеннями експертного дослідження вказаного напрямку та методологією дослідження.

Викладення основного матеріалу. «З метою задоволення всезростаючих потреб населення підвищуються обсяги виробництва різного роду товарів, розширюється господарське освоєння територій та природних ресурсів, інтенсифікується їхнє використання, що, в свою чергу, призводить до збільшення антропогенного навантаження на навколишнє середовище та підвищення темпів його забруднення рештками чи відходами від виробництва. Найбільшими екологічними забруднювачами серед усіх галузей національного господарства є промисловість, а саме теплові електростанції та металургійні заводи. Виходячи з того, що підприємства, які здійснюють найбільший екологічний тиск, отримують від держави квоти на викиди шкідливих речовин, є керівники та організації, які намагаються позбутися небажаних відходів без відомо контролюючих органів чи з неналежним рівнем їхньої утилізації, за оцінками екологів дана незаконна діяльність завдала збитків на суму 1 млрд 659 млн. 815.687 тис. грн.» [11].

Сучасний стан дотримання природоохоронного законодавства щодо поводження з відходами є несп © Д.О. Грицишен, О.В. Кузнєцова, 2013 итку економіки України. Зокрема досягання екологічного зако

1. За результатами здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища у 2012 р. було здійснено 89 511 перевірок, за якими було складено 80 243 протоколи про порушення та притягнуто до адміністративної відповідальності 72 984 (посадові особи, громадяни, чол.), призупинено діяльність 1967 господарчих суб'єктів, порушено 272 кримінальні справи,

накладено штрафів на суму 16 млн. 360.78 тис. грн., з яких сплачено 14 млн. 680.704 тис. грн. У результаті проведення перевірок, найбільше порушень виявлено за таким критеріями: неналежне поводження з відходами – 26 742 (35,52 %), забруднення водних ресурсів – 16 739 (22,23 %) та атмосферного повітря – 9 916 (13,17 %). Примітним є те, що штрафи, які сплатили порушники, не є співрозмірними з оціненими екологічними збитками та менші більш ніж у сто разів (14 680.704 проти 1 659 815.687) [11];

2. 24 грудня 2012 р. на спільному засіданні Генеральної прокуратури України, Державної ветеринарної та фітосанітарної служби України, Державної екологічної інспекції України та Міністерства екології та природних ресурсів України було наголошено [9], що: а) за останні десять років площа полігонів і звалищ для захоронення відходів зростає більш ніж удвічі. Більше тисячі, із понад шести тисяч цих об'єктів, не відповідають нормам безпеки, більше третини – не паспортизовані; б) у населених пунктах щорічно виявляється близько 30 тис. несанкціонованих звалищ, що займають площу понад тисячу гектарів. Значна кількість таких об'єктів у Дніпропетровській, Луганській, Львівській, Полтавській, Сумській та Хмельницькій областях не відповідають нормам безпеки; в) фахівцями Держсанепідслужби за допущені порушення в сфері поводження з відходами до адміністративної відповідальності за 2011 р. притягнуто понад 12 тис. відповідальних осіб, винесено понад тисячу постанов на припинення експлуатації об'єктів нагляду. Аналогічна ситуація спостерігається і в 2012 р.; г) на сьогоднішній день роздільне збирання твердих побутових відходів майже не впроваджується в Україні. Разом з тим, обов'язкове впровадження роздільного збору регламентується рядом законодавчих актів (Закони України «Про відходи», «Про благоустрій населених пунктів»). Сортування – найбільш простий, найбільш дешевий і ефективний, економічно і екологічно доцільний елемент при будь-якій подальшій технології переробки, компостування чи спалювання відходів.

Таким чином, зазначене вказує, що сьогодні має місце порушення вимог чинного законодавства України про поводження з відходами та іншого природоохоронного законодавства в діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності, органів влади, місцевого самоврядування, а також органів контролю. Це підтверджується статистикою судових справ щодо операцій з управління відходами, яка міститься в єдиному реєстрі судових справ України (табл. 1).

Таблиця 1

Регіональний розподіл судових справ щодо операцій з управління відходами

Регіон (область / місто)		Адміністративні		Господарські		Цивільні		Разом
		к-ть	ПВ	к-ть	ПВ	к-ть	ПВ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
АР Крим	К-ть	280	6,54	373	4,67	427	2,78	1080
	ПВ	25,93	X	34,54	X	39,53	X	100,00
Вінницька	К-ть	120	2,80	102	1,28	48	0,31	260
	ПВ	46,15	X	39,23	X	14,62	X	100,00
Волинська	К-ть	30	0,70	79	0,99	239	1,56	348
	ПВ	8,62	X	22,70	X	68,68	X	100,00
Дніпропетровська	К-ть	185	4,32	343	4,29	2639	17,18	3167
	ПВ	5,84	X	10,83	X	83,33	X	100,00
Донецька	К-ть	520	12,15	611	7,65	5119	33,32	6250
	ПВ	8,32	X	9,78	X	81,90	X	100,00

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Житомирська	К-ть	163	3,81	162	2,03	45	0,29	370
	ПВ	44,05	X	44,04	X	11,91	X	100,00
Закарпатська	К-ть	47	1,10	162	2,03	780	5,08	989
	ПВ	4,75	X	16,38	X	78,87	X	100,00
Запорізька	К-ть	110	2,57	276	3,45	371	2,41	
	ПВ		X		X		X	100,00
Івано-Франківська	К-ть	41	0,96	177	2,22	170	1,11	
	ПВ		X		X		X	100,00
Київська	К-ть	84	1,96	437	5,47	99	0,64	
	ПВ		X		X		X	100,00
Кіровоградська	К-ть	64	1,50	132	1,65	72	0,47	
	ПВ		X		X		X	100,00
Луганська	К-ть	173	4,04	412	5,16	545	3,55	

	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Львівська	<i>К-ть</i>	199	4,65	505	6,32	432	2,81	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Миколаївська	<i>К-ть</i>	51	1,19	172	2,15	267	1,74	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Одеська	<i>К-ть</i>	236	5,52	571	7,15	353	2,30	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Полтавська	<i>К-ть</i>	68	1,59	169	2,12	155	1,01	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Рівненська	<i>К-ть</i>	59	1,38	193	2,42	109	0,71	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Сумська	<i>К-ть</i>	54	1,26	181	2,27	76	0,49	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Тернопільська	<i>К-ть</i>	55	1,29	187	2,34	47	0,31	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Харківська	<i>К-ть</i>	318	7,43	517	6,47	1433	9,33	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Херсонська	<i>К-ть</i>	82	1,92	205	2,57	476	3,10	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Хмельницька	<i>К-ть</i>	86	2,01	335	4,19	319	2,08	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Черкаська	<i>К-ть</i>	53	1,24	145	1,81	93	0,61	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Чернівецька	<i>К-ть</i>	21	0,49	35	0,44	17	0,11	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Чернігівська	<i>К-ть</i>	34	0,79	103	1,29	97	0,63	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
м. Київ	<i>К-ть</i>	881	20,59	986	12,34	906	5,90	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
м. Севастополь	<i>К-ть</i>	265	6,19	420	5,26	31	0,20	
	<i>ПВ</i>		X		X		X	100,00
Разом		4279	100,00	7990	100,00	15365	100,00	

Таким чином, потребує активізації робота зі своєчасного та повного вжиття всіх передбачених законом заходів впливу для притягнення до відповідальності суб'єктів господарської діяльності, які завдають шкоди навколишньому природному середовищу неорганізованими сміттєзвалищами, забрудненням прилеглої до об'єктів підприємництва території. Проведений аналіз судових справ щодо операцій з управління відходами вказує, що більшість справ такого роду спостерігається в промислових регіонах України, а також економічних центрах країни. У більшості справ для з'ясування всіх сторін справи були залучені судові експерти як з економічного, так і технічного, екологічного, геологічного напрямів.

Особливості деяких справ обумовлювали необхідність проведення комплексних судових експертиз. Проведене узагальнення вже існуючої практики проведення комплексних судових досліджень, пов'язаних з операціями з управління відходами, свідчить про появу останніми роками тенденції до збільшення таких досліджень. При цьому значна кількість експертиз призначається у справах, пов'язаних з експлуатацією, фінансуванням полігонів різних видів відходів, веденням господарської діяльності останніми та сплатою спеціального податку за забруднення навколишнього середовища.

У ході проведення дослідження нами безпосередньо було взято участь у ряді експертних досліджень щодо діяльності полігонів промислових та побутових відходів. Дані експертні дослідження полягають у тому, що:

- на першому прикладі авторами наведений варіант судово-економічної експертизи з питань визначення об'ємів ТПВ, зібраних з несанкціонованих звалищ, вивезених, прийнятих на полігон ТПВ та сплачених за рахунок бюджетних коштів.

Згідно з матеріалами справи в період з вересня по грудень 2010 р. посадові особи УЖКГ РДА, а також директор СПД з метою розкрадання грошових коштів у сумі 323 941 грн., фактично не проводячи ніяких робіт, склали завідомо неправдиві документи, що свідчать про виконання робіт, пов'язаних з вивозом з різних місць району міста твердих відходів на полігон ТПВ. У ході проведення судово-економічної експертизи були досліджені первинні документи усіх СПД, пов'язаних з використанням цих договорів, проведено зіставлення об'ємів ТПВ, фактично прийнятих полігоном, з об'ємами, зібраними з несанкціонованих звалищ, відповідно до первинних документів та даних бухгалтерського обліку. Відповідно до результатів дослідження, обсяги ТПВ,

вивезених СПД з місць несанкціонованих звалищ ТПВ (за актами виконаних робіт, підписаних РДА), і ТПВ, прийнятих на полігон, за період дослідження, відрізняється на 4 110 м³. Сума бюджетних коштів, надмірно перерахованих в як оплата за ці роботи, становить 146 850,30 грн.;

- другий приклад, коли була проведена комплексна експертиза із залученням фахівця інституту КримПНТІЗ, який має вищу освіту за фахом «гірничий інженер, шахтобудівник». Експертиза була призначена у зв'язку з визначенням повноти виконання договору з санітарної обробки й аналогічних послугах з перевезення вантажів (грунту) спеціалізованим автомобільним транспортом, з видалення твердих відходів з полігону. Для цього на полігоні ТПВ було проведено колонкове буріння, яке дозволило визначити: чи в повному обсязі проводилося пересипання ТПВ при їх захороненні. Обсяг завезеного ґрунту для виконання робіт з ізоляції зіскладованих ТПВ за період дослідження, з урахуванням даних поколонкового буріння шести свердловин, склали 87 363,84 т. Вартість цих робіт становить 2 755 455,51 грн. Після зіставлення даних буріння та обсягів, зазначених в актах здачі-приймання робіт (наданих послуг), виявлено заниження цих об'ємів. Вартість та обсяг робіт, фактично виконаних у частині послуг з перевезення ґрунту ТОВ на полігоні ТПВ за період дослідження, не відповідає зазначеним вартості та обсягу в актах здачі-приймання робіт і занижені на 51 394,74 т, що становить 1 621 133,99 грн.;

- третій приклад пов'язаний зі сплатою екологічного збору. Для проведення такого дослідження необхідно залучення фахівців з галузі екологічної безпеки чи санітарно-епідеміологічної служби. Оскільки до компетенції цих органів у сфері поводження з відходами належать здійснення державного санітарно-епідеміологічного нагляду за дотриманням державних санітарних норм, правил, гігієнічних нормативів під час утворення, збирання, перевезення, зберігання, оброблення, утилізації, видалення, знешкодження та захоронення відходів, а також забезпечення у стандартах, нормах і правилах та інших нормативних документах щодо поводження з відходами вимог безпеки для здоров'я людини. Відповідно до висновків цих спеціалістів було визначено, що експлуатація полігону в ТПВ здійснювалася з порушеннями норм чинного законодавства з охорони навколишнього середовища.

Для розрахунку податку зі збору за забруднення навколишнього середовища до підприємства повинні були застосовувати коригуючий підвищений коефіцієнт. У подальшому судовими експертами-економістами було проведено дослідження, пов'язане з підтвердженням акту податкової інспекції у частині заниження підприємством збору за забруднення навколишнього природного середовища.

У ході проведення експертного дослідження експерти-економісти стикаються з проблеми, які полягають у відсутності на сьогоднішній день методик щодо проведення такого роду експертизи, відсутності компетенції з ряду питань, які ставляться суддями або слідчими, невідповідності нормативного забезпечення. Це, в свою чергу, обумовлює проблему облікового забезпечення, адже нерозв'язані організаційні питання не дозволяють експерту-економісту сформулювати запит на облікову інформацію й відповідно розробити комплект робочої документації. Усе це вимагає розробки теоретико-організаційних положень експертного дослідження щодо операцій з управління відходами.

Застосовуючи даний підхід до судово-економічних експертиз щодо операцій з управління відходами, матимемо такі положення: по-перше, судово-економічна експертиза – це дослідження операцій з управління відходами суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку; по-друге, на основі експертного дослідження експертом-економістом визначається правильність відображення операцій з управління відходами в системі бухгалтерського обліку; по-третє, дані бухгалтерського обліку дозволяють експерту-економісту встановлювати законність здійснення операцій з управління відходами суб'єкта господарювання.

Судово-економічна експертиза, як і будь-яка офіційна діяльність державних органів влади, управління та суду, має свій об'єкт та предмет, які чітко визначені законами, що регулюють процесуальну діяльність правоохоронних органів та їх компетенцію. Дослідження бухгалтерських операцій щодо управління відходами пов'язане з вивченням документації, тому проведення господарських операцій фіксується у документах бухгалтерського обліку.

Об'єктами судово-економічної експертизи є бухгалтерські документи та інші матеріали справи щодо операцій з управління відходами. Характеристика вказаних складових представлена в таблиці 2.

Таблиця 2

Характеристика об'єктів судово-економічної експертизи щодо операцій з управління відходами

Вид об'єкта	Об'єкт	Характеристика
1	2	3
Бухгалтерські документи	Первинні і зведені документи	Первинні документи та реєстри щодо утворення відходів, зберігання, утилізації та переробки сформовані за видами відходів та класами небезпеки

	Облікові реєстри	Облікові реєстри, що відображають: - операції з утворення, зберігання, утилізації та переробки відходів; - операції щодо понесених витрат на управління відходами; - операції щодо екологічного податку, пов'язаного зі зберіганням відходів
	Фінансова звітність	Примітки до фінансової звітності, в яких містяться дані про: - відображення незворотних відходів на позабалансових рахунках та зворотних в складі виробничих запасів видів відходів та класів небезпеки; - відомості про отримання дозволів та ліцензій щодо поводження з відходами в складі нематеріальних активів; - відображення витрат, пов'язаних з управлінням відходами; - нарахування екологічного податку в частині поводження з відходами
	Статистична звітність	Форма державного статистичного спостереження N 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I–III класів небезпеки»
	Податкова звітність	Декларація з екологічного податку в частині податку на поводження з відходами

Закінчення табл. 2

1	2	3
Інші матеріали справи	Акти перевірок	Акти перевірок державних органів, зокрема: - Державного управління охорони навколишнього природного середовища; - Державної екологічної інспекції; - Державної податкової служби; - Державної санітарно-епідеміологічної служби; - Державної пожежної служби
	Ліцензії, дозволи	- ліцензії та дозволи на зберігання, утилізацію та переробку відходів; - дозволи щодо норм утворення відходів виробництва
	Висновки експертів інших спеціальностей	Технічна експертиза, екологічна експертиза, геологічна експертиза та ін.

Під час розгляду бухгалтерських документів як об'єктів судово-економічної експертизи експерт-економіст вивчає їх з науково-технічної точки зору і дає оцінку, яка не повинна виходити поза межі спеціальних знань експерта-економіста, вказує на неправильність оформлення документів, наявність чи відсутність обов'язкових реквізитів, арифметичні помилки. Неприпустимо для експерта-економіста надання бухгалтерським операціям юридичної оцінки, а також визначення їх місця та доказовості у кримінальній (або цивільній, господарській) справі щодо поводження з відходами.

Закон вимагає від експерта об'єктивної думки і обґрунтованості своїх позицій. Тому необхідно визнати, що дослідження бухгалтерських операцій неможливо без вивчення інших матеріалів. Це стосується, в першу чергу, актів ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств.

Ще однією складовою судово-економічних експертиз щодо операцій з управління відходами, що потребує свого визначення, є предмет експертного дослідження. «У процесі розвитку некриміналістичних видів експертиз, у тому числі економічної експертизи, загальне поняття предмета судової експертизи може вдосконалюватися з метою його пристосування до сучасних вимог.

Дійсно, у межах компетенції судового експерта-економіста можливе визначення фактичних даних (наприклад, установлення факту подвійного відображення у реєстрах податкового обліку валових витрат, витрат на придбання одних і тих самих товарно-матеріальних цінностей), які встановлюються ним за допомогою спеціальних знань шляхом дослідження матеріалів справи.

Однак в ході вирішення питань, що ставляться на дослідження судової економічної експертизи, експерт, як правило, досліджує зведені бухгалтерські реєстри та первинні бухгалтерські документи, що фіксують інформацію про господарську операцію (про факт), а не саму господарську операцію (як факт). Інакше кажучи, судовий експерт-економіст досліджує об'єкти – носії інформації про факт, з яких може бути виділена лише інформація про господарську операцію, тобто дані, а не сам факт її здійснення» [12, С. 555].

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи (табл. 3).

Таблиця 3

Трактування предмета судово-бухгалтерської експертизи в науковій літературі

№ з/п	Джерело	Поняття
1	2	3
1	М.Т. Білуха [1]	Зміст тих питань, які судово-економічна експертиза, вирішує в правоохоронній діяльності
2	В.М. Гриньова [3]	Конкретні поставлені завдання та зміст питань, які вирішує судово-економічна експертиза
3	М.І. Камлик [5]	Питання, які взагалі входять до компетенції бухгалтера-експерта
<i>Закінчення табл. 3</i>		
1	2	3
4	О.П. Колісник [6]	Господарські операції та достовірність їх відображення у системі бухгалтерського обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування й судового розгляду правоохоронними органами та потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера для встановлення істини
5	Д.Я. Мирський, М.Н. Ростов [7]	Інформація про факти, одержані в результаті експертного дослідження об'єкта
7	Т.М. Серікова, В.І. Отенко [8]	Конкретні поставлені завдання і зміст питань, які вирішує судово-економічна експертиза
8	В.Д. Понікаров [10]	Питання, що виникають в органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями та перевітками, вирішення яких потребує спеціальних економічних знань
9	О.Р. Шляхов [13]	Фактичні дані, що досліджуються і встановлюються при розслідуванні і розгляді кримінальної або цивільної справи на основі спеціальних пізнань
10	О.В. Хомутенко, С.В. Кудряшова [12]	Інформація про факти та обставини справи, яка одержується в результаті дослідження об'єкта, а також фактичні дані, з'ясування яких потребує виключно спеціальних знань експерта відповідної спеціальності
11	В.М. Глібко, О.П. Бушан [2]	Відображені в документах або облікових реєстрах господарські операції, що стали об'єктом вивчення, розслідування чи судового розгляду і щодо яких економіст - експерт дає висновок на поставлені уповноваженим органом питання. Предмет судово-економічної експертизи визначається завданнями, поставленими перед нею, і змістом питань, які вирішуються в правоохоронній діяльності

Аналізуючи роботи науковців та виходячи з досвіду експертної практики, на наш погляд, предмет судово-економічної експертизи щодо управління відходами суб'єктів господарювання – це відображені в документах або облікових реєстрах операції з управління відходами, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду і відносно яких економіст-експерт дає висновок на поставлені на його вирішення питання. Предмет судово-економічної експертизи щодо операцій з управління відходами визначається завданнями, поставленими перед нею, і змістом питань, які вона вирішує в правоохоронній діяльності.

За допомогою експерта-економіста можуть бути встановлені окремі сторони операцій з управління відходами, що відображені у бухгалтерському обліку. Експерт-економіст розглядає їх у тому об'ємі, в якому вони містяться в облікових даних, тому висновок експерта-економіста допомагає суду й органам слідства у вирішенні окремих питань, пов'язаних з оцінкою операцій з управління відходами суб'єктів господарювання або державних інститутів.

Експерт-економіст не повинен досліджувати саме операції з управління відходами, тому що це виходить за межі його спеціальних знань. Операції з управління відходами є предметом бухгалтерського обліку, але експерт-економіст досліджує не самі операції, а відображення їх у бухгалтерському обліку підприємства, організації, установи. Крім того, при скоєнні злочинів можуть бути проведені облікові (бухгалтерські) операції без фактичного здійснення господарських операцій.

Фактичними даними для експерта-економіста є операції бухгалтерського обліку, які є засобом відображення системи управління відходами суб'єктів господарювання. Бухгалтерські операції мають важливе значення для оцінки поведінки з відходами суб'єкта господарювання, організації та установи, а дослідження цих операцій вимагає спеціальних знань, тому судово-слідчі органи звертаються за допомогою до спеціалістів в області бухгалтерського обліку.

Таким чином, предмет судово-економічної експертизи щодо операцій з управління відходами визначається питаннями, які поставлені на вирішення експертизи. Виходячи з поставлених питань, експерт-економіст досліджує лише ті бухгалтерські операції, які цікавлять судово-слідчі органи і стосуються справи. Разом з тим експерт має право встановлювати нові факти та обставини, що належать до предмета експертизи і мають значення у справі.

Експерт-економіст не може звузати предмет (завдання) експертизи, він повинен дати вичерпну відповідь на всі поставлені питання або обґрунтувати неможливість їх вирішення. Головними завданнями дослідження документів бухгалтерського обліку щодо операцій з управління відходами є встановлення документальної обґрунтованості розміру утворення, зберігання, утилізації та переробки виробничих, побутових та інших відходів за певний період; документальної обґрунтованості оформлення операцій з утворення, зберігання, утилізації та переробки відходів; документальної обґрунтованості відображення операцій з управління відходами та понесених витрат, пов'язаних з їх здійсненням; документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та сплати екологічного податку та зборів за розміщення відходів на полігонах; відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку екологічного податку; відповідності чинному законодавству формування тарифної політики щодо розміщення відходів на полігонах; відповідності відображення операцій з управління відходами вимогам нормативних актів з бухгалтерського обліку, податкового, господарського, природоохоронного законодавства.

На вирішення експертизи з дослідження документів бухгалтерського обліку щодо операцій з управління відходами ставляться різні питання, які можна групувати таким чином (табл. 4).

Таблиця 4

Склад та структура питань, що ставлять експерту-економісту для експертного дослідження операцій з управління відходами

Вид порушень	Склад питань
1	2
Порушення ліцензійних вимог щодо управління відходами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Чи проводився прийом ТПВ підприємством-утилізатором в період відсутності ліцензії? Якщо так, то який об'єм ТПВ прийнятий за цей період? 2. Які норми законодавства порушені при проведенні приймання ТПВ за вказаний період?
Порушення норм утворення відходів виробничих підприємств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Яка норма об'єму ТПВ, який підлягає утилізації на підприємстві? 2. Чи підтверджується документально створення понад встановлених норм на підприємстві ТПВ? 3. Які норми законодавства порушені при виробництві понад встановлених норм ТПВ за вказаний період?
Порушення вимог податкового законодавства щодо екологічного оподаткування	<ol style="list-style-type: none"> 1. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємства-утилізатора, підтверджується документально? 2. Який об'єм ТПВ зданий на полігон від різних постачальників ТПВ? 3. Чи відповідають об'єми зданих і прийнятих ТПВ? 4. Яка сума несплаченого податку у зв'язку з прийомом необґрунтовано прийнятих об'ємів ТПВ? 5. Порушення яких норми законодавства привело до несплати екологічного податку в повному об'ємі?
Порушення бюджетного законодавства	<ol style="list-style-type: none"> 1. Яка сума бюджетних коштів отримана підприємством-утилізатором для поховання ТПВ? 2. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємства-утилізатора, підтверджується документально? 3. Який об'єм ТПВ зданий на полігон від різних постачальників ТПВ, у тому числі від бюджетних організацій? 4. Чи відповідають об'єми зданих і прийнятих ТПВ? 5. Яка сума надмірно сплачених бюджетних коштів у зв'язку з

	невідповідністю зданих і прийнятих ТПВ? 6. Порушення яких норм законодавства призвело до нецільового використання бюджетних коштів?
--	--

Закінчення табл. 4

1	2
Порушення цивільного законодавства в частині умов договору між підприємством-виробником та підприємством-утилізатором відходів	1. Який об'єм ТПВ, зданого на полігон від підприємства-постачальника, підтверджується документально? 2. Який об'єм ТПВ, прийнятий на полігон підприємства-утилізатора, підтверджується документально? 3. Чи існує дебіторсько-кредиторська заборгованість між підприємством-постачальником і підприємством-утилізатором?

Виходячи з представленого групування питань, які ставляться експерту-економісту щодо операцій з управління відходами, можна констатувати, що система бухгалтерського обліку є ефективною доказовою базою у справах про порушення не лише господарського, податкового та бухгалтерського законодавства, але й природоохоронного, бюджетного та цивільного. Таке значення бухгалтерського обліку пов'язане з використанням його як засобу відображення всієї господарської діяльності й відповідно формування інформаційної моделі всього комплексу операцій з управління відходами суб'єктів господарювання. Усе це вказує, що методика експертного дослідження ґрунтується на обліковій інформації та є взаємопов'язаною з нею.

Висновки. У результаті проведеного дослідженнями нами обґрунтовано теоретико-організаційні складові судово-економічної експертизи щодо операцій з управління відходами. Зокрема, на основі аналізу сучасного стану судових справ та правопорушень щодо операцій з управління відходами визначено ключові напрями розвитку наукових положень судово-економічної експертизи даного напрямку: порушення природоохоронного законодавства в частині дотримання норм на утворення, зберігання, переробку відходів, порушення податкового законодавства в частині нарахування та сплати екологічного податку, господарського законодавства в частині дотримання ліцензійних вимог щодо поводження з відходами, цивільного законодавства щодо взаємовідносин між виробником та утилізатором відходів тощо.

Вивчення підходів до сутності судово-економічної експертизи, її предмета та об'єкта дозволило запропонувати власне трактування даних понять, визначити склад об'єктів експертного дослідження щодо операцій з управління відходами, запропонувати власний підхід до групування кола питань до експерта-економіста, що обумовлюють предмет дослідження. Використання запропонованих позицій в експертній практиці дозволить підвищити ефективність експертних досліджень і, відповідно, якість доказової бази в судовому провадженні.

Список використаної літератури:

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М.Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
2. Глібо В.М. Судова бухгалтерія : підручник / В.М. Глібо, О.П. Буцан. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
3. Гринева В.Н. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / В.Н. Гринева. – 3-е изд., доп. и перераб. – Харьков : ТИТУЛ, 2007 – 468 с.
4. Єдиний державний реєстр судових справ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
5. Камлик М.І. Судова бухгалтерія : підручник / М.І. Камлик. – 5-те вид, доп. та перероб. – К. : Атіка, 2007. – 552 с.
6. Колісник О.П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи / О.П. Колісник // Фінанси, облік і аудит. – № 14. – 2009. – С. 256–263.
7. Мирский Д.Я. Понятие объекта судебной экспертизы / Д.Я. Мирский, М.Н. Ростов // Актуальные проблемы теории судебной экспертизы : сб. науч. тр. — М. : ВНИИСЭ, 1984. — С. 26.
8. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств : навч. посібник / В.І. Отенко, В.Д. Понікаров, Т.М. Серікова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 560 с.
9. Поводження з відходами в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ses.in.ua/povodzheniya-z-vidhodami-v-ukraini/> (24.12.2012).
10. Понікаров В.Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібник / В.Д. Понікаров. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 232 с.
11. Порушення у сфері навколишнього природного середовища за 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://infolight.org.ua/charts/porushennya-u-sferi-navkolishnogo-prirodного>

seredovishcha-za-2012-rik (10.06.2013).

12. *Хомутенко О.В.* Про предмет та об'єкт судової економічної експертизи / *О.В. Хомутенко, С.В. Кудряшова* // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2010. – Вип. 10. – С. 553–561.
13. *Шляхов А.Р.* Задачи судебной экспертизы / *А.Р. Шляхов* // Экспертные задачи и пути их решения в свете НТР : сб. научн. тр. — М. : ВНИИСЭ, 1980. — Вып. 42. — С. 3.

ГРИЦИШЕН Дмитро Олександрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліко-аналітичне забезпечення економіко-екологічною безпекою.

КУЗНЄЦОВА Олена Вікторівна – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облік операцій з управління відходами.

Стаття надійшла до редакції 07.11.2013