



Судово-бухгалтерська експертиза

Навчальний посібник

За редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця

*Друкується за рішенням Вченої Ради
Житомирського державного
технологічного університету
Протокол № 14 від 30.06.2004 р.*

ЖИТОМИР
ПП "Рута"
2004

Рецензенти

д.е.н., проф. Г.Г. Кірейцев

Національний аграрний університет

д.е.н., проф. Ю.І. Осадчий

Київський міжгалузевий інститут управління

Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець

С 07 Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 460 с.

ISBN 966-8059-29-8

Колектив авторів:

Ф.Ф. Бутинець, д.е.н., проф. (тема 1 спільно проф. Н.М. Малоюго, тема 8 спільно з Н.А. Остап'юк);

В.П. Бондар, к.е.н. (тема 7 спільно з Н.А. Остап'юк);

В.Г. Валько, доц. (тема 10 спільно з Н.А. Остап'юк);

М.І. Гордійчук (теми 4 і 5 спільно з І.А. Панченко);

Л.В. Добринська (тема 6 спільно з Н.А. Остап'юк та І.А. Панченко);

Н.М. Малоюга, к.е.н., проф. (тема 1 спільно з проф. Ф.Ф. Бутинцем);

Н.А. Остап'юк, викл. (тема 6 спільно з Л.В. Добринською та І.А. Панченко, тема 7 спільно з В.П. Бондарем, тема 8 спільно з проф. Ф.Ф. Бутинцем, тема 10 спільно з доц. В.Г. Вальком, тема 9);

І.А. Панченко, викл. (тема 2, тема 3, спільно з М.І. Гордійчуком теми 4 і 5, спільно з Л.В. Добринською та Н.А. Остап'юк тема 6)

Розкрито сутність судово-бухгалтерської експертизи, розглянуто основні особливості її організації і проведення.

Матеріал систематизовано за темами відповідно до навчальної програми курсу, що полегшує його засвоєння. Кожна тема насичена прикладами з досвіду авторів посібника, що сприяє кращому розумінню та засвоєнню його студентами.

Призначений для студентів старших курсів навчання економічних і юридичних спеціальностей, а також стане у пригоді практикуючим експертам-бухгалтерам і працівникам правоохоронних органів

ПЕРЕДМОВА

Набуття Україною незалежності зумовило серйозні перетворення в економічній системі держави. Останні десять років були періодом появи та інтенсивного розвитку нових видів економічних відносин та інститутів, суттєвих структурних змін у тих, що існували раніше. Відповідної перебудови зазнали також бухгалтерський облік і господарський контроль. Однак таке реформування не забезпечило прозорості економіки, а зміни законодавства й стрімкий розвиток сучасних технічних засобів обробки та передачі інформації лише сприяють зростанню кількості економічних правопорушень і приховуванню їх наслідків.

За таких умов у процесі розслідування правоохоронними органами економічних правопорушень і під час судового розгляду кримінальних й цивільних справ економічного напрямку перед слідчими та судом постає багато суперечливих питань, вирішення яких іноді неможливе без застосування спеціальних знань.

Дані щодо точної кількості засуджених за вчинення господарських злочинів у нашій країні зустріти досить важко. Однак за результатами проведеного дослідження виданням "БІЗНЕС" на початок 2004 р. у в'язницях України за вчинення господарських злочинів відбували покарання не менше 15 тис. осіб. Їх переважна більшість (до 85 %) ув'язнені за порушення норм податкового законодавства, значну частку становила також чисельність покараних за легалізацію доходів, отриманих злочинним шляхом, створення фіктивних підприємств та ін. Проте вражаючим є інформація Олександри Кужіль: кожен другий із засуджених за "економічними статтями" – бухгалтер. Звичайно, більшість з цих облікових працівників – злочинці, які прагнули легкої наживи. Разом з тим, серед них значною є чисельність осіб, які стали заручниками постійних змін законодавства, специфіки нових видів економічних відносин. Немало серед них і таких, які не змогли самостійно захистити свої інтереси в судовому процесі.

* Павлов О., Арсенев М., Крапива С. Колониальная жизнь // БИЗНЕС. – 2004. – № 6 (577). – С. 82 - 85. – С. 82.

Саме це обумовлює необхідність залучення до процесу розслідування та судового розгляду кримінальних і цивільних справ спеціалістів з обліку і аудиту (**правильно** бухгалтерського обліку та контролю! – Ф.Б.) в ролі судових експертів. Участь у судовому процесі висококваліфікованого фахівця, який володіє спеціальними знаннями – судового експерта – може забезпечити об'єктивне трактування та детальне розуміння обставин справи слідчим і судом і, як наслідок, справедливості їх рішення. Для обвинувачуваної ж особи – якщо не виправдальний вирок, то хоча б альтернативну форму покарання.

Спеціаліст з бухгалтерського обліку, який залучається в процесі розслідування (розгляду) кримінальної або цивільної справи для проведення судово-бухгалтерської експертизи, з метою ефективного та якісного виконання покладених на нього обов'язків повинен знати:

- 1) порядок його залучення до судового процесу в ролі експерта-бухгалтера;
- 2) свої права та обов'язки (що є особливо важливим, враховуючи кримінальну відповідальність експерта-бухгалтера);
- 3) можливе місце експертного дослідження матеріалів кримінальної або цивільної справи;
- 4) методику вивчення матеріалів слідства та способи їх дослідження;
- 5) порядок складання висновку за результатами проведеного експертного дослідження;
- 6) як виступити в суді для захисту або пояснення своїх висновків.

Цей посібник допоможе Вам у вирішенні цих та багатьох інших проблем, пов'язаних з проведенням судово-бухгалтерської експертизи.

Посібник, який Ви тримаєте в руках, відрізняється від інших видань з такої тематики:

➤ **назвою.** Більшість посібників цього напрямку здебільшого називаються “Судова бухгалтерія”. Вживання такої назви є неправильним, оскільки бухгалтерія – це підрозділ підприємства або ж приміщення, де працюють бухгалтери, а не сукупність навчальних дисциплін. Немає “цивільної” чи “судової” бухгалтерії. Тому таке словосполучення є неприйнятним.

Плутанина понять, які вживаються в посібниках і підручниках з судово-бухгалтерської експертизи, пов'язані з тим, що її проблемами займалися,

здебільшого, юристи. Тому не зверталася увага на методику дослідження безпосередніх об'єктів судово-бухгалтерської експертизи та допускалися помилки у визначенні її предмету, об'єктів, функцій і завдань;

➤ **структурою.** Вперше детально розглянуто теоретичні та організаційні засади судово-бухгалтерської експертизи як виду діяльності, а також методику експертного дослідження кожного з її об'єктів. Матеріал кожної теми посібника насичено прикладами й ситуаціями з експертної практики авторів, що сприяє розумінню і засвоєнню викладених теоретичних положень. Крім того, посібник вигідно відрізняється від інших подібних видань даного напрямку тим, що до кожної теми розроблено тестові питання та практичні завдання для закріплення отриманих теоретичних знань.

Посібник стане в пригоді практикуючим експертам і бухгалтерам, оскільки не виключено, що вони можуть виступати в ролі свідків у кримінальних або цивільних справах, або бути відповідачами при вирішенні цивільних спорів. Матеріал посібника також буде корисним працівникам суду, правоохоронних органів та органів Державної податкової служби. Оскільки для вирішення багатьох питань у процесі розслідування та розгляду в судах цивільних і кримінальних справ їм знадобляться знання можливостей і меж судово-бухгалтерської експертизи.

Кафедра бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету сподівається на плідну співпрацю з кафедрами вищих навчальних закладів юридичного напрямку, які мають досвід викладання судово-бухгалтерської експертизи, для удосконалення методики викладання даного курсу.

Ф. Бутинець,
д.е.н., професор,
Заслужений діяч науки
і техніки України
м. Житомир, серпень 2004 р.



Розділ 1. Теоретичні основи судово- бухгалтерської експертизи

**Эксперт – любой человек
не из нашего города**

“Правило Маркса”



**Тема 1. Сутність судово-
бухгалтерської
експертизи**



**Тема 2. Теоретичні основи
судово-бухгалтерської
експертизи**



Тема 1. Сутність судово- бухгалтерської експертизи

У темі розглядаються наступні питання:

- 1.1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її місце в юридичній та економічній науках*
- 1.2. Порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи*
- 1.3. Особливості судово-бухгалтерської експертизи*
- 1.4. Історія виникнення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи*

1.1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її місце в юридичній та економічній науках

Процес господарювання є сукупністю відносин між різними його учасниками. Кожен з них виконує певні дії, які обумовлюють взаємозв'язок учасників в економічній системі. Так, органи державної влади створюють та забезпечують належні умови для функціонування цих відносин, власники підприємств прагнуть отримати прибуток, громадяни, які є працівниками та засновниками підприємств, установ і організацій, бажають мати стабільні доходи у вигляді заробітної плати та дивідендів тощо. При цьому всі суб'єкти повинні дотримуватися встановлених законодавством "правил гри".

Однак у процесі взаємодії окремі з названих учасників господарських відносин все ж не виконують цих вимог, порушуючи таким чином права інших. Це призводить до виникнення спорів, для вирішення яких сторони звертаються до суду та правоохоронних органів.

Суд уповноважений самостійно розглядати обставини спорів між кількома підприємствами, підприємством і його працівником тощо. Однак, коли виникає підозра щодо вчинення злочину, необхідною є участь працівників правоохоронних органів.

Експертне



Бюро

Економічні злочини – це кримінальні дії, що вчиняються в сфері виробництва, розподілу, обміну та споживання товарів (робіт, послуг), а також дії пов'язані зі зловживанням службовим становищем: крадіжки, омана споживачів, порушення правил надання послуг, виробництва продукції, здійснення торгівлі, порушення встановленого державою порядку ціноутворення, ухилення від сплати податків тощо, що підлягають покаранню.

Злочинні дії завдають шкоду не лише окремим особам, проти яких вони вчинені, але й суспільству в цілому. Це обумовлює необхідність виявлення вчинених правопорушень, усунення їх наслідків і вжиття заходів з метою недопущення їх в майбутньому. Злочинці ж повинні бути покарані. Проте визнання винними конкретних осіб вимагає достовірного підтвердження. Останнє передбачає проведення ретельної перевірки кожного повідомлення про вчинення злочину. За підтвердження наявності його складу обов'язковим є з'ясування усіх обставин злочину, що забезпечується в процесі розслідування. Особливістю цього процесу при вивченні обставин господарських спорів і економічних злочинів є необхідність використання не лише в юридичних, але й економічних знань. Серед їх сукупності в процесі розслідування найважливішими стають знання з **бухгалтерського обліку**, призначенням якого є відображення усіх господарських операцій та визначення фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів; **економічного аналізу**, який надає можливість виявити причинні зв'язки між подіями й умовами, які призвели до цих подій, встановити фактичні обставини їх здійснення; **господарського контролю**, сукупність способів і методичних прийомів якого забезпечують встановлення відхилень, порушень та зловживань.

Кваліфіковані спеціалісти, які мають такі знання, своєю участю в процесі розслідування могли б допомогти власнику й державі повернути втрачені ресурси та зробити придатними до використання господарські резерви, які були вилучені з обороту підприємства злочинним шляхом.

Експертне



Бюро

Знання з бухгалтерського обліку, господарського контролю економічного аналізу для суддів і працівників правоохоронних органів є спеціальними.

Зазвичай, термін "спеціальні" вживають для позначення професійних знань, якими оперує експерт і які не належать до загальновідомих, акумульованих у повсякденному, життєвому досвіді людини, а також не є правовими. Основний акцент у визначенні "спеціальні" робиться на те, що спеціальними є знання, які отримані в результаті професійної підготовки і досвіду заняття певною діяльністю.

Трушніков М.К. зазначає: "...під спеціальними пізнаннями в цивільному (арбітражному) процесі розуміють такі знання, які знаходяться за межами правових знань, загальновідомих узагальнень, що витікають із досвіду людей".

Тема 1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи

Тобто, у процесі розслідування справ для слідчого або судді спеціальними (тобто не за профілем їх підготовки й часто яких вони не мають) є знання з економіки, організації і технології виробництва, товарознавства, почеркознавства, медицини тощо. Юридичне трактування терміну "спеціальні знання" враховують як загальні ознаки їх змісту (це наукові, професійні знання, отримані в результаті спеціального навчання, а тому не належать до загальновідомих), так і часткові, які обмежують коло спеціальних знань, що можуть використовуватися судом або слідчим (до них належать правові знання). Таке пояснення має універсальне значення – може використовуватися як в цивільному, так і кримінальному процесах.

Потреба в спеціальних знаннях у процесі розслідування чи розгляду справ у більшості випадків визначається на погляд суду або слідчого. Вони, як правило, залучають до процесу розслідування фахівців, які мають спеціальні для юриспруденції знання, для забезпечення об'єктивності та повноти розслідування обставин певної справи. Проте такі дії є не просто бажанням або небажанням суб'єкта розслідування – це необхідність, особливо коли спеціальних знань слідчому чи судді не вистачає. Залучення фахівців зі спеціальними знаннями необхідне для забезпечення справедливості в суспільстві, дієвості закріпленого Конституцією положення, що всі громадяни й суб'єкти господарювання рівні, але кожен із них зобов'язаний суворо й неухильно дотримуватися законодавчих актів, призначених регулювати суспільні відносини – для забезпечення й охорони порядку, який є основою стабільного й постійного розвитку будь-якої країни. Разом з тим використання спеціальних знань в цивільному або кримінальному процесі повинне відповідати певним критеріям:

- вони повинні регулюватися нормою права (матеріального або процесуального), що містить спеціальні елементи у визначеній формі;
- рівень розвитку цих спеціальних наукових знань дозволяє використовувати їх для практичних цілей (професійної оцінки спеціальних елементів);
- наявність об'єктивного зв'язку між способом застосування визначених спеціальних наукових знань і юридичною ціллю їх використання.

Таким чином, спеціальні знання – це завжди наукові знання не правового характеру, в яких використовуються прикладні методики, необхідні для досягнення визначених юридичних цілей.

Як відомо, завданням суду та правоохоронних органів є встановлення фактичних обставин злочину (або спору), його виконавців (сторін) для їх покарання або ж визначення правильної позиції, захисту постраждалої сторони та компенсації збитків. Таким чином, результат процесу розслідування обставин кримінальної чи цивільної справи може стати вирішальним для долі фізичних і юридичних осіб (а результат діяльності останніх, як відомо, здійснює значний вплив на долі пересічних громадян). У зв'язку з цим, закономірним є чітке підпорядкування процесу розслідування (судового розгляду) цивільної чи кримінальної справи певним правилам і чітко визначеним межах.

Тобто, спеціальні знання використовуються для забезпечення юридичних цілей у визначеній процесуальній формі. Це уточнення досить суттєве й обумовлене сутністю процесуальної форми як суттєвого елементу правосуддя, який є особливістю його змісту. У зв'язку з цим, порядок розгляду й вирішення справ судово-слідчими органами, права та обов'язки всіх учасників цього процесу, документального оформлення всіх дій в його межах чітко регулюється законодавством.

При виникненні потреби в знаннях з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і господарського контролю судом або правоохоронними органами в процесі розслідування чи розгляду справи, можуть запрошуватися бухгалтери підприємств, організацій і установ у ролі спеціалістів, призначатися ревізії, аудит, судово-бухгалтерська експертиза. Причому суд і правоохоронні органи віддають перевагу саме останній з наведених форм використання спеціальних знань.

Судово-бухгалтерська експертиза

Для того, щоб чітко визначити сутність та особливості судово-бухгалтерської експертизи, необхідно, насамперед, з'ясувати зміст самого поняття “експертиза”.

Термін “експертиза” походить від латинського “expertus”, що означає “досвідчений”. Відповідно до тлумачного словника, експертиза це розгляд, дослідження будь-якої справи, певного питання з метою формування висновку, для надання правильної оцінки відповідному явищу.

Експертиза, що проводиться в процесі розслідування цивільної чи кримінальної справи, коли встановлення їх обставин потребує спеціальних знань, набуває процесуальних ознак і означає фактично слідчу дію. У зв'язку з цим, експертиза, що призначається у процесі розслідування, отримала назву *судова*.

Судова експертиза – це процесуальна форма дослідження джерел доказової інформації. Судова експертиза є слідчою дією з організації і використання спеціальних знань з метою здобуття доказової інформації методами наукового дослідження, яка проводиться за дорученням слідчих і судових органів, і результати якої відображаються у висновку експерта.

Відповідно до ст. 196-205 Кримінально-процесуального кодексу (КПК) України *судова експертиза* є процесуальною діяльністю слідчого із застосування спеціальних знань для розслідування злочинів.

Виходячи з наведеного, **судово-бухгалтерська експертиза** – це процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи й надання експертного висновку.

Судово-бухгалтерська експертиза є одним із видів судово-економічної експертизи й належить до найбільш поширених видів судових експертиз. Її призначають при розслідуванні кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для вирішення яких необхідні ґрунтовні знання з бухгалтерського обліку, аналізу, контролю господарської діяльності тощо. Метою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим або судом є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. В цьому випадку судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від

необґрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у господарських спорах.

У зв'язку з тим, що судово-бухгалтерська експертиза є процесуальною дією, то вона може призначатися та проводитися лише в процесі розслідування слідчим або суддею кримінальної або цивільної справи.



У економічній літературі досить часто вживають термін "бухгалтерська експертиза" для позначення дослідження, що проводиться експертом-бухгалтером. Крім того, в сучасній практиці господарювання часто зустрічаються випадки замовлення підприємством проведення саме бухгалтерської експертизи, а не аудиту. Такі заходи вживаються тоді, коли проти підприємства подано позов або проти його керівництва порушено кримінальну справу, а з обвинуваченням та претензіями суб'єкти не погоджуються. Основним завданням такої експертизи є підкріплення позиції підприємства висновком експерта-бухгалтера, який може бути наданий слідчому чи поданий до суду. Проте така бухгалтерська експертиза за своєю юридичною доказовістю є не більше, ніж аудиторською послугою, виконаною на замовлення клієнта (підприємства) чи взагалі перевіркою спеціаліста з бухгалтерського обліку. Це пояснюють кілька положень. По-перше, під експертизою розуміють дослідження обставин певної справи з метою формулювання об'єктивного висновку для надання правильної оцінки відповідному явищу, а також дослідження, обстеження, огляд, розгляд, аналіз. Якщо розглядати сутність поняття "перевірка", то під нею теж розуміють з'ясування правильності, точності за допомогою огляду, дослідження будь-чого. Тобто ці поняття є досить схожими за своєю сутністю, і відрізняються лише суб'єктами проведення. Фактично, без розслідування справи (без процесу) при вживанні терміну "бухгалтерська експертиза" йдеться про ревізію або ж звичайну перевірку, яку здійснюють уповноважені на це посадові особи й наявність кваліфікації експерта для них необов'язкова. Таким чином, під бухгалтерською експертизою в описаній формі потрібно розуміти бухгалтерську перевірку.

По-друге, експертиза, що призначається в цивільному чи кримінальному процесі, набуває процесуальних ознак. Це означає, що особа, призначена експертом-бухгалтером, є процесуальною особою з визначеними повноваженнями та межами компетенції, у випадку порушення яких експерт-бухгалтер несе кримінальну відповідальність. І навіть за таких умов висновок судово-бухгалтерської експертизи не має переважної сили перед іншими доказами справи. Це є додатковим підтвердженням того, що бухгалтерська експертиза поза процесом розслідування є лише бухгалтерською перевіркою. Тому в наведеній ситуації говорити про бухгалтерську експертизу взагалі не варто, навіть якщо дослідження проводитиме атестований експерт-бухгалтер.

Зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з юридичною та економічною науками

Необхідність економічних знань і безпосередній зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з юридичним процесом ставлять її на межі юридичної та економічної наук (див. рис. 1.1).

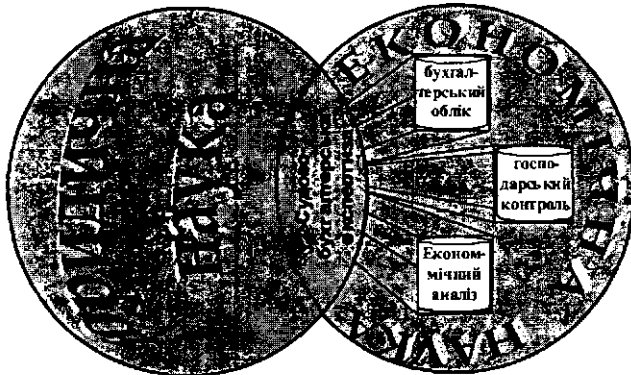


Рис. 1.1. Зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з економічною та юридичною науками



Протягом усіх років розвитку судово-бухгалтерської експертизи її проблемами займалися здебільшого фахівці-юристи. Особливістю праць зазначених вчених є зосередження уваги на розгляді юридичного аспекту процесу проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Проте судово-бухгалтерська експертиза за своєю сутністю є ближчою до економічної науки. А.А. Тилле та Г.В. Швеков зазначали: "Не потрібно змішувати цілі застосування наук з їх предметом". І, враховуючи їх позицію, судово-бухгалтерську експертизу можна назвати прикладною дисципліною в системі економічних наук.

Зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з юридичною наукою проявляється в процесуальному статусі експерта-бухгалтера в судовому процесі та полягає у використанні судово-бухгалтерської експертизи лише в межах процесу розслідування чи судового розгляду справи.

Що стосується зв'язку судово-бухгалтерської експертизи з економічною наукою, то він обумовлюється, насамперед, пов'язаністю процесу господарювання з бухгалтерським обліком. Оскільки саме в бухгалтерському обліку відображаються усі господарські операції та дії в чіткому порядку та послідовності.

У зв'язку з цим, будь-яка невідповідність чи порушення зумовлюють невідповідності в даних бухгалтерського обліку. Саме тому для розслідування економічних злочинів, а також для розгляду господарських спорів у суді необхідними є спеціальні знання з бухгалтерського обліку, якими не володіє слідчий та суддя і які є спеціальною областю знань експерта-бухгалтера.

* Тилле А.А., Швеков Г.В. Сравнительный метод в юридических дисциплинах. – М.: "Высшая школа", 1973. – 192 с.

У свою чергу, бухгалтерський облік неможливий без належного документального підтвердження, що забезпечує можливість виявлення злочинних дій, а також наявність доказів вчинення злочину. Адже згідно зі ст. 83 КПК України, документи можуть бути джерелом доказів за справою, що розслідується. Якщо ж документ став знаряддям вчинення правопорушення, то відповідно до ст. 78 КПК України він є речовим доказом.

Це зокрема, і обумовлює необхідність застосування експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку в процесі дослідження при встановленні фактичних обставин кримінальної або цивільної справи.

Дослідження експерта-бухгалтера неможливе також без застосування економічного аналізу, за допомогою методів і прийомів якого, на основі даних бухгалтерського обліку, встановлюються відхилення в процесі господарювання та оцінюються їх наслідки. Крім того, необхідною складовою в дослідженні експерта є використання способів та прийомів документального контролю, які сприяють виявленню невідповідностей в бухгалтерському обліку; з'ясуванню причин їх виникнення, характеру та можливості одержання належного підтвердження вчинених правопорушень, осіб, які були причетні до їх вчинення.

Зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з економічною та юридичною науками обумовлюють те, що судово-бухгалтерська експертиза є процесуально-правовою за формою та економічною за змістом.

Процесуально-правова форма судово-бухгалтерської експертизи полягає в тому, що діяльність експерта-бухгалтера, порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи регламентується значною кількістю законодавчих актів. Серед них найважливішими в регулюванні прав, обов'язків і відповідальності експерта й інших учасників процесу, пов'язаного з проведенням експертизи, є "процесуальні" нормативні акти – КПК, Цивільний процесуальний кодекс (ЦПК), Господарський процесуальний кодекс (ГПК) України. Їх положення встановлюють не лише права й обов'язки експерта, слідчого (суду) тощо, але й порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи, проведення експертного дослідження для надання відповідей на поставлені питання, підготовки висновку та захисту чи роз'яснення наданих експертом-бухгалтером відповідей на допиті слідчого чи в судовому засіданні. Процесуально-правова форма судово-бухгалтерської експертизи забезпечує об'єктивність проведення експертизи, належний (об'єктивний) підбір експертів, наукову обґрунтованість їх висновків.

Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в застосуванні експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, методики господарського контролю для встановлення фактичних обставин цивільної чи кримінальної справи та надання об'єктивних і обґрунтованих відповідей на питання слідчого чи суду. Робота експерта-бухгалтера переважно пов'язана з вивченням первинних документів, які складаються для відображення змісту господарських операцій і підтвердження факту їх здійснення; облікових реєстрів, які містять бухгалтерське відображення господарської діяльності підприємства; звітності про фінансове становище юридичних осіб і результати їх господарської діяльності.

Використання судово-бухгалтерською експертизою деяких способів і прийомів господарського контролю та її зв'язок з бухгалтерським обліком стали причиною того, що судово-бухгалтерську експертизу часто не відрізняють від ревізії (особливо, тієї, що проводиться за призначенням правоохоронних органів) і аудиту, а також нерідко відносять до методів господарського контролю.

Проте судово-бухгалтерську експертизу не можна вважати методом господарського контролю. Це пояснюється наступними обставинами:

» по-перше, важливою умовою ефективності господарського контролю є його повторюваність через визначені часові проміжки – періодичність проведення. Судово-бухгалтерська експертиза проводиться у процесі розслідування кримінальної чи цивільної справи лише за виникнення потреби в спеціальних знаннях для встановлення окремих фактичних обставин цих справ і призначається на підставі рішень правоохоронних органів. Таким чином, якщо в процесі своєї діяльності підприємство не було причетним до розслідування кримінальних справ, не виступало в ролі позивача чи відповідача в судовому розгляді цивільних справ, то дослідження документів, що відображають діяльність цієї юридичної особи експертом ніколи не проводиться. А це суперечить принципу періодичності господарського контролю;

» по-друге, завдання господарського контролю відрізняються від завдань судово-бухгалтерської експертизи. Завданням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин справи, що розслідується слідчими органами чи розглядається в суді, але в жодному випадку не усунення та профілактика правопорушень в діяльності підприємств, які виявлені в

процесі експертного дослідження. Тобто, судово-бухгалтерська експертиза не виконує профілактичну функцію, яка властива господарському контролю;

➤ по-третє, за допомогою судово-бухгалтерської експертизи можна встановити лише окремі факти діяльності осіб, які є учасниками розслідування цивільної чи кримінальної справи. Господарський контроль має своїм завданням досліджувати господарську діяльність підприємства на основі принципу всебічності. Зокрема, ревзія як метод господарського контролю передбачає перевірку всіх господарських операцій та інших фактів господарського життя юридичної особи за період, що перевіряється.

Крім того, проф. С.Г. Чаадаєв зазначає, що на сучасному етапі серйозні труднощі у працівників правоохоронних органів викликає питання про те, в яких випадках необхідно вимагати проведення аудиту чи ревзії, а в яких – призначати судово-бухгалтерську експертизу. Саме тому майбутні слідчі та судді повинні чітко знати особливості судово-бухгалтерської експертизи та відмінність між аудитом, ревзією і судово-бухгалтерською експертизою.

1.2. Порівняння аудиту, ревзії та судово-бухгалтерської експертизи

Судово-бухгалтерська експертиза, ревзія* та аудит пов'язані з економічною наукою: в основі функціонування кожної з них – основна закономірність економічного кругообігу ресурсів, будь-яка невідповідність в якому обов'язково знаходить зовнішнє вираження.

Основними джерелами інформації для проведення ревзії, аудиту, судово-бухгалтерської експертизи є дані первинних документів, облікових регістрів, показники звітності, що часто стають надійним підтвердженням вчинених зловживань і порушень (або ж спростуванням інформації про їх можливе існування). Саме за допомогою бухгалтерського обліку можливе ефективне здійснення кожного з названих видів діяльності.

Крім того, аудиту, ревзії та судово-бухгалтерській експертизі властивий ретроспективний характер. Це означає, що суб'єкт дослідження при проведенні аудиту, ревзії та судово-бухгалтерської експертизи працює з даними про операції, що вже відбулися, й на підставі результатів проведеного дослідження робить відповідні висновки. Проте інші ознаки, які є спільними для всіх трьох видів діяльності одночасно, відсутні (див. табл. 1.1).

* При вивченні даного питання розглядаються сутність і характеристики ревзії, яка проводиться Уповноваженим органом державної влади – контрольно-ревзійним управлінням України.

Таблиця 1.1. Порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи

№ з/п	Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
		3	4	5
1	Поняття	Полігас у вираженні аудитором особистої думки про достовірність фінансової звітності, що відображається у висновку, який надає аудитор	Метод господарського контролю діяльності підприємств і їх підрозділів за певний період часу з метою встановлення законності, доцільності та ефективності господарських операцій, забезпечення збереженості майна, правильності і достовірності обліку і звітності	Процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду з метою встановлення фактичних обставин справи і надання експертного висновку
2	Законодатче регулювання	Закон України "Про аудиторську діяльність"	"Про Державну контрольно-ревізійну службу України"	Закон України "Про судову експертизу", Кримінально-процесуальний, Цивільний процесуальний і Господарський процесуальний кодекси України
3	Підстава для проведення	Договір між аудиторською фірмою та замовником аудиту	Наказ керівника підрозділу контрольно-ревізійної служби або керівника вищої установи	Постанова (схвала) органу дізнання, слідства чи суду
4	Періодичність проведення	Обов'язковий – один раз на рік (для підприємств, що оприлюднюють свою фінансову звітність), ініціативний – на замовлення суб'єкта господарювання	Можє призначатися не частіше одного разу на рік (ст. 2 та ст. 11 Закону України "Про контрольно-ревізійну службу Державної ревізії України") для перевірки операцій підприємств, установ і організацій, які використовують кошти бюджетів, а також – до і після порушення кримінальної справи	Призначається після порушення кримінальної чи цивільної справи або розгляду справи в суді за необхідності використання спеціальних знань для встановлення фактичних обставин справи
5	Суб'єкт проведення	Аудитор – це особа, яка має спеціальний дозвіл на проведення аудиту чи налення аудиторських послуг і працює в аудиторській фірмі або одноособово	Ревізор – службова особа, яка уповноважена на державою виконувати контрольні функції з перевірки діяльності підприємства, але ознайомлена з матеріалами справи, а також позбавлена будь-яких процесуальних прав на стадії попереднього слідства; розслідування справ може бути допитаний лише як свідок	Експерт-бухгалтер є учасником судового процесу, активно бере участь в ньому, ознайомлена з матеріалами справи, як призначений експертшю щодо надання додаткових документів для дослідження, ставить з дозволу суду або слідства додаткові питання для дослідження

Тема 1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи

1									
6	Предмет	3	Фінансова звітність підприємства та дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку, на яких вона ґрунтується, з точки зору їх достовірності	4	Документально відображена в системі господарської діяльності підприємства, обліку вивчається з пошкодів її законності, достовірності та достовірності. До предмету ревізії належать пролези та явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств і відображені документально, а межі їх визначаються програмною ревізією	5	Явища та процеси, які відображають або повинні бути відображені в бухгалтерському обліку, межі дослідження яких встановлюються питаннями слідчого, прокурора чи суду		
7	Об'єкт		Фінансова звітність конкретного суб'єкта господарювання		Господарські факти й операції, що формують господарську діяльність певного суб'єкта		Матеріали порушеної судово-слідчої органами цивільної чи кримінальної справи		
8	Зовдання		Перевірити відповідність фінансової звітності, даним оприлюднюється, обліку та іншим документам підприємства		Перевірити на відповідність нормативно-правовим актам здійснені господарські операції, наявність фактичних порушень, розкриття, безсподарності й марнотратства, встановити причинні і умови, що сприяють порушенням, встановити винних осіб, вжити заходи щодо відшкодування нанесеної шкоди, вжити пропозиції для виправлення виявлених помилок, вжити заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб		Встановити фактичні обставини справи в межах питання, що поставлені перед експертом-бухгалтером судово-слідчими органами й мають суттєве значення для правильного вирішення справи		
9	Принципи		Професійна об'єктивність, компетентність, конфіденційність, добросовісність		Послідовність, безперервність, активність, ретельність, гласність, ревізійна незалежність, оцінка фактів, виявлених ревізією		Законність, повнота, об'єктивність, незалежність судового експерта		
10	Права суб'єкта проведення		Права аудитора визначені Законом України "Про аудиторську діяльність"		Права ревізора визначаються Законом України "Про Державну контрольно-ревізійну службу України"		Права експерта передбачено в Цивільному процесуальному, Кримінально-процесуальному та Господарсько-процесуальному кодексах України		
11	Можливості здійснення самостійних дій суб'єктами проведення		Самостійно вибирає способи та прийоми перевірки фінансової достовірності в межах чинного законодавства та за погодженням із замовником		Самостійно підбирає необхідні документи для перевірки, активно шукає матеріал про розкриття та інші економічні злочинні й кримінальні дії, може здійснювати ряд самостійних дій: проводити інвентаризацію, опечатувати приміщення та вилучати документи тощо		Діяльність експерта-бухгалтера обмежена матеріалами, що надані йому в справі. Самостійних дій щодо збору та пошуку додаткових матеріалів експерт здійснювати не може		

Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

1.	2.	3.	4.	5.
12.	Оплата послуг	Здійснюється замовником відповідно до умов договору	Ревізор є державним службовцем, посадовими обов'язками якого є проведення ревізії. Оплата праці для нього встановлюється відповідно до займаної посади	У цивільних справах: за рахунок сторони, що подала клопотання про порушення справи, за рахунок обох сторін, якщо вони подали клопотання про призначення експертизи. У кримінальних справах – за рахунок засуджених.
13.	Вид діяльності	Підприємницька діяльність	Державна діяльність	Державна діяльність
14.	Місце проведення	На підприємстві – що є замовником	На підприємстві, що визначається у наказі на проведення ревізії	В експертній установі, місцезнаходження слідчого органу, суду
15.	Відповідальність	За ненав'язне виконання своїх обов'язків аудитор несе відповідальність майнову відповідно до умов договору на проведення аудиту, у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату.	Ревізор – державний службовець, тому за допущені порушення несе відповідальність, яка передбачена чинним законодавством для державних службовців: дисциплінарну, кримінальну	Передбачена кримінальна відповідальність за ст. 384 та 385 Кримінального кодексу України
16.	Документи, яким надається перевага при проведенні	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Акт ревізії або довідка про наслідки ревізії	Висновок експерта
17.	Можливість використання результатів судової процесу	Аудиторський висновок сприймається лише як інші свідчення, а не фактичні докази	Акт ревізії сприймається лише як інші свідчення, а не фактичні докази	Процесуальне законодавство визначає висновок експерта одним із засобів встановлення фактичних обставин справи, який може бути джерелом доказів або навіть силі доказу
18.	Контроль якості процесу	Здійнює керівник фірми або уповноважена ним особа та Аудиторська палата України	Реалізує керівник органу контролю-ревізійної служби, або інша установа для контролю-ревізійної служби або представник органу, особа, що призначила ревізію	Здійснюється особою або представником органу, які призначили експертизу; керівником експертної установи

Отже, за наведеними в табл. 1.1 ознаками між аудитом, ревізією та судово-бухгалтерською експертизою набагато більше відмінностей, ніж подібних рис. Узагальнення аналізу даних табл. 1.1 дозволяє зробити важливий висновок: судово-бухгалтерська експертиза досить суттєво відрізняється від ревізії, яка у будь-якому випадку не є методом господарського контролю; вона є самостійним видом діяльності, якому властиві певні особливості.

1.3. Особливості судово-бухгалтерської експертизи

Для виділення особливостей розглянемо детальніше найважливіші характеристики судово-бухгалтерської експертизи за обраними для порівняння ознаками та визначимо “точки дотику” з аудитом і ревізією. Спільними для ревізії та судово-бухгалтерської експертизи є вид діяльності та відповідальність суб’єктів проведення. Слід запам’ятати, що судово-бухгалтерська експертиза, як і ревізія, є **державною діяльністю**, оскільки судово-бухгалтерська експертиза – складова процесу правосуддя нашої країни, забезпечення якого є виключною компетенцією держави в Україні. Таким чином, експерт-бухгалтер **виконує державне замовлення**, забезпечуючи виконання функцій держави, тобто здійснює державну діяльність. Ця подібність зумовлює наступну спільну рису судово-бухгалтерської експертизи та ревізії – відповідальність суб’єктів проведення.

Експерт-бухгалтер за неякісну роботу та зумисне викривлення даних відповідно до Кримінального кодексу України несе кримінальну відповідальність. Він може бути покараний виправними роботами на строк до двох років, а також позбавлений волі на строк від двох до п’яти років та ін. У зв’язку з тим, що ревізор є державним службовцем, за несумлінне виконання покладених на нього обов’язків, він несе дисциплінарну та кримінальну відповідальність.

Однією з основних ознак, за якою аудит, ревізія, судово-бухгалтерська експертиза відрізняються одне від одного, є їх сутність, виражена в понятті. Аудит – є вираженням думки суб’єкта перевірки, ревізія – є комплексною перевіркою діяльності підприємства, установи чи організації щодо її законності, доцільності та достовірності відображення фактів господарського

життя в бухгалтерському обліку, ведення якого також перевіряється на відповідність встановленим законодавством правилам. Ревізія передбачає також усунення виявлених персвіркою недоліків і життя профілактичних заходів з метою недопущення порушень у майбутньому. Судово-бухгалтерська експертиза особлива тим, що є процесуальною дією, завдання якої є встановлення фактичних обставин цивільної або кримінальної справи, які потребують знань спеціаліста з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю.

На відміну від судово-бухгалтерської експертизи проведення аудиту та ревізії регламентується не процесуальними, а іншими законами та підзаконними актами. Тому, навіть якщо вони використовуються у процесі розслідування, то лише в непроцесуальній формі використання спеціальних знань.

Суттєвою відмінністю між зазначеними видами діяльності є підстава для їх проведення. Основою для початку роботи аудитора є договір, укладений між суб'єктом проведення аудиторської перевірки та підприємством-замовником аудиту. Ревізія проводиться відповідно до наказу керівника контрольно-ревізійної служби. Причому, навіть якщо ревізія проводиться за завданням правоохоронних органів, її призначає своїм наказом керівник контрольно-ревізійного органу. Відповідно до положень процесуальних кодексів, судово-бухгалтерська експертиза призначається слідчим або судом шляхом складання спеціального документу.

Відрізняються зазначені види діяльності й своїм об'єктом. Для аудиту – це фінансова звітність, ревізії – господарські факти й операції, сукупність яких складає господарську діяльність певного суб'єкта. Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи виступають матеріали цивільної чи кримінальної справи, за якою призначено судово-бухгалтерську експертизу. Різниця є досить суттєвою, проте, слід звернути увагу на подібність об'єктів аудиту та судово-бухгалтерської експертизи. Це лише певна сукупність документів – частина тієї документації, яка відображає господарську діяльність підприємства. Тим більше, у деяких випадках фінансова звітність може стати частиною цивільної чи кримінальної справи, а отже, об'єктом судово-бухгалтерської експертизи.

Щодо завдань названих видів діяльності, то вони теж є досить різними. Аудитор висловлює свою думку про достовірність звітності – її відповідності вимогам складання, об'єктивності відображення дійсного фінансового

становища господарюючого суб'єкта та результатів його господарської діяльності. У ревізії завдання більш об'ємні: перевірити всі господарські операції на достовірність, доцільність, законність, встановити зловживання, що могли бути допущені при здійсненні господарської діяльності, веденні бухгалтерського обліку, визначити причини й обставини їх виникнення, а також вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків, розробити програму профілактичних заходів з метою недопущення порушень в майбутньому. Для експерта-бухгалтера й суб'єктів, які призначили експертизу, важливим є встановлення істини, тобто, фактичних обставин справи, що розслідується. Однак, не зважаючи на відмінність завдань, способи їх досягнення в аудиті, ревізії та судово-бухгалтерській експертизі можуть бути досить близькими, наприклад, застосовуватися подібні методичні прийоми в процесі дослідження, опрацьовуватися одні і ті ж документи.

Відповідно до завдань, які постають перед ревізією як методом господарського контролю, ревізор повинен поряд зі здійсненням перевірки та з'ясуванням фактичного стану справ на підприємстві, діяльність якого контролюється, виявляти допущені порушення і вчинені злочини. Експерт-бухгалтер досліджує факти шляхом вивчення матеріалів наданої йому справи та дає їм оцінку лише в межах своєї компетенції: він уповноважений встановити фактичний стан справ господарюючого суб'єкта на підставі документів, які стали частиною справи, що розслідується.

Розглядаючи права суб'єктів проведення у даних видах діяльності й можливість вчинення ними самостійних дій, слід відмітити більшу обмеженість повноважень аудитора та експерта-бухгалтера порівняно з повноваженнями ревізора. Тобто, якщо ревізор має право вимагати й досліджувати всі документи, які він вважає за необхідне перевірити, організувати та брати участь у проведенні інвентаризації, зустрічних перевірок для повноти та об'єктивності ревізії, то аудитор чи експерт-бухгалтер вчиняти такі дії не мають права. За необхідності аудитору чи експерту-бухгалтеру додаткової інформації, для дослідження і формулювання об'єктивних висновків, вони повинні дотримуватися порядку, визначеного законом. Наприклад, на відміну від ревізора аудитор і експерт-бухгалтер не мають права:

➤ самостійно вилучати документи та іншу інформацію, яка необхідна для проведення ними дослідження за поставленими питаннями: експерт-

бухгалтер за недостатності матеріалів справи для надання ним висновку повинен звернутися з клопотанням щодо надання додаткових документів до особи чи органу, які призначили експертизу; аудитор повинен звернутися за дозволом на отримання додаткової документації до особи або органу, яка замовила проведення аудиту;

➤ одержувати довідки від будь-яких осіб і виконувати контрольно-ревізійні дії, використовуючи методичні прийоми фактичного контролю (проводити інвентаризації цінностей або брати в них участь, здійснювати зустрічні перевірки, взаємозвірку розрахунків з контрагентами). Разом з тим, аудитор, на відміну від експерта-бухгалтера, може отримати дозвіл замовника аудиту на проведення інвентаризації, зустрічних перевірок, інших контрольних дій. Наприклад, для проведення зустрічної перевірки аудитор повинен отримати не тільки дозвіл замовника, але й письмове підтвердження того, що аудитор представляє інтереси підприємства, на якому проводить аудит;

➤ залучати до проведення експертизи (аудиту) інших осіб без дозволу правоохоронних органів або суду (для експерта-бухгалтера) чи без погодження із замовником аудиту;

➤ давати відповіді на питання, які стосуються правової оцінки дій осіб, які пов'язані з предметом аудиту чи судово-бухгалтерської експертизи в конкретній ситуації, а також інші питання, які передбачають наявність правових знань та достатньої кваліфікації для їх застосування.

Крім того, між аудитом і судово-бухгалтерською експертизою існує відмінність у відповідальності за якість виконаних робіт. Про відповідальність експерта-бухгалтера згадувалося вище. Визначаючи відповідальність аудитора, слід виходити із самого поняття аудиту. Він є висловленням думки, яка може бути відмінною від думки інших аудиторів, через деякий час змінитися або навіть бути помилковою в момент проведення аудиторської перевірки фінансової звітності. За висловлення думки, якщо вона нікого не ганьбить чи не ображає, відповідальності не передбачено. Тому для захисту своїх інтересів замовники аудиту повинні передбачати майнову відповідальність аудитора перед ними за допущені помилки у результаті проведення аудиту.

Однією з найбільш характерних рис судово-бухгалтерської експертизи, яка вирізняє її з-поміж аудиту та ревізії, є місце проведення експертного дослідження. Судово-бухгалтерська експертиза може проводитися лише в

експертній установі, залі судового засідання чи приміщенні, в якому працює слідчий, що призначив експертизу, ні в якому разі не на підприємстві. Місце проведення експертизи визначається експертом за погодження з органом або особою, яка призначила експертизу.

Особливості судово-бухгалтерської експертизи

Узагальнюючи результати проведеного порівняння, слід виділити основні особливості судово-бухгалтерської експертизи, які відрізняють її від методів господарського контролю та надають їй статусу самостійної прикладної дисципліни:

1. Судово-бухгалтерська експертиза призначається лише тоді, коли існує необхідність у спеціальних для юриспруденції знаннях (з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, методики господарського контролю) для встановлення окремих фактичних обставин справи. Перед експертом не слід ставити питань, які не потребують спеціальних знань. Такі питання повинні вирішуватися безпосередньо слідчим або судом. Вивчення слідчої, судової та експертної практики свідчить, що при розслідуванні та розгляді злочинів в сфері економіки зі всієї системи спеціальних економічних знань найчастіше застосовуються такі науки як бухгалтерський облік, економіка, фінанси, економічний аналіз, господарський контроль.

2. Судово-бухгалтерська експертиза може існувати лише за наявності порушеної кримінальної справи чи розгляді цивільної справи у суді. Вона може бути призначена лише судом, слідчими органів внутрішніх справ, прокуратури, податкової міліції. Для призначення судово-бухгалтерської експертизи суд виносить ухвалу, а слідчі – складають постанову про її призначення. Це обумовлює процесуальність судово-бухгалтерської експертизи, що відрізняє її від аудиту та ревізії. Завдання експерта – чітко та суворо дотримуватися вимог процесуального законодавства для забезпечення доказового значення результатів експертизи.

3. У процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи досліджуються лише ті питання, які поставлені перед експертом-бухгалтером, слідчим або судом, і перелік яких зазначений в постанові слідчого чи ухвалі суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

4. Судово-бухгалтерську експертизу уповноважений проводити фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення

експертної діяльності. Експерта-бухгалтера обирає слідчий (суд), який розслідує справу. Експерт повинен забезпечити виконання своїх обов'язків, дотримуючись своїх процесуальних прав. Відповідно до чинного законодавства, експерт-бухгалтер не має права вимагати додаткових документів від підприємств, документи яких стали частиною матеріалів справи. Це означає, що експерт-бухгалтер має право досліджувати тільки матеріали справи наданої йому слідчим або судом, які зазначені в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Для отримання додаткових документів, а також для проведення додаткових слідчих дій експерт-бухгалтер повинен звернутися у встановленому порядку до слідчого.

5. Результати дослідження експерта-бухгалтера оформлюються у вигляді висновку експерта, який після його оцінки слідчим або судом може набути ролі доказу чи джерела доказів за справою.

Враховуючи наведене, експерт-бухгалтер обов'язково повинен володіти високим рівнем знань з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю господарської діяльності, а також володіти певним обсягом процесуально-правових знань. Лише при дотриманні ним процесуального законодавства й правильному застосуванні спеціальних знань, судово-бухгалтерська експертиза може бути визнана доброякісною і такою, що відповідає своєму призначенню, а висновок експерта – мати доказову силу.

1.4. Історія виникнення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи

Починаючи з моменту виникнення судово-бухгалтерської експертизи та на всіх етапах її розвитку в ній вбачали важливий інструмент, необхідний для правильного розв'язання справи як на етапі розслідування, так і при розгляді її в суді, а експерта вважали науковим свідком.

Вже з виникненням обліку в Стародавньому Єгипті, Вавілоні з'явилися посади експертів – царських контролерів, які підтверджували достовірність звітів про пожертвування, які складалися головним жрецем.

В епоху Відродження книги подвійної бухгалтерії Луки Пачолі використовувалися у судах для перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку, а самі бухгалтери виступати у суді в ролі експертів. В Англії судово-бухгалтерська експертиза виникла й почала розвиватися

тоді, коли запровадили посади контролерів-аудиторів. В кінці XIX та на початку XX століття судово-бухгалтерська експертиза отримала широке визнання у суспільстві.

В Росії початок застосування висновку за результатами експертизи документів як доказу в суді покладено в 1716 р., коли Петро I затвердив нормативний документ “Краткое изображение процессов и судебных тяжб”. В ньому вперше визначено доказову силу письмового документу, але за умови, що підсудний його не спростовував. В протилежному випадку для з'ясування істини запрошувалися експерти, які визначали достовірність документу. Цей нормативний акт разом з Військовим Статутом, який містив розділ “О купецких книгах и грамотках” – хоч і непрямо, але все ж таки є свідченням зародження судово-бухгалтерської експертизи в Росії.

Проте в ті часи експертиза не набула широкого розповсюдження та розвитку, оскільки в Російській імперії, зважаючи на розподіл власності в державі, більшість промислових і торговельних підприємств належали капіталістам та діяли у формі приватних підприємств і акціонерних товариств. У зв'язку з цим розкривати істину в судових справах, секрети діяльності підприємств та їх комерційну таємницю було не в інтересах приватних власників. За таких умов судово-бухгалтерська експертиза не могла розвиватися на науковій основі. Спеціалісти, які запрошувалися судом в якості експертів-бухгалтерів, не були вільні у своїх судженнях, адже повністю залежали від замовників експертного дослідження. В дореволюційний період практика судово-бухгалтерських експертиз передбачала проведення експертами дослідження переважно на стадії судового розгляду справ, характер таких експертиз передбачав, як правило, значну частину простої технічної роботи.



Проф. С.П. Фортинський відзначив, що перша згадка про судово-бухгалтерську експертизу в Росії належить до жовтня 1920 р. Саме в цей час Народним комітетом юстиції Росії затверджено “Інструкцію народним слідователям при производстве предварительного следствия”. Взагалі, ця Інструкція була одним із перших радянських процесуальних нормативних актів. Однак у статті 23 Інструкції передбачалося: “коли під час попереднього слідства для виявлення певної обставини необхідні знання досвіду або спеціального знання, народний слідчий запрошує в якості знавців спеціалістів: ... бухгалтерів ..., які, ознайомившись з даними огляду та обставинами справи, дають в листі свої висновки за запропонованими народним слідчим питаннями”. В цьому документі чітко визначалися випадки, в яких необхідне проведення судово-бухгалтерської експертизи, й зазначалися підстави для її проведення.

Період початку ХХ ст. характеризувався відсутністю спеціальних організацій експертів-бухгалтерів, які б проводили експертні дослідження за вимогою слідчих або судових органів. В 20-ті роки ХХ ст. ці функції виконували облікові організації, головним завданням яких було надання рекомендацій підприємствам щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, складання балансів та кошторисів, надання висновків з окремих питань, що виникали в їх господарській діяльності.

Лише в 1921 році в Петрограді при Північно-західній торгівельній палаті створено відділ обліково-фінансових експертиз, який у подальшому був реорганізований в Інститут відповідальних бухгалтерів. У 1923 році при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданням судів у складі відділу обліку господарської діяльності і організовано Бюро бухгалтерської експертизи та консультацій. Аналогічні зміни відбулися в такій системі і в Україні.

До 1925 р. для проведення судово-бухгалтерської експертизи правоохоронні органи залучали в якості експертів головних бухгалтерів підприємств, які працювали в певному регіоні. Це обумовлювалося тим, що фахівців в галузі саме судово-бухгалтерської експертизи на той час ще не було.

У подальшому організація судово-бухгалтерської експертизи постійно вдосконалювалася – створювалися підрозділи, що займалися її проведенням. Зокрема в 1925 році при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції (НК РСІ) СРСР створено Інститут державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ). Він діяв на основі положення, затвердженого Радою народних комісарів (РНК) СРСР від 18 серпня 1925 р.

Працівниками цього інституту стали спеціалісти, які працювали в державних організаціях. Так, дійсними членами Інституту свого часу були такі відомі науковці, як Г.А. Бахчисарайцев, О.М. Галаган, А.І. Гуляєв, М.А. Кіпарісов та ін.

Право надання експертних висновків на вимогу державних органів з усіх питань обліку та звітності мали лише експерти-бухгалтери цього Інституту. Однак така прерогатива не поширювалася на проведення ними експертиз для слідчих та судових органів. Судді та слідчі самостійно обирали спеціалістів, які залучались як експерти-бухгалтери у конкретних справах.

Інститут державних бухгалтерів-експертів мав власне друковане видання – “Вестник И.Г.Б.Э.”. Саме завдяки “Вестнику И.Г.Б.Э.” сьогодні

відомо, що частка судово-бухгалтерських експертиз в загальному обсязі діяльності ІДБЕ була незначною, адже проведення експертиз на вимогу судових органів передбачалося лише як одне з багатьох завдань діяльності ІДБЕ. Як зазначав проф. С.П. Фортинський, цим питанням і в журналі приділялося “більш ніж соромне місце”.

При Інституті було створено спеціальну секцію (науково-практичну лабораторію) “судових експертиз”, основними завданнями якої були: розробка основ методики роботи судових експертів-бухгалтерів, напрацювання і вироблення принципів правового статусу судово-бухгалтерської експертизи, встановлення процесуальної ролі судового експерта-бухгалтера, з’ясування основних положень з питань встановлення порядку дій та поведінки експерта-бухгалтера в судовому процесі, пошук і визначення форм об’єднання інтересів судово-слідчих працівників і судових експертів-бухгалтерів відповідно до загальних завдань слідства та судового процесу.

До основних функцій працівників ІДБЕ належать:

- перевірка річних звітів і ліквідаційних балансів;
- надання висновків з питань обліку та звітності;
- виконання робіт з організації рахівництва, складання кошторисів і річних звітів за дорученням органів НК РСІ;
- проведення експертизи за домовленістю з установами;
- проведення експертизи на вимогу судових і адміністративних органів.

16 березня 1927 р. Раднарком РСФСР своєю постановою доручив Народному комітету юстиції РСФСР спільно з НК РСІ РСФСР розробити й представити на затвердження РНК РСФСР проект конкретних заходів з урегулювання питань, пов’язаних з проведенням судово-бухгалтерських експертиз. Основною пропозицією розробленого проекту була пропозиція НК РНК “розпочати з 1927/28 бюджетного року організацію передбачених положенням про Інститут державних бухгалтерів-експертів від 15/VII – 25 р. місцевих Бюро бухгалтерської експертизи”^{*}. З цього моменту судово-слідчі органи отримали змогу використовувати в ході розслідування необхідну допомогу спеціалістів з бухгалтерського обліку. Проведення судово-бухгалтерської експертизи на завдання судово-слідчих органів було обов’язковим для бухгалтерів, взятих на облік місцевими органами бухгалтерської експертизи. Крім того, було визнано

^{*} Ласкин Н. Бухгалтерская судебная экспертиза за X лет // Счетоводство. – 1927. – № 12 (51). – С. 1047-1054

обов'язковим впровадження в навчальну програму факультету Радянського права та юридичних курсів викладання спеціального курсу, присвяченого питанням судово-бухгалтерської експертизи.

Судово-бухгалтерська експертиза часто використовувалася у цивільних справах, що виникали у зв'язку із суперечками між приватними і державними організаціями та в кримінальних справах про зловживання на державних підприємствах і в організаціях. Широкого розповсюдження набула "податкова експертиза" за справами про ухилення приватних підприємців від сплати податків до бюджету. Саме таким справам були зобов'язані своєю появою перші методичні праці з судово-бухгалтерської експертизи.

Існування ІДБЕ сприяло також розвитку методики судово-бухгалтерської експертизи. В 1926 р. ІДБЕ розробив схему й план висновку бухгалтера-експерта. Крім того, на сторінках періодичної літератури, зокрема в журналах "Счетоводство", "Вестник И.Г.Б.Э.", "Еженедельник советской юстиции" та ін., почали зисвітлюватися загальні питання методики судово-бухгалтерської експертизи. Саме в той час вперше здійснено спробу виділити її предмет і метод.

Разом з тим, проблемою була відсутність методики проведення судово-бухгалтерської експертизи за кримінальними справами, потреба в якій була обумовлена кількістю таких експертиз у той час.

Члени ІДБЕ не виконували покладених на них функцій у повній мірі через великий обсяг роботи та відсутність методики. Це, в свою чергу, не задовольняло судові органи, що стало причиною виникнення Бюро експертів-бухгалтерів при губернських і окружних судах. Новостворені організації прийняли на себе основне навантаження в сфері проведення судово-бухгалтерських експертиз, виконуючи, по суті, роботу ІДБЕ, хоча й на більш високому рівні. Поступово місцеві бюро при судах припинили своє існування, а їх особовий склад перейшов до Бюро експертизи в Об'єднаннях працівників обліку (ОПО). З 1930 року, після ліквідації ІДБЕ, ці бюро залишилися єдиними органами судово-бухгалтерської експертизи. Проте це не знизило якості проведених експертиз.

Адже якщо раніше в бухгалтерів, що залучалися судами в якості експертів, не було навичок роботи в нових умовах, то ОПО (а пізніше – Всесоюзне товариство соціалістичного обліку (ВТСО)), як громадська організація, до роботи залучала в основному молодь.

Бюро при ВТСО фактично проіснувало до 1936 р. (офіційно – було ліквідоване лише в 1938 році), його основним завданням було проведення експертизи за кримінальними та цивільними справами.

Теорія радянського бухгалтерського обліку, яка посилено почала формуватися завдяки переведенню підприємств на господарський розрахунок (у зв'язку з Постановою ЦК ВКП(б) від 5 грудня 1929 р. "Про реорганізацію управління промисловістю"), створила для судово-бухгалтерської експертизи стійку наукову основу. Це стало основним поштовхом вступу судово-бухгалтерської експертизи в нову фазу свого розвитку в 30 роках ХХ ст. Саме в цей період заклалися теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи на основі узагальнення висновків експертів-бухгалтерів за величезною кількістю справ.

Експертність



Так, за даними дослідників, лише в Московському бюро судово-бухгалтерської експертизи нараховувалося 200 експертів, які тільки за період з 1 січня по 15 травня 1934 р. надали 1138 висновків. Саме в цей час з'явилися численні праці першого радянського теоретика в цій галузі М. Ласкіна.*

У 1935-1936 рр., Інститут кримінальної політики й Прокуратура СРСР видали нормативні документи, які сприяли методичному вдосконаленню роботи експертів-бухгалтерів і розвитку теорії судово-бухгалтерської експертизи, зокрема:

➤ методичний лист "Організація і проведення судово-бухгалтерської експертизи", підготовлений Інститутом кримінальної політики в 1935 р. У ньому передбачені всі основні питання організації, призначення, проведення експертизи на етапі попереднього слідства та порядок оцінки висновку слідчим;

➤ наказ "Про судово-слідчі експерименти", виданий Прокуратурою СРСР в жовтні 1936 р. (до постанови РНК СРСР від 15 квітня 1936 р. "Про організацію внутрішньовідомчого фінансового контролю і документальної ревізії"), в якому чітко встановлювалися функції ревізора й експерта-бухгалтера, а також визначався порядок призначення і проведення документальних ревізій і судово-бухгалтерських експертиз.

Отже, 1936 рік можна охарактеризувати як час розмежування ревізії і судово-бухгалтерської експертизи, сфер дій ревізора та експерта-бухгалтера, визначення основних відмінностей в методах їх роботи.

* Фортинский С. Полвека социалистической судебной бухгалтерской экспертизе // Бухгалтерский учет. – 1967. – № 9. – С. 30-35

У 1938 р. Бюро судово-бухгалтерської експертизи було ліквідоване. Судовим і слідчим органам надавалося право призначати для проведення судово-бухгалтерської експертизи спеціалістів незалежно від того, перебували вони раніше в експертній організації чи ні. Однак у зв'язку з низькою кваліфікацією ряду практикуючих експертів-бухгалтерів у 1940 році постало питання про необхідність відновлення діяльності Бюро судово-бухгалтерської експертизи. Проте вирішення цього питання затягнулося у зв'язку з Великою Вітчизняною війною. Лише в 1945 р. Прокуратурою СРСР поставлено питання перед Всесоюзною радою науково-технічних товариств (ВРНТТ) про організацію при ньому Всесоюзного бюро судово-бухгалтерської експертизи зі створенням філій на місцях. Цю пропозицію підтримала Президія ВРНТТ, але її так і не було втілено в життя.

Попередній досвід роботи судово-слідчих органів сприяв розумінню того, що експерти не повинні обиратися випадково. Тому при Московській міській прокуратурі та Відділі боротьби з розкраданням соціалістичної власності (ВБРСВ) Москви із найбільш кваліфікованих експертів-бухгалтерів створювалися комісії консультантів. До їх функцій належало позапроцесуальне консультування слідчих і працівників ВБРСВ, самих експертів-бухгалтерів за складними справами, а також виправлення помилок у висновках останніх тощо.

Один з основних етапів становлення та подальшого інтенсивного розвитку судово-бухгалтерської експертизи припадає на кінець 40-х років. Так, 4 червня 1947 р. Президія Верховної Ради СРСР видала Указ "Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна". Виконання цього Указу призвело до збільшення кількості справ з розслідування господарських злочинів, що у свою чергу вимагало широкого застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, знову постало питання про необхідність створення відповідної експертної установи, фахівці якої могли б кваліфіковано проводити експертні дослідження.

Лише в 1952 р. створено Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР з філіями на місцях. Діяльність Бюро регулювала низка нормативно-правових актів, зокрема: Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР, затверджене Радою Міністрів СРСР 19 травня 1952 р., Інструкція Міністерства фінансів щодо застосування цього положення, а також Порядок проведення

розрахунків за судово-бухгалтерські експертизи. Цими нормативними документами на Бюро та його філії покладалася функція з проведення судово-бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданням органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу.

У 1957 році Радою Міністрів УРСР республіканську філію Бюро перетворено в Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при його обласних відділеннях.

В ряді союзних республік і, зокрема, в Російській Федерації в 1962 р., ці Бюро були передані у відання спочатку Союзно-республіканських міністерств юстиції, а потім – Юридичних комісії при Радах Міністрів союзних республік. У деяких республіках, наприклад, в Українській РСР, Бюро продовжувало залишатися в складі Міністерства фінансів. Саме цей період можна охарактеризувати як період покращення якості судово-бухгалтерських експертиз. Бухгалтери, які бажали бути експертами, проходили відповідну атестацію, за результатами якої неспридатні кандидати відсіювалися.

Для покращення роботи експертів було також створено єдину систему експертних установ. Зокрема, в 1962 р. створено Центральний науково-дослідний інститут судових експертиз, з появою якого відбулося фактичне поєднання практичної роботи експертів з науковими дослідженнями в цій галузі.

Отже, в 60-х роках ХХ ст. судово-бухгалтерська експертиза, яка виникла з практичної необхідності використовувати спеціальні знання і навички бухгалтерів при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ, перетворилася на самостійну галузь знань. З появою теоретичних праць і методичних посібників (праці Г. Булохова, С.С. Кроміна, В.Б. Любкіна, С.П. Фортинського) вона отримала теоретичне підґрунтя. Особливу роль у формуванні теоретичної бази судово-бухгалтерської експертизи відіграли відомі криміналісти Д.В. Смирнов, В.Г. Танасевич, Л.А. Сергєєв, С.П. Фортинський.

Постановою Ради Міністрів УРСР від 04 січня 1970 р. Бюро бухгалтерської експертизи та його обласні філії в повному складі штатних працівників підпорядковано Міністерству юстиції України з метою поліпшення діяльності Бюро та координації його функцій. Міністерством юстиції України, в свою чергу, за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України, затверджено Інструкцію про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України (30 грудня

1974 р.), якою визначалися процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення судово-бухгалтерських експертиз.

У квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а його кадровий склад переведено до Київського та Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України, в яких продовжувалося виконання функцій покладених в минулому на Бюро. З прийняттям Закону України “Про судову експертизу” у 1994 році мережа науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України розширилася: створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз з відповідними підрозділами.

Про сучасний стан розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні та суб'єктів її проведення Ви дізнаєтесь, ознайомившись з наступними темами цього посібника.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміють під поняттям “економіка”?
2. Які особи є учасниками господарських відносин у нашій країні? Чи може існувати економічна система певної країни без участі однієї з названих Вами осіб?
3. Що розуміють під поняттям “економічна злочинність”? Який вплив чинить її існування на суспільні відносини?
4. З якою метою суд і правоохоронні органи залучають до процесу розслідування чи розгляду справ спеціалістів у іншій галузі знань? Фахівці яких спеціальностей, на Вашу думку, можуть залучатися до процесу розслідування?
5. Що розуміють під терміном “спеціальні знання”? Які знання є спеціальними для бухгалтера?
6. В чому полягає сутність судово-бухгалтерської експертизи? З якими науками, а також навчальними дисциплінами вона пов'язана?
7. Чи є судово-бухгалтерська експертиза методом господарського контролю?
8. Які існують спільні риси та відмінності між судово-бухгалтерською експертизою та ревізією? Чим відрізняється аудит від судово-бухгалтерської експертизи?

9. Які особливості притаманні судово-бухгалтерській експертизі?

10. З яким історичним періодом пов'язують виникнення судово-бухгалтерської експертизи? В який період та за якими напрямами вона розвивалася найбільш інтенсивно?

Тести

1. *Сфера життя суспільства, що охоплює виробництво матеріальних і нематеріальних благ, їх обмін, розподіл і споживання в умовах обмеженості ресурсів називається:*

- а) бізнесом;
- б) економікою;
- в) підприємництвом.

2. *Злочином називають:*

а) передбачене кримінальним законодавством небезпечне діяння, що посягає на суспільний устрій та його економічну основу, приватну власність, конституційні права і свободи громадян;

б) порушення законодавчих норм, вчинення якого передбачає настання матеріальної та кримінальної відповідальності;

в) система облуданих дій (бездій) суб'єкта, які викликають зміни в матеріальному середовищі (природі, суспільстві), і вважаються суспільно небезпечними, винними і кримінально карними.

3. *В бухгалтерському обліку знаходять відображення наступні факти:*

- а) виплата заробітної плати, придбання автомобіля;
- б) підписання договору купівлі-продажу;
- в) кадрові переміщення службовців.

4. *Зовнішні джерела формування ресурсів підприємства належать до:*

- а) активів;
- б) статутного капіталу;
- в) зобов'язань.

5. *Судово-бухгалтерська експертиза характеризується тим, що:*

- а) за змістом є економіко-теоретичною, а за формою – правовою;
- б) за змістом є процесуально-правовою, а за формою – економічною;
- в) за змістом є економічною, а за формою – процесуально-правовою.

Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

6. Процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи й надання експертного висновку, називається:

- а) судова експертиза;
- б) судово-бухгалтерська експертиза;
- в) бухгалтерська експертиза.

7. Судово-бухгалтерська експертиза є одним із видів:

- а) судово-економічної експертизи;
- б) судово-фінансової експертизи;
- в) планово-економічної експертизи.

8. Судово-бухгалтерська експертиза є методом господарського контролю:

- а) так, для суб'єктів, які оприлюднюють звітність;
- б) так, для суб'єктів, документи яких залучені до процесу розслідування чи розгляду кримінальної або цивільної справи;
- в) ні, оскільки судово-бухгалтерська експертиза не відповідає ознакам і принципам господарського контролю.

9. Застосування висновку експертизи документів як доказу в суді в Росії введено в:

- а) 1659 р., Іваном Грозним;
- б) 1716 р., Петром I;
- в) 1861 р., Олександром I.

10. Автором перших теоретичних праць з судово-бухгалтерської експертизи був:

- а) М. Ласкін;
- б) Л. Пачолі;
- в) Д. Смирнов.

Практичні завдання

Завдання 1.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Тема 1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи

Дані для виконання:

Термін	Визначення
__ (1) Економіка	А. Наукові знання не правового характеру, в яких використовуються прикладні методики, які необхідні для досягнення визначених юридичних цілей
__ (2) Контроль	Б. Процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду з метою встановлення фактичних обставин справи й надання експертного висновку
__ (3) Економічний аналіз	В. Сфера життя суспільства, що охоплює виробництво матеріальних і нематеріальних благ, їх обмін, розподіл і споживання в умовах обмеженості ресурсів
__ (4) Спеціальні знання	Г. Полягає в тому, що діяльність експерта-бухгалтера, порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи регламентується нормами чинного законодавства, серед яких найбільш важливими є процесуальні закони
__ (5) Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи	Д. Система спеціальних знань для дослідження зміни та розвитку економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємообумовленості з метою забезпечення цільового управління ними
__ (6) Процесуально-правова форма судово-бухгалтерської експертизи	Е. Систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів
__ (7) Судово-бухгалтерська експертиза	Є. Полягає в застосуванні експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, методики господарського контролю для встановлення фактичних обставин цивільної чи кримінальної справи

Завдання 1.2

Необхідно:

- розкрити зміст наведених питань;
- зазначити ступінь висвітлення наведених питань в обліково-економічній і юридичній літературі. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 1.1. Ступінь висвітлення _____ в обліково-економічній та
(зміст питання)

юридичній літературі

№ з/п	Автор і назва джерела	Основний зміст викладеного та напрями висвітлення

Дані для виконання:

1. Економіка та злочинність.
2. Бухгалтерський облік в економічних злочинах.
3. Господарський контроль в діяльності бухгалтера.
4. Поняття юридичного процесу та зв'язок з господарською діяльністю підприємства.
5. Застосування спеціальних знань в юридичному процесі.
6. Місце судово-бухгалтерської експертизи в економічній науці.
7. Місце судово-бухгалтерської експертизи в юридичній науці.
8. Зв'язок судово-бухгалтерської експертизи та господарського контролю.
9. Використання послуг аудитора судом і правоохоронними органами.

Завдання 1.3

Необхідно:

➤ віднести кожне з наведених тверджень до виду діяльності, який воно характеризує. Результати оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 1.2. Характерні риси ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи

Ревізія	Аудит	Судово-бухгалтерська експертиза

Дані для виконання:

1. Проведення зустрічної перевірки можливе лише з дозволу замовника.
2. Підставою для проведення є постанова органу слідства.
3. Завданням є сприяння збереженню державної власності, попередження і профілактика зловживань.
4. Здійснюється на добровільних засадах.
5. Контроль примусовий, здійснюється за розпорядженням вищих органів.
6. Є слідчою дією, яка проводиться після порушення кримінальної справи.
7. Здійснюється на договірних засадах.
8. Дослідження обмежується матеріалами кримінальної або цивільної справи.
9. Проводиться тільки після здійснення господарської операції.
10. Особа-виконавець не може здійснювати ніяких самостійних дій щодо збору та отримання додаткових матеріалів.
11. Посадова особа має право вилучати документи, опечатувати місця зберігання матеріальних цінностей, коштів і документів.

12. Спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу.

13. За необхідністю складовою процесу може бути інвентаризація, у результаті проведення якої складається інвентаризаційний опис.

14. Здійснюється за планом роботи контролюючого органу без погодження з керівником підприємства, що перевіряється.

15. Предметом вивчення є господарські операції підприємства, що стали об'єктом розслідування правоохоронних органів.

16. У результаті перевірки складається акт.

17. Проводиться на недержавних підприємствах за ініціативою правоохоронних органів.

18. Використовує способи та методичні прийоми лише документального контролю.

Завдання 1.4

Необхідно:

➤ *вказати, чи існує зв'язок між судово-бухгалтерською експертизою та господарським контролем. Якщо так, то у чому він полягає?*

➤ *визначити, яким чином пов'язана судово-бухгалтерська експертиза з діяльністю правоохоронних органів та суду.*

Завдання 1.5

Необхідно:

➤ *вибрати з наведеного переліку характерні ознаки судово-бухгалтерської експертизи.*

Дані для виконання:

1. Підставою для її проведення є постанова слідчого або ухвала суду.

2. Завданням є збереження державної власності та запобігання зловживань.

3. Проводиться на договірних засадах.

4. За результатами перевірки складається акт або довідка про перевірку.

5. Призначається після порушення кримінальної чи цивільної справи.

6. Проводиться аудитором.

7. Експерт-бухгалтер самостійно збирає матеріали для проведення експертизи.

8. Права та обов'язки експерта-бухгалтера чітко визначені нормативними актами.

Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

9. Дослідження експерта-бухгалтера обмежується питаннями, поставленими особами або органами, що призначили судово-бухгалтерську експертизу.

10. Основною метою є перевірка фактичної наявності та стану об'єкта контролюю.

11. Одним із завдань є встановлення міри покарання за вчинені правопорушення.

12. При її проведенні існує можливість присутності суб'єкта дослідження під час допиту свідків.

13. В ході дослідження може проводитися інвентаризація за погодженням із керівником підприємства, документи якого перевіряються.

Завдання 1.6

Необхідно:

➤ визначити спільні та відмінні риси між судово-бухгалтерською експертизою та ревізією за призначенням правоохоронних органів, використовуючи посібники та підручники "Контроль і ревізія", "Судова бухгалтерія", "Судово-бухгалтерська експертиза". Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 1.3. Порівняння судово-бухгалтерської експертизи та ревізії за призначенням правоохоронних органів

№ з/п	Ознака порівняння	Судово-бухгалтерська експертиза	Ревізія за призначенням правоохоронних органів

Завдання 1.7

Необхідно:

➤ визначити, чи достатньо документів надано перевіряючому для виконання поставленого завдання;

➤ вказати, якими будуть дії аудитора, ревізора та експерта-бухгалтера у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

Перед перевіряючим поставлено завдання встановити правильність розрахованої суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), віднесеної на витрати виробництва ТзОВ "Асоль" за III-й квартал поточного року. Для перевірки надано документи, які містять дані про: залишок ТЗВ на початок звітної періоду, середній відсоток ТЗВ та суму понесених ТЗВ за звітний період.

Завдання 1.8

Необхідно:

- визначити, чи достатньо документів надано перевіряючому для виконання поставленого завдання;
- визначити дії аудитора, ревізора та експерта-бухгалтера у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

Перед перевіряючим поставлено завдання визначити повноту оприбуткування товарів на склад ТзОВ “Щедрий дар” від постачальника ВАТ “Солодкий світ” в 2003 році. Перевіряючому для дослідження надано: накладні на оприбуткування товарів за період з 01.01.2003 р. по 31.12.2003 р., прибуткові ордери та платіжні доручення за цей же період, обліковий регістр – журнал № 5 з відомостями до нього.

Завдання 1.9

Необхідно:

- визначити відповідальність аудитора, ревізора та експерта-бухгалтера у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

Внаслідок невикористання перевіряючим в процесі дослідження достовірності показників звітності даних проведеної інвентаризації, підтверджено правильність звітності, показники якої в дійсності викривлені.

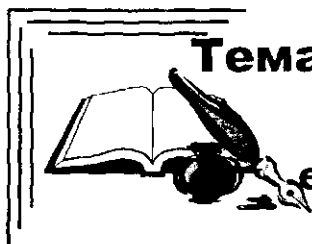
Завдання 1.10

Необхідно:

- виділити основні етапи історичного розвитку судово-бухгалтерської експертизи; вказати основні особливості розвитку судово-бухгалтерської експертизи на кожному з виділених Вами етапів. Відповідь оформити у вигляді таблиці наступної форми:

Таблиця 1.4. Етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи

№ з/п	Період	Особливості розвитку судово-бухгалтерської експертизи



Тема 2. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи та порядок її проведення*

У темі розглядаються наступні питання:

- 2.1. Предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи**
- 2.2. Завдання, функції та принципи судово-бухгалтерської експертизи**
- 2.3. Класифікація судово-бухгалтерських експертиз**
- 2.4. Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи**

2.1. Предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

Для розуміння сутності судово-бухгалтерської експертизи, порядку її призначення та проведення необхідно з'ясувати, що є її предметом і об'єктом.

Підходячи до визначення предмету судово-бухгалтерської експертизи слід враховувати наступне:

➤ явища та процеси, що досліджуються експертом-бухгалтером повинні бути, перш за все, об'єктами бухгалтерського обліку, тобто їх дослідження повинно входити до компетенції експерта-бухгалтера, або ж бути пов'язаним з бухгалтерським обліком;

➤ межі дослідження господарських явищ і процесів визначаються питаннями слідчого або суду, які поставлені експерту-бухгалтеру на розв'язання та потребують надання експертного висновку.

Виходячи з вище наведеного, під **предметом судово-бухгалтерської експертизи** слід розуміти явища та процеси, які відображені або підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, межі дослідження яких визначаються для експерта-бухгалтера питаннями слідчого, прокурора чи суду.

* При підготовці теми використані результати досліджень викл. І.А. Панченко

Визначаючи предмет судово-бухгалтерської експертизи, слід врахувати, що сутність предмету судово-бухгалтерської експертизи як об'єкту дослідження науковців відрізняється від змісту та предмету судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться за конкретною справою, тобто судово-бухгалтерської експертизи як практичної діяльності. У першому випадку предмет експертизи визначається питаннями, які належать до компетенції експерта-бухгалтера взагалі та визначають можливості даного виду експертизи. В практичній діяльності предмет експертизи визначається питаннями слідчого або суду, поставленими експерту-бухгалтеру за конкретною справою, які не повинні виходити за межі його компетенції. Поняття "предмет судово-бухгалтерської експертизи" за конкретною справою має вирішальне значення для практичної експертної діяльності, а саме, для вибору експерта-бухгалтера та визначення його повноважень при проведенні експертизи.

У свою чергу, в межах поставлених слідчим або судом питань, предмет судово-бухгалтерської експертизи конкретизується об'єктами та завданнями дослідження експерта при розслідуванні або розгляді кримінальної чи цивільної справи. Крім того, об'єкти визначають параметри дослідження експерта-бухгалтера. До **об'єктів судово-бухгалтерської експертизи** належать джерела даних про операції та явища, фактичні обставини яких необхідно встановити в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи для прийняття об'єктивного рішення за справою, що розслідується.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є документи, перелік яких наводиться у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження та складання висновку. Відповідно до напрямку підготовки експерта-бухгалтера та сутності судово-бухгалтерської експертизи, її об'єктами найчастіше є первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерська звітність.

Вказані документи є об'єктом дослідження експерта-бухгалтера у зв'язку з тим, що відображають зміст господарських операцій, що забезпечує реєстрацію останніх у бухгалтерському обліку. Крім того, в процесі управління господарською діяльністю документи є засобом перевірки та аналізу господарських операцій, що відбулися на підприємстві; в кримінальному та цивільному процесах вони виступають джерелами доказів.

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи експерту-бухгалтеру надаються матеріали кримінальної чи цивільної справи. На основі їх дослідження експерт дає відповіді на поставлені перед ним питання.

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи повинні надаватися всі документи, залучені до справи, оскільки можуть містити відомості, що відносяться до предмету експертизи та поставлених експерту-бухгалтеру питань. Разом з тим, усі документи, що надаються експерту-бухгалтеру повинні містити вихідні дані для експертного дослідження та бути пов'язаними з господарськими операціями, які стали предметом судово-бухгалтерської експертизи. Експерт-бухгалтер повинен досліджувати всі з названих документів, не обмежуючись вивченням лише бухгалтерських документів. Будучи фахівцем в галузі бухгалтерського обліку, господарського контролю, аналізу експерт-бухгалтер повинен розглядати облікові документи у взаємозв'язку з іншими матеріалами справи, які безпосередньо з бухгалтерським обліком можуть бути і не пов'язані. Дослідження всієї сукупності документів, зазначених в постанові про призначення експертизи та наланих документів експерту-бухгалтеру слідчим або судом для дослідження, дасть йому змогу об'єктивно сформулювати судження про певний факт господарської діяльності та скласти обґрунтований висновок.

У зв'язку з тим, що експерт-бухгалтер повинен досліджувати не тільки бухгалтерські документи, але й інші матеріали наданої кримінальної чи цивільної справи, розрізняють **загальні** та **спеціальні об'єкти** судово-бухгалтерської експертизи (рис. 2.1).

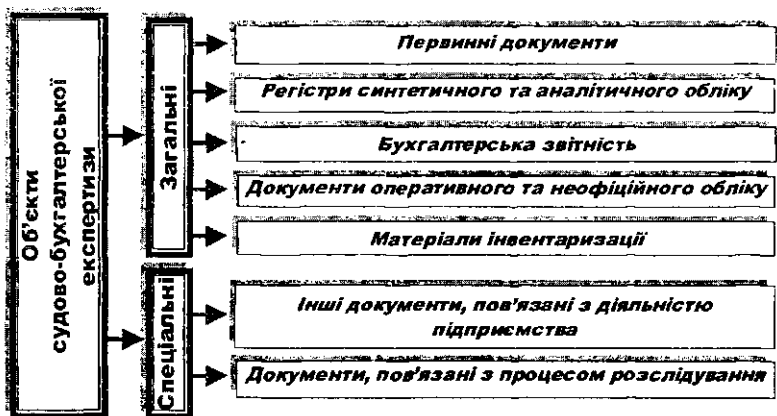


Рис. 2.1. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

Розглянемо документи, що належать до кожної з груп об'єктів судово-бухгалтерської експертизи детальніше.

До загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать документи, які є засобами ведення бухгалтерського обліку, а саме:

1. Первинні документи. Використовуються для визначення фактичних даних – ознак, що характеризують господарську операцію: часу та місця здійснення операції; речових елементів, що складають господарську операцію – матеріальних ресурсів, грошових коштів тощо; витрат, цін, норм, розцінок, використаних при їх оформленні; вартісні вимірники, осіб відповідальних за здійснення операцій, їх оформлення. Досліджуючи первинні документи можна також з'ясувати основні показники господарської операції, що відбулася, а саме її вираження та кількісну характеристику в натуральних, трудових і грошових вимірниках. Наприклад, досліджуючи накладні експерт-бухгалтер має можливість встановити кількість та вартість отриманих підприємством товарно-виробничих запасів, їх якісні характеристики, підприємство-постачальника, від якого вони надійшли, період надходження та осіб, відповідальних за передачу та зберігання товарно-виробничих запасів, законність здійснених господарських операцій з їх оприбуткування.

Особливу увагу при дослідженні первинних документів експерту-бухгалтеру слід приділити документам бухгалтерського оформлення. До них належать довідки та розрахунки бухгалтерії*. Зазначені документи містять зміст і бухгалтерську проводку за господарськими операціями, для яких не передбачено уніфіковані первинні документи. Наприклад, на операцію зі списання собівартості реалізованої продукції на фінансові результати: (Д 79 "Фінансові результати" К 90 "Собівартість реалізації") складається довідка бухгалтерії. Спрямування п'яти відсотків одержаного прибутку на поповнення резервного капіталу: (Д 443 "Прибуток використаний у звітному періоді" К 43 "Резервний капітал") оформлюється розрахунком бухгалтерії. При цьому важливо, що для складання розрахунків бухгалтерії за операціями другого виду обов'язковою умовою є наявність інших документів: рішення зборів засновників, рішення або розпорядження управлінського персоналу. Наприклад, спрямовано 15000 грн. нерозподіленого прибутку на виплату дивідендів акціонерам ВАТ "Смакота". Дана господарська операція

* Різниця між цими документами полягає в тому, що розрахунок бухгалтерії складається для відображення операцій, сума яких потребує виконання додаткових обчислень (наприклад, розподіл загально-виробничих витрат, транспортно-заготівельних витрат тощо).

відображається за дебетом рахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" та кредитом рахунку 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" і оформлюється розрахунком бухгалтерії. Останній може складатися лише на підставі рішення зборів засновників.

Враховуючи те, що зазначені первинні документи не мають встановленої форми, у процесі їх вивчення експерт-бухгалтер повинен звернути увагу на правильність їх складання та оформлення (вони повинні містити всі необхідні показники та реквізити – підписи, печатки, дату складання тощо без будь-яких виправлень і викривлень).

Первинні документи використовуються експертом-бухгалтером не лише для оцінки відображених в них господарських операцій, але й для порівняння їх даних з даними облікових регістрів і звітності.

2. Регістри синтетичного та аналітичного обліку, в яких на підставі первинних документів за допомогою кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку відображаються господарські операції. Залежно від форми бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, облікові регістри можуть бути представлені обліковими журналами та відомостями до них (журнальна форма обліку), ордерами та відомостями даних (при меморіально-ордерній формі обліку), а також оборотними та шаховими відомостями, відомостями аналітичного обліку. Головною книгою та іншими відомостями синтетичного та аналітичного обліку, які складаються на підприємстві.

На сьогодні в Україні можливе використання наступних форм ведення бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. *Форми ведення бухгалтерського обліку в Україні*

<i>Форма ведення бухгалтерського обліку</i>	<i>Характеристика форми</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Меморіально-ордерна</i>	Одержала назву від меморіального ордеру, складанням якого завершується обробка документів. Передбачає складання проводок на кожен документ окремою довідкою у меморіальних ордерах. Для здійснення операцій з однаковою кореспонденцією рахунків відкриваються окремі відомості, за якими в кінці місяця визначаються підсумки та складаються підсумкові меморіальні ордери. Меморіально-ордерна форма надає широкі можливості для розподілу праці, але вимагає багаторазового переписування даних із одного регістру в інший

Тема 2. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

1	2
<i>Журнал-Головна</i>	На підприємствах, які мають незначну кількість синтетичних рахунків, може застосовуватися один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми ведення обліку, який називається "Журнал-Головна". За цією формою ведення обліку варіантом хронологічна реєстрація меморіальних ордерів поєднується із записами за синтетичними рахунками в одній книзі, яка має назву "Журнал-Головна"
<i>Журнальна форма</i>	Грунтується на застосуванні журналів, де збираються та систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного та аналітичного обліку. Вони є основними регістрами синтетичного, а в окремих випадках, за невеликого обсягу облікової інформації, і регістрами аналітичного обліку та розраховані на відображення документообігу невеликих і середніх підприємств. Записи до журналів здійснюються за кредитом одного (або декількох) синтетичних рахунків в дебет багатьох рахунків синтетичного обліку. Крім журналів, ця форма ведення бухгалтерського обліку передбачає складання відомостей, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої заробітної плати, бухгалтерських довідок (за здійснення відповідних операцій). Відомості, аркуші-розшифровки призначені для аналітичного обліку об'єктів, поперереднього накопичення, групування та узагальнення облікових даних, що містяться у прийнятних до обліку документах
<i>Спрощена форма</i>	Невеликі підприємства використовують спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеється: <ul style="list-style-type: none">➤ за простою формою бухгалтерського обліку без використання регістрів обліку майна малого підприємства;➤ за формою обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства. При використанні спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку використовуються книги обліку господарських операцій, в яких відображають залишки на бухгалтерських рахунках і реєструють у хронологічній послідовності всі господарські операції, здійснені на підприємстві
<i>Комп'ютерна форма</i>	Сучасна комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку базується на використанні персональних комп'ютерів і обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання. Особливістю комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми. Облікові регістри різних комп'ютерних програм не однакові

Основним призначенням облікових регістрів є узагальнення і систематизація даних первинних документів про здійснені господарські операції, їх інтерпретація на мові бухгалтерського обліку, та їх групування за необхідними для користувачів розрізами. Інформація з облікових регістрів використовується також для оцінки діяльності підприємства.

Основною вимогою, яка висувається до облікових реєстрів є правильність записів у них, відповідність цих записів первинним документам, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

Для експерта-бухгалтера облікові реєстри мають особливу значимість: за допомогою їх порівняння з даними первинних документів встановлюються невідповідності, які свідчать про здійснення зловживань і вивчення злочинів.

3. Бухгалтерська звітність – це документи, в яких містяться підсумкові показники, що характеризують фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємства, стан розрахунків юридичної особи з бюджетом і цільовими фондами за податками, зборами та обов'язковими платежами та ін.

Бухгалтерська звітність підприємства об'єднує наступні види звітності (табл. 2.2)

Таблиця 2.2. Види звітності підприємства в Україні

Вид звітності	Сутність і призначення
Фінансова	Відображає фінансове становище та результати господарської діяльності підприємства за звітний період. Складається в порядку та за формою, визначеною Міністерством фінансів України. На даний час представлена п'ятьма формами: ф. № 1 "Баланс", ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів", ф. № 4 "Звіт про власний капітал", ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності". Форми 1 і 2 складаються щоквартально, форми 3-5 – лише за рік
Податкова	Містить дані про стан розрахунків підприємства з бюджетами (державним і місцевим) за податками та платежами та подається до органів Державної податкової служби (ДПС). Представлена значною кількістю форм у зв'язку з наявністю великої кількості податків, платежів і зборів. До органів ДПС звітність може надаватися за різні періоди: місяць, квартал, рік. Порядок подання і заповнення кожної з форм затверджується ДПС України
Статистична	Призначена для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств і галузей економічної діяльності. За її допомогою контролюється виконання плану за обсягом і якістю продукції; нормами виробітку; використанням устаткування та робочого часу; динаміка продуктивності праці тощо. Статистична звітність складається на підставі даних бухгалтерського, статистичного й оперативного обліку. До статистичної звітності належать звіт з праці, звіт про виробництво та ін.

Крім наведених видів звітності, для експерта-бухгалтера може стати корисним дослідження показників внутрішньої звітності. Вона призначена для внутрішнього поточного контролю та управління підприємством, а тому складається одразу після здійснення господарських операцій, які цікавлять керівництво.

Внутрішня звітність характеризує окремі фрагменти діяльності підприємства та використовується для потреб поточного управління та контролю (наприклад, звіт касира про рух готівки в касі, звіт про хід відвантаження та реалізації продукції). Для відображення в ній інформації використовуються різні вимірники: натуральні, трудові та грошові. Період, за який складається зазначена звітність, її види, форму складання та зміст, законодавством не визначено й встановлюється кожним підприємством самостійно. Так, вона може складатися за зміну, добу, тиждень, декаду тощо. Зазначена звітність не надається зовнішнім користувачам і її показники не підлягають оприлюдненню. У зв'язку з цим, показники форм внутрішньої звітності можуть бути більш реальними та містити правдиву й достовірну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Дослідження експертом-бухгалтером бухгалтерської звітності підприємства є необхідним для встановлення достовірності інформації її показників, а також інших даних необхідних для відповіді експерта.

4. Документи оперативного та неофіційного обліку. До документів оперативного обліку належать документи, які розшифровують і доповнюють дані бухгалтерського обліку (наприклад, касова стрічка, фіскальні чеки тощо).

До документів неофіційного обліку* належать документи, ведення яких не передбачене нормативними документами з бухгалтерського обліку і типові форми яких не затверджені державними органами або ж управлінським персоналом підприємства. Ці документи складаються посадовими або матеріально відповідальними особами "для себе", наприклад, з метою контролю за рухом грошових коштів, товарів, готової продукції тощо. Прикладами документів неофіційного обліку можуть бути чорнові записи матеріально відповідальних осіб: книги, журнали, зошити, дискети, чернеткові документи бухгалтерів, касирів тощо.

При відсутності ведення бухгалтерського обліку ці документи є для експерта-бухгалтера джерелом інформації про фактично здійснені господарські операції з грошовими коштами, сировиною та матеріалами, готовою продукцією, товарами тощо.

* Слід звернути увагу на те, що дехто зі спеціалістів-юристів дані документи відносили до спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Однак це є неправильним, оскільки вони є частиною аналітичного обліку, без якого бухгалтерський облік в цілому не зміг би виконувати своїх функцій – насамперед, забезпечення збереження майна власника.

Документи оперативного та неофіційного обліку, залучені до кримінальної чи цивільної справи в якості доказів із дотриманням кримінально-процесуального законодавства, досліджуються експертом-бухгалтером як допоміжні документи. Інформація, яку вони надають, може слугувати вихідними даними, які необхідні для встановлення фактів, що належать до предмету судово-бухгалтерської експертизи.

5. Матеріали інвентаризації – це документи, якими оформлюються результати проведеної на підприємстві інвентаризації. До них належать: інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, протокол засідання інвентаризаційної комісії про підведення підсумків проведеної інвентаризації тощо.

Експерт-бухгалтер досліджує матеріали інвентаризації для встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві; перевірки правильності відображення в обліку результатів інвентаризації; визначення розміру завданого збитку. Проте досліджувати ці матеріали необхідно у поєднанні з даними бухгалтерського обліку, адже лише таким чином можна встановити відхилення облікових даних.

Наступною групою об'єктів судово-бухгалтерської експертизи є спеціальні об'єкти. Ця група об'єктів об'єднує значну кількість документів, а тому теж поділяється на групи (рис. 2.2).

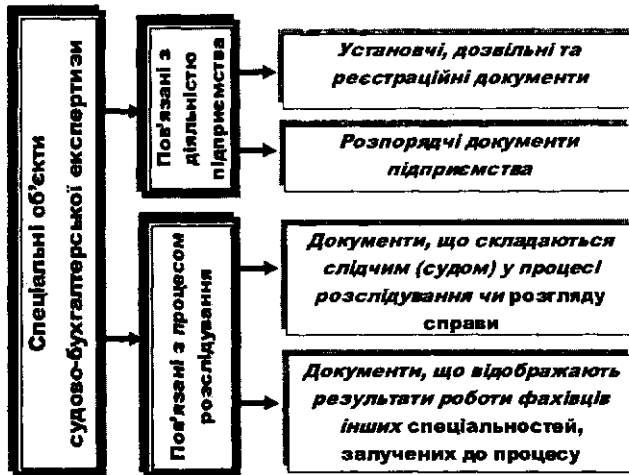


Рис. 2.2. Види спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи

До першої групи спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи – **документів, пов'язаних з діяльністю підприємства**, господарські операції якого стали предметом розслідування чи розгляду судово-слідчих органів, – належать:

➤ **установчі** документи (статут, установчий (засновницький) договір, протоколи зборів засновників); **дозвільні** документи (ліцензії, патенти тощо) та **реєстраційні** документи (довідки про внесення до єдиного державного реєстру платників податків, пенсійного фонду, митниці тощо);

➤ **розпорядчі** документи підприємства – накази та розпорядження керівництва, що пов'язані з управлінням підприємством. Наприклад, наказ про облікову політику, наказ про проведення інвентаризації, про прийняття (звільнення), преміювання працівників тощо; **інструктивні** матеріали: посадові інструкції, затверджені графіки виконання певного комплексу робіт, договори про повну матеріальну відповідальність, а також планово-економічна та аналітична документація підприємства. До останніх належать документи, які містять планові показники (бізнес-плани, інвестиційні проекти, програми бюджетування, кошторис витрат) та документи, в яких відображені зміни й коригування планів і програм; документи, в яких передбачено норми матеріальних, трудових та інших витрат підприємства тощо.

Дослідження вищезазначених документів є обов'язковим для експерт-бухгалтера при встановленні можливості здійснення підприємством тих видів діяльності, які передбачені статутом; фактів порушення внутрішніх нормативних документів підприємства, необґрунтованого витрачання грошових коштів та інших ресурсів, нецільового використання фінансування, одержаного з бюджету.

До другої групи спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, відносять документи, що **пов'язані з процесом розслідування** або **судового розгляду** справи.

До **документів, що складаються слідчим (судом) у процесі розслідування чи розгляду справи** належать:

➤ **постанова (ухвала) про призначення судово-бухгалтерської експертизи**, з якої експерт-бухгалтер дізнається про обставини справи та поставлені перед ним питання слідчим або судом (детальніше див. тему 5);

➤ **протоколи допитів обвинувачених і свідків**, які є додатковим матеріалом для характеристики досліджуваних господарських операцій, що містять інформацію про час, місце та обсяг здійснених господарських

операцій, обставини, які підтверджуються чи піддаються сумніву, порядок заповнення реквізитів документів, етапи їх проходження та обробки в бухгалтерії, порядок їх виконання тощо:

➤ **показання свідків.** Вони досліджуються експертом-бухгалтером, якщо дані, що містяться в них, потребують для своєї інтерпретації спеціальних знань експерта-бухгалтера. Висновок експерта-бухгалтера має умовний характер, якщо ґрунтується на показаннях свідків, оскільки погляди експерта-бухгалтера базуються на дослідженні даних, за достовірність яких він не відповідає. У зв'язку з цим показання свідків мають бути обов'язково перевірені експертом-бухгалтером і підтверджені відповідними документами справи, які належать до загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Наприклад, свідчення матеріально відповідальної особи про розмір недостачі товарно-виробничих запасів на складі повинен знайти підтвердження в інвентаризаційному описі та порівняльній відомості.

Висновок експерта-бухгалтера буде правильним і обґрунтованим лише за умови визнання достовірними наданих експерту даних. Останнє можуть підтвердити тільки слідчий або суд;

➤ **протоколи обшуку.** Протокол обшуку має значення для встановлення експертом-бухгалтером місця вилучення документів, що важливо для визначення правильної позиції серед двох суб'єктів, між якими виникла суперечка.

**з досвіду
експерта**

Цікавий приклад використання протоколу обшуку в дослідженні експерта-бухгалтера наводить С.П. Фортинський. Під час розслідування справи за фактом крадіжки товарів з палатки при проведенні обшуку квартири у завідувача палатки, слідчим виявлено чернетки інвентаризаційних описів, що зазначено в протоколі обшуку. При подальшому дослідженні та зустрічній перевірці їх з примірниками, які прикладені до товарних звітів завідувача палатки, експерту-бухгалтеру вдалося встановити, що в останніх кількість деяких товарів збільшена порівняно з кількістю, зазначеною в чернетках. Після часткового відновлення кількісно-сумового обліку цих товарів у палатці експерт-бухгалтер підтвердив факти приписок в інвентаризаційних описах.

➤ **протоколи вилучення.** Протокол вилучення дозволяє дати правильний і вичерпний висновок за фактами та обставинами, що досліджуються шляхом проведення зустрічної перевірки. Повністю з'ясувати фактичні обставини операції, проведеної двома різними підприємствами,

експерт-бухгалтер може лише якщо він знає, звідки надійшов до справи кожен документ або примірник документу, наданий йому для дослідження;

➤ **протоколи судового засідання.** Протокол судового засідання експерт-бухгалтер вивчає, якщо на експертизу надійшла справа, повернена на дорозслідування судом другої інстанції;

➤ **клопотання обвинувачених і свідків** про залучення до справи додаткових документів або перевірку окреслених фактів тощо. Якщо клопотання обвинувачених про необхідність додаткових перевірок пов'язані з судово-бухгалтерською експертизою, то експерт-бухгалтер повинен врахувати його при дослідженні матеріалів справи й складанні висновку. Це допоможе експерту-бухгалтеру встановити повноту дослідження наданих матеріалів справи та об'єктивність його висновків.

До документів, які відображають результати роботи фахівців інших спеціальностей, залучених до процесу розслідування належать:

➤ **акти ревізії.** Акти ревізії для слідчого (суду) складаються ревізором в результаті проведеної перевірки. Експерту-бухгалтеру можуть бути надані акти планових ревізій, лише частина інформації яких – щодо виявлених порушень – пов'язана зі справою, що розслідується, або ж акти ревізій, проведених за призначенням слідчого або суду після порушення справи. Як правило, акти цього виду містять дані, необхідні для дослідження експерта-бухгалтера. У зв'язку з цим експерт-бухгалтер повинен досліджувати матеріали проведеної ревізії передусім з точки зору значущості викладених фактів для судово-бухгалтерської експертизи, щоб з об'єктивністю та повнотою відповісти на поставлені питання слідства;

➤ **висновки експертів інших галузей знань,** які мають спільний з судово-бухгалтерською експертизою предмет дослідження, також можуть міститися в матеріалах справи, надані експерту-бухгалтеру для дослідження. Наприклад, в справі може бути наданий висновок експерта-технолога про фактичний склад і стан сировини, матеріалів, готової продукції і товарів, операції з якими досліджуються експертом-бухгалтером за документами наданими у справі. Висновок експерта-технолога про кількість витраченої сировини, наприклад, допомагає експерту-бухгалтеру встановити розмір її перевитрачання, недостачі та розмір завданого ним матеріального збитку;

➤ **довідки спеціалістів**, допомогою яких користувався слідчий або суд, для з'ясування з окремих питань справи;

➤ **висновки попередніх судово-бухгалтерських експертиз**, які надаються експерту, що проводить додаткову або повторну судово-бухгалтерську експертизу.

Зазвичай до них додаються матеріали, пов'язані з предметом судово-бухгалтерської експертизи, які долучені до справи після проведення попередньої експертизи.

Забезпечити достовірність та об'єктивність результатів судово-бухгалтерської експертизи, підвищити ефективність дослідження експерт-бухгалтер може лише за умови правильного використання і дослідження отриманих об'єктів судово-бухгалтерської експертизи – як загальних, так і спеціальних. Незважаючи на те, що науковці відводять спеціальним об'єктам допоміжну роль в дослідженні експерта-бухгалтера, їх важливість і значущість порівняно із загальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи не зменшується. Спеціальні об'єкти призначені допомогти експерту вирішити окремі питання, додатково перевірити достовірність загальних об'єктів експертизи, визначити перелік додаткових об'єктів експертизи, особливо, якщо даних, наведених у бухгалтерських документах для відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером недостатньо.

Вимоги до матеріалів, що надаються експерту-бухгалтеру для дослідження

Перелік документів, що надаються на дослідження експерту-бухгалтеру, відповідно до вимог ст. 196 КПК України, зазначається в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Матеріали кримінальної або цивільної справи, що передаються на дослідження експерту-бухгалтеру повинні бути підшиті, пронумеровані та надані слідчим у такому вигляді, в якому вони зберігаються в процесі слідства та судового розгляду. Кожен том справи обов'язково повинен мати номер і містити інформацію про номер кримінальної або цивільної справи, прізвище, ім'я, по-батькові особи, за обвинуваченням якої порушена справа та опис документів, що містяться у справі із зазначенням номерів кожного аркушу. Це є досить важливим, оскільки експерт при складанні висновку має обов'язково обґрунтовувати свою думку, посилаючись на конкретні томи та аркуші справи.

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи, що направляються експерту для дослідження та надання відповіді на поставлені перед ним питання, визначає слідчий або суд. Тобто, не можна, щоб експерт-бухгалтер досліджував документи, які не оглянуті слідчим, або в суді, тому що без їх оцінки не можна бути впевненим у достовірності наданих документів, а значить не має можливості перевірити фактичну об'єктивність висновку експерта-бухгалтера. Отже, експерт-бухгалтер досліджує лише ті документи, які вилучені слідчим або судом і долучені до справи.



Порядок вилучення документів регулюється Інструкцією про порядок вилучення посадовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (зниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів, та Кримінально-процесуальним кодексом України.

Вилученню у підприємств підлягають оригінали первинних документів (тобто письмові свідоцтва, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення), грошових документів, облікових реєстрів (тобто носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, які призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації первинних документів, що прийняті до обліку), кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також інші довідкові матеріали та розрахунки, за винятком документів, що містять відомості, визначені в законодавчому порядку такими, що становлять державну таємницю.

Підставою для вилучення документів є письмова постанова службової особи, органу контролю про вилучення документів, в якій обов'язково зазначається причина проведення вилучення документів.

При вилученні складається опис документів, які вилучені зі справ, і фіксується їх зміст.

Вилучення документів здійснюється в присутності посадових осіб підприємства, документи якого вилучають. Перед вилученням посадова особа контролюючого органу, яка проводить вилучення документів, здійснює ретельний огляд документів, що підлягають вилученню, в місцях їх безпосереднього зберігання. У випадках їх непридатності для подальшого огляду та дослідження або якщо папки з документами недосформовані (не підшиті, не пронумеровані, не підписані тощо), в присутності посадової особи контролюючого органу ці документи дооформлюються посадовими особами підприємства згідно з вимогами до оформлення документів і ведення документообороту.

На підприємстві замість вилучених документів залишаються їх копії із зазначенням підстави та дати їх вилучення, а також опис вилучених документів.

Можуть виникнути ситуації, коли на підприємстві залишається лише опис вилучених документів. За таких умов копії документів, що вилучені посадовими особами контролюючих органів повинні бути надані підприємству не пізніше трьох днів з дня їх вилучення. У протоколі та описі вилучених документів робляться відповідні записи. Вилучені документи повертаються підприємству за рішенням керівників контролюючих органів під розписку про їх одержання кур'єром або перешливанням поштою.

Наявність при розгляді в справі декількох примірників одного документу, в деяких випадках, сприяє більш ефективному дослідженню експерта-бухгалтера. Всі примірники, створені за допомогою копіювального паперу, слід розглядати як самостійні документи, даними яких експерт-бухгалтер має право обґрунтовувати свій висновок.

В окремих випадках експерту-бухгалтеру може бути надана копія документу, яка приймається експертом-бухгалтером для дослідження за наступних умов:

➤ із матеріалів справи повинно бути зрозуміло, звідки фотокопія надійшла в справу, тобто, у справі повинна бути постанова слідчого (суду) про залучення до справи копії документу із зазначенням того, коли і з яких джерел вона надійшла;

➤ копія документу повинна бути доброякісною, тобто, всі реквізити документу й текст повинні бути достатньо зрозумілими й легко читатися;

➤ копія повинна супроводжуватися висновком експерта-криміналіста про те, що вона виготовлена копіюванням одного документу, а не окремих фрагментів декількох;

➤ якщо в процесі дослідження експерт-бухгалтер працював з копією документу, він повинен вказати це у висновку;

➤ копія повинна бути засвідчена печаткою органів слідства (суду), які залучили її до справи.

При дотриманні перерахованих умов експерт-бухгалтер має право дати висновок про операцію, оформлену документом, копію якого він досліджує. Тобто, копія за дотримання усіх вимог прирівнюється до оригіналу документу.

Якщо бухгалтерський облік ведеться із використанням комп'ютерної техніки, то експертові надаються роздруківки документів, складених підприємством у електронному вигляді або ж їх електронний варіант. Якщо до справи долучаються показання свідків або протоколи допитів, то вони повинні бути обов'язково оформлені протоколом слідчого. Експерт-бухгалтер може приймати до уваги висновки експертів інших спеціальностей, але також лише після їх попередньої перевірки слідчим.

Слід зазначити, що експерт-бухгалтер несе відповідальність за збереження наданих йому для дослідження матеріалів справи. При цьому

експерт не має права знищувати документи та надавати документи стороннім особам, що не пов'язані з процесом розслідування чи судового розгляду справи.

У процесі вивчення експертом-бухгалтером наданих йому матеріалів справи встановлюється їх достатність, допустимість і відносність. Тобто чи містять матеріали надані для дослідження всю необхідну інформацію для надання експертом висновку, чи належать вони до предмету судово-бухгалтерської експертизи та чи були вони залучені до справи у встановленому процесуальному порядку.

2.2. Завдання, функції та принципи судово-бухгалтерської експертизи

Завдання судово-бухгалтерської експертизи

Основним призначенням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин господарської діяльності юридичної особи, які мають значення для розв'язання справи, що знаходиться на досудовому розслідуванні чи розгляді справи в суді. Виходячи з цього судово-бухгалтерська експертиза у судовому процесі виконує ряд завдань* (див. рис. 2.3).

Відповідно до поставлених завдань, судово-бухгалтерська експертиза дає змогу відповісти, наприклад, на такі запитання:

- чи підтверджується документально зазначена в акті інвентаризації недостача (лишки) товарно-виробничих запасів на певному підприємстві за конкретний період;
- в якому періоді утворилася недостача та яка особа була відповідальна за збереження товарно-виробничих запасів в тому періоді;
- розмір матеріального збитку, заподіяного недостачею;
- чи підтверджені документально висновки ревізії в частині завищення обсягу і вартості виконаних робіт;
- чи підтверджується документально зазначене в акті заниження прибутку за певний період, а якщо підтверджується, то чи правильно обчислена додаткова сума податків;
- чи підтверджується документально зазначений у позовній заяві розмір заподіяної шкоди у зв'язку з невиконанням відповідачем умов договору;

* Завдання – визначений, запланований для виконання обсяг роботи, мета, замисел.

Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

- які порушення вимог нормативних актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та контролю, сприяли нанесенню матеріальної шкоди;
- чи обґрунтовано виплачено заробітну плату за певну роботу, і якщо необґрунтовано, то в якій сумі;
- чи не завищено в документах фактичну наявність товару над її максимально можливим залишком на певну дату.

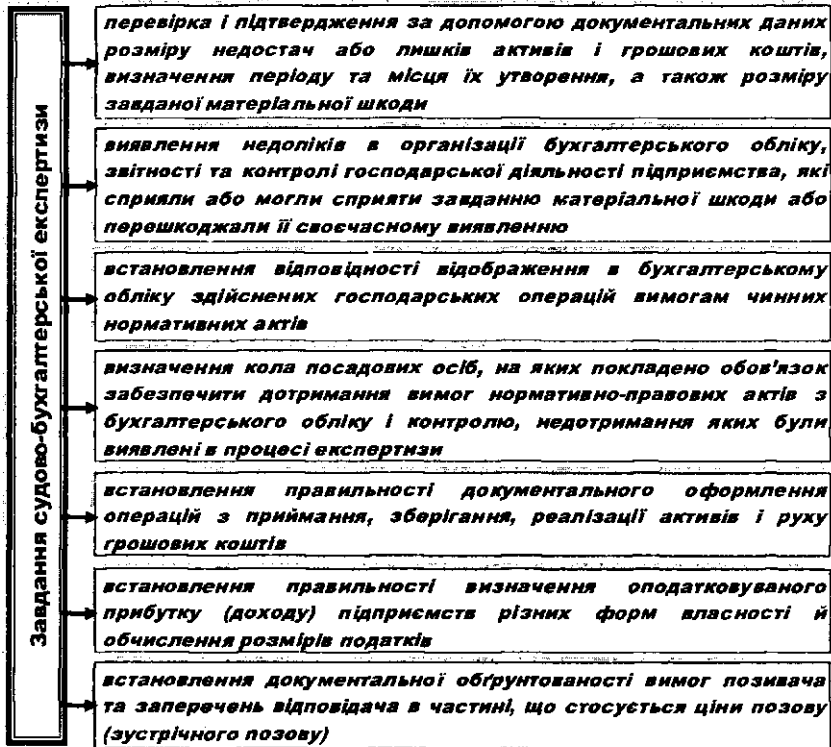


Рис. 2.3. Завдання судово-бухгалтерської експертизи

Функції судово-бухгалтерської експертизи

Судово-бухгалтерська експертиза як один із засобів доказування виконує наступні функції*:

* Функція – робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось або чогось, обов'язок, повинність, місія

➤ **інформаційна (доказова) функція** полягає в тому, що висновок, складений експертом-бухгалтером на підставі дослідження матеріалів справи, може бути підставою для прийняття судом певного рішення щодо обставин справи, яка знаходиться на розслідуванні чи судовому розгляді. Тобто, оцінивши висновок експерта-бухгалтера, суд може прийняти його в якості доказу за справою. При цьому висновок повинен бути достовірним, об'єктивним та обґрунтованим, що встановлюється слідчим (судом);

➤ **гносеологічна (пізнавальна) функція** – полягає в тому, що експерт-бухгалтер, шляхом дослідження наданих йому матеріалів справи в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи встановлює обставини, що мають значення для правильного її розв'язання;

➤ **кримінологічна** функція** – полягає в тому, що судово-бухгалтерська експертиза є одним із засобів встановлення причин вчинення злочинів.

Встановлення фактичних обставин справи й всієї сукупності причин і умов, які сприяли здійсненню злочину, належать до компетенції органів, які несуть відповідальність за розгляд чи розслідування кримінальної або цивільної справи, або господарського спору. Однак, якщо причини та умови, що сприяли виникненню злочину, можна встановити лише за допомогою спеціальних знань, правоохоронні органи не можуть обійтися без проведення експертизи. Вона допомагає встановити фактичні обставини справи та причини здійснення злочину, із використанням спеціальних знань, а тому й передбачена кримінально-процесуальним законодавством як один із засобів доказування.

Судово-бухгалтерська експертиза, звичайно, не в змозі з'ясувати всі причини, що сприяли вчиненню злочину. Її основним завданням є виявленням обставин і дослідження явищ, які є предметом судово-бухгалтерської експертизи та можуть бути встановлені на основі спеціальних знань експерта-бухгалтера. Експерт, у результаті проведеного дослідження матеріалів наданої справи, може встановити обставини та причини явища, що стало причиною порушення справи. Це забезпечує з'ясування правоохоронними органами усіх обставин справи. Якщо суд, в свою чергу, прийняв цей висновок експерта-бухгалтера як джерело доказів за справою, та кваліфікував певне явище як злочинне, то, можна сказати, що експерт-бухгалтер встановив обставини та причини здійсненого злочину.

** Кримінологія – наука про злочинність, її причини, особистість злочинця та заходи запобігання злочинності

Принципи судово-бухгалтерської експертизи

Розглянемо принципи^{*}, на яких ґрунтується проведення судово-бухгалтерської експертизи, та безпосередньо робота експерта-бухгалтера.

Законом України “Про судову експертизу” визначено, що судово-експертна діяльність здійснюється на принципах законності, незалежності, об’єктивності та повноти дослідження.

Принцип законності полягає в дотриманні експертом-бухгалтером і органами суду в своїй діяльності законодавства України.

Принцип незалежності судового експерта полягає в тому, що при наданні висновку за результатами дослідження, експерт не може знаходитися в будь-якій залежності від органу або особи, що призначила експертизу, сторін та інших осіб, які зацікавлені в результатах справи. Експерт надає висновок на підставі результатів проведених досліджень відповідно до законодавства та своїх спеціальних знань. Незалежність судового експерта забезпечується:

- процесуальним порядком призначення експертизи;
- юридичною відповідальністю експерта-бухгалтера (зокрема кримінальною) за подання завідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов’язків;
- заборонаю втручатися будь-кому в проведення судово-бухгалтерської експертизи під загрозою передбаченої законом відповідальності.

Принцип повноти полягає у виявленні та вивченні за документами всіх фактів, що мають значення для експертизи. Дотримання цього принципу дозволяє на підставі всіх виявлених фактів з’ясувати причини незадовільного стану об’єкта, що досліджується.

Принцип об’єктивності передбачає, що експерт повинен дати об’єктивну оцінку досліджуваному об’єкту з документальним обґрунтуванням фактів, обов’язковим виявленням причин і зв’язків між ними.

^{*} У філософському розумінні принцип (лат. principium – основа, першооснова) – керівна ідея, основне правило поведінки. В логічному розумінні принцип є центральним поняттям, основою системи, яке представляє узагальнення та поширення положень на всі явища тієї області, з якої даний принцип був абстрагований

2.3. Класифікація судово-бухгалтерських експертиз

Залежно від часу призначення судово-бухгалтерської експертизи, кількості осіб, які проводять експертне дослідження, розрізняють різні її види. Класифікацію* судово-бухгалтерської експертизи наведено на рис. 2.4

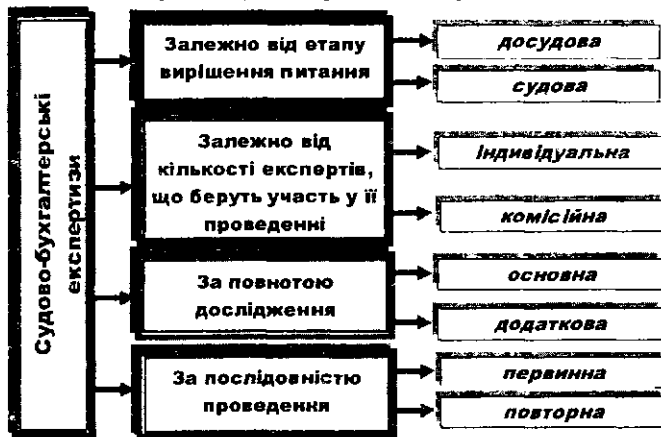


Рис. 2.4. Класифікація судово-бухгалтерських експертиз

Отже, ознаками, за якими класифікують судово-бухгалтерські експертизи є наступними.

Залежно від етапу вирішення питання судово-бухгалтерські експертизи можуть бути:

➤ **досудовими**, які призначаються органами слідства при зборі доказів за справою в досудовому порядку, тобто на стадії проведення попереднього (досудового) розслідування справи;

➤ **судовими**, що призначаються судом під час судового розгляду справи, якщо існує необхідність у спеціальних знаннях експерта-бухгалтера.

Залежно від кількості експертів, залучених для проведення експертизи, судово-бухгалтерські експертизи можуть бути:

➤ **індивідуальні** – експертизи при яких, дослідження проводиться одним експертом;

* Класифікація – це поділ множини сукупності об'єктів на певні групи. Під класифікацією судово-бухгалтерських експертиз слід розуміти їх поділ за певними ознаками, які притаманні одним видам і відсутні в інших

➤ **комісійні** – якщо в дослідженні приймають участь декілька експертів, які є фахівцями в одній галузі знань. Комісією експертів, як правило, призначає керівник експертної установи для швидкого проведення дослідження великої кількості об'єктів. Крім того, судово-бухгалтерська експертиза може бути частиною **комплексної експертизи**, коли дослідження проводяться за участю декількох експертів, які є фахівцями у різних галузях знань. Комплексна експертиза призначається не стільки при необхідності дослідження одного об'єкта, скільки для вирішення питання, дати відповідь на яке можливо, використовуючи лише різні, суміжні сфери знань і проводячи спільні дослідження.

За повнотою дослідження судово-бухгалтерська експертиза поділяється на:

➤ **основну** – експертиза, яка повністю розв'язує поставлені перед нею слідчим (судом) питання за справою, яка розслідується або знаходиться на розгляді в суді;

➤ **додаткову** – експертиза, яка призначається для з'ясування неточностей, виявлених при оцінці результатів первинної експертизи.

Додаткова експертиза призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясовується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо. Висновок визнається неповним, коли експерт дослідив не всі надані йому об'єкти або не дав вичерпних відповідей на поставлені перед ним питання. Незрозумілим вважається висновок, який нечітко викладений або має невизначений, неконкретний характер.

Отже, додаткова судово-бухгалтерська експертиза проводиться у випадках, якщо висновок експерта, який слідчий (суд) оцінює з точки зору всебічності, повноти та об'єктивності експертного дослідження, є не досить зрозумілим і повним. Додатковою також вважають експертизу, коли слідчий (суд) ставить перед експертом-бухгалтером нові питання, або обвинувачений дає пояснення, що мають суттєве значення для справи. Наприклад, після ознайомлення з висновком експерта-бухгалтера обвинувачений надав слідчому документи, не досліджені експертом-бухгалтером. У зв'язку з цим слідчий поставив перед експертом додаткове питання про те, які зміни у висновок вносить експерт у зв'язку з наданими документами, тобто, призначив додаткову експертизу.

Порядок проведення додаткової судово-бухгалтерської експертизи та складання висновку такої, як і при проведенні основної експертизи.

Проведення додаткової експертизи, як правило доручається експерту, що надав основний висновок, хоча можливе також призначення іншого експерта.

Якщо виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи, слідчий (суд) призначає **нову** експертизу, яка не є додатковою.

За послідовністю проведення судово-бухгалтерська експертиза може бути:

➤ **первинна** – це експертиза, при проведенні якої об'єкт досліджується вперше;

➤ **повторна** – призначається з ініціативи суду або за клопотанням учасників процесу, якщо є сумніви у правильності висновку експерта й вони пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю або з тим, що висновок суперечить іншим матеріалам справи. Повторно призначається експертиза за наявності істотного порушення експертом процесуальних норм, які регламентують порядок призначення та проведення експертизи. Істотними можуть визнаватися, наприклад, порушення, які призвели до обмеження прав обвинуваченого чи інших осіб, учасників справи.

Отже, повторна судово-бухгалтерська експертиза проводиться якщо:

- початковий висновок експерта-бухгалтера суперечить матеріалам справи;
- надано нові документи;
- початковий висновок складений особою, кваліфікація або ділові якості якої слідчий (суд) ставить під сумнів;
- експерт-бухгалтер порушив процесуальні права або вийшов за межі своєї компетенції;

➤ у справі є два або декілька висновків експертів, що суперечать один одному в цілому або в окремих частинах, причому суперечності носять принциповий характер і слідчий без спеціаліста не може визначити, який з них правильний. Повторна судово-бухгалтерська експертиза призначається також у випадку, коли розбіжності у висновках різних експертів викликані різницею в методиках їх дослідження.

Проведення повторної експертизи доручається тільки новому експерту. Для її проведення призначається експерт, кваліфікація якого вище кваліфікації експертів-бухгалтерів, що раніше брали участь у справі. Обсяг матеріалів, необхідних для проведення повторної експертизи, може визначитися за допомогою нового експерта.

2.4. Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи

Отже, ми з'ясували, що судово-бухгалтерська експертиза є процесом дослідження з метою встановлення фактичних обставин справи для її правильного вирішення судом і правоохоронними органами. І як будь-який процес вона складається з певних етапів: підготовчого, організаційно-методичного, дослідного, узагальнення і оцінки результатів експертизи.

Заходи, які здійснюються на кожному з етапів схематично зображено на рисунку (див. рис. 2.5).

Розглянемо детальніше кожен із наведених на рисунку етапів.

У випадку **визнання необхідності застосування спеціальних знань** для встановлення обставин справи та необхідності проведення судово-бухгалтерської експертизи слідчий або суд приймають **рішення про її призначення**.

На **підготовчому етапі**, виходячи з характеру питань, які необхідно з'ясувати правоохоронним органам, здійснюються наступні процедури:

➤ підбір експерта-бухгалтера для проведення дослідження. Підбір експерта-бухгалтера для проведення судово-бухгалтерської експертизи здійснюється виходячи зі змісту питань, які виносяться на вирішення експертизи. Експерт-бухгалтер обирається відповідно до його професійних якостей, кваліфікації, компетентності з питань, які потребують його вирішення;

➤ визначення кола питань, що потребують дослідження експерта-бухгалтера;

➤ винесення постанови про призначення експертизи. Якщо слідчий прийшов до висновку про необхідність проведення судово-бухгалтерської експертизи, він складає про це постанову. В деяких випадках експерт-бухгалтер може допомогти слідчому скласти постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи, визначити коло питань, які мають бути досліджені в процесі її проведення. Слід мати на увазі, що прийняття рішення слідчим про проведення експертизи і її призначення не здійснюються одночасно. Після прийняття рішення про проведення судово-бухгалтерської експертизи слідчий детально вивчає з точки зору достатності та повноти всі матеріали справи й збирає для експертизи додаткові дані, без

яких її проведення є неможливим. Надання додаткових матеріалів може здійснюватися і після призначення експертизи, якщо про це було заявлено клопотанням експерта-бухгалтера;

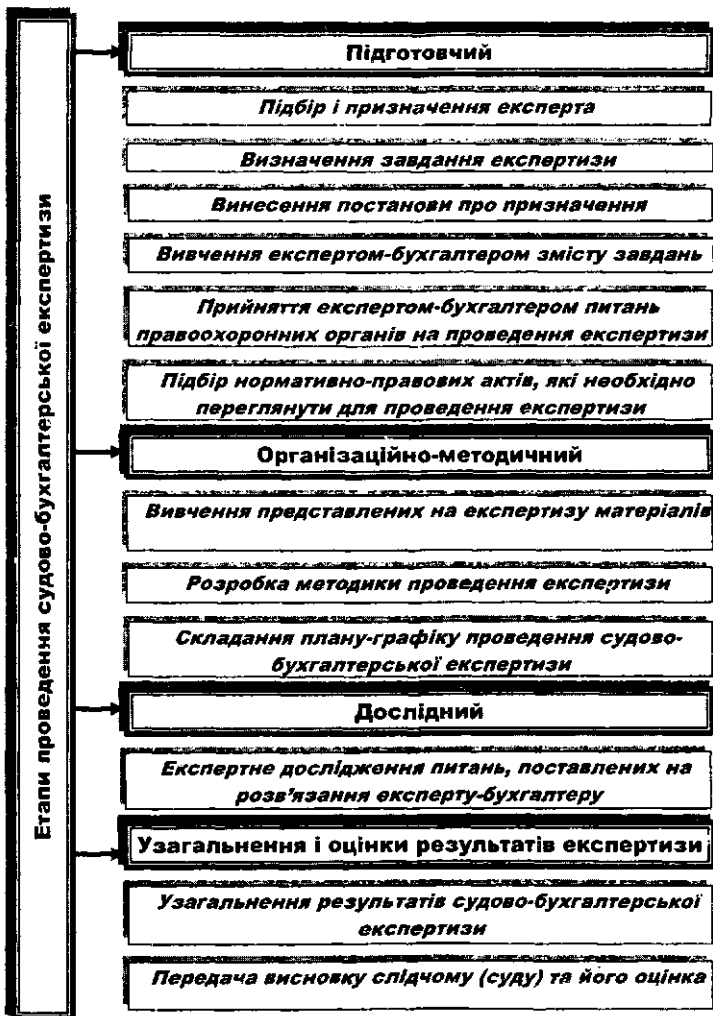


Рис. 2.5. Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи

➤ направлення експерту-бухгалтеру постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, ознайомлення експерта-бухгалтера з нею, вивчення експертом змісту поставлених перед ним питань слідчим або судом;

➤ прийняття або неприйняття експертом-бухгалтером питань правоохоронних органів для проведення судово-бухгалтерської експертизи. При цьому експерт-бухгалтер з'ясовує чи достатньо його знань для розв'язання поставлених слідчим або судом питань, чи є необхідність у залученні до проведення судово-бухгалтерської експертизи експертів інших спеціальностей. За надання згоди на проведення дослідження за конкретною справою експерт-бухгалтер вирішує також питання щодо місця проведення експертизи, зокрема, необхідності відрядження тощо;

➤ вивчивши питання, поставлені слідчим або судом, експерт-бухгалтер здійснює підбір нормативно-правових актів з досліджуваних питань, які необхідні для дослідження матеріалів справи та надання відповідей на поставлені питання.

Організаційно-методичний етап включає наступні процедури:

➤ вивчення змісту й повноти представлених на експертизу матеріалів. Це необхідно для з'ясування експертом можливості надання ним відповідей на підставі наданих матеріалів. При цьому експерт-бухгалтер ознайомлюється зі змістом справи, що розслідується. Він вивчає: документи, складені слідчим або судом в процесі розслідування, акт ревізії, податкової чи аудиторської перевірки, які передували проведенню експертизи, матеріали інвентаризації, акти, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, пояснення матеріально відповідальних осіб, про причини утворення недостач або лишків товарно-виробничих запасів та інші документи справи. Якщо експерту-бухгалтеру для дослідження не достатньо наданих матеріалів, він подає слідчому клопотання про надання йому додаткових матеріалів;

➤ розробка методики проведення експертизи. Експерт-бухгалтер визначає способи та прийоми дослідження наданих судом або правоохоронними органами матеріалів, а також порядок застосування обраних способів, що відповідає завданням експертного дослідження;

➤ складання плану-графіку проведення судово-бухгалтерської експертизи, розробка якого є необхідною для правильної організації процесу

експертного дослідження, якісного та своєчасного проведення експертизи. Розробка плану-графіку залежить від обсягу робіт і матеріалів, наданих для дослідження, та кількості експертів-бухгалтерів, яким доручено проведення судово-бухгалтерської експертизи (детальніше див. тему 5). В процесі експертного дослідження до плану-графіку можуть вноситися зміни, які зумовлюються обставинами справи.

Дослідний етап судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних дослідницьких процедур. На цьому етапі на основі наданих слідчим або судом матеріалів за допомогою обраних методів, способів і прийомів проводиться експертне дослідження для вирішення питань, поставлених перед експертом-бухгалтером судом або слідчим.

Етап узагальнення та оцінки результатів судово-бухгалтерської експертизи складається з:

➤ узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи, що передбачає групування недоліків і відхилень, які виявлено в процесі дослідження за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, систематизацію таким чином результатів дослідження і складання експертного висновку;

➤ передача висновку експерта органу або особі, які призначили експертизу, та наступна оцінка цього документу слідчим або судом. Крім того, на даному етапі може проводитися допит експерта слідчим або в суді, якщо в результаті оцінки висновку виникла необхідність його уточнення або пояснення.

Дотримання наведеної послідовності проведення експертизи є обов'язковою. Це обумовлено вимогами судового процесу та лише за таких умов висновок експерта може бути прийнято як джерело доказів або доказ слідчим або судом.

Питання для самоконтролю

1. Що є предметом судово-бухгалтерської експертизи?
2. Що розуміють під об'єктом судово-бухгалтерської експертизи?
3. На які групи поділяються об'єкти судово-бухгалтерської експертизи?
4. Які документи належать до загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи?

5. Які групи документів виділяють у складі спеціальних об'єктів дослідження експерта-бухгалтера?

6. На яких принципах проводиться судово-бухгалтерська експертиза? В чому полягає зміст кожного з них?

7. Які основні завдання та функції повинна виконувати судово-бухгалтерська експертиза?

8. За якими ознаками класифікують судово-бухгалтерські експертизи? Назвати основні види судово-бухгалтерських експертиз.

9. Для чого призначені додаткова та повторна судово-бухгалтерські експертизи? Які між ними існують відмінності?

10. З яких етапів складається проведення судово-бухгалтерської експертизи? Які заходи здійснюються на кожному з них?

Тести

1. Предметом судово-бухгалтерської експертизи є:

- а) вся господарська діяльність підприємства;
- б) зловживання власником своїми правами та обов'язками в збиток іншим власникам і державі;
- в) явища та процеси, які відображені або повинні були знайти своє відображення в бухгалтерському обліку та звітності та які стали об'єктом розслідування чи судового розгляду.

2. До об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать:

- а) всі бухгалтерські документи, з якими працює експерт-бухгалтер;
- б) документи, які зазначені в постанові про призначення експертизи та безпосередньо надані експерту-бухгалтеру слідчим або судом;
- в) система економічної інформації, відображена в різних документах, які складаються у процесі господарської діяльності підприємства.

3. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи поділяються на:

- а) основні та додаткові;
- б) загальні та спеціальні;
- в) бухгалтерські та інші.

4. Первинні документи, реєстри обліку, бухгалтерська звітність належать до:

- а) основних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи;
- б) спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи;

в) загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

5. Спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є:

а) акти ревізій та матеріали інвентаризацій;

б) протоколи допитів обвинувачених, висновки експертів інших спеціальностей;

в) дані оперативного обліку.

6. При дослідженні матеріалів справи експертом-бухгалтером може бути використана копія документу за умови, що:

а) достовірність копії завірена керівником підприємства;

б) копія є доброякісною, тобто реквізити й текст документу є зрозумілими;

в) копія надається разом з висновком експерта-криміналіста про те, що копія виготовлена з документу, який підлягає дослідженню.

7. Одним із завдань судово-бухгалтерської експертизи є:

а) проведення аналізу фінансово-господарської діяльності з метою визначення шляхів підвищення її експонентної ефективності;

б) перевірка фактичного стану майна на підприємстві;

в) визначення кола осіб, які були відповідальні за збереження матеріальних цінностей в період виникнення недостач і лишків.

8. Принципами судово-бухгалтерської експертизи є:

а) всеосяжність, незалежність судового експерта, об'єктивність, економічність;

б) повнота, законність, незалежність експерта-бухгалтера, об'єктивність;

в) раптовість, незалежність судового експерта, послідовність, об'єктивність.

9. Залежно від того, на якому етапі вирішення справи призначається судово-бухгалтерська експертиза, виділяють її наступні види:

а) досудова та судова;

б) основна та додаткова;

в) первинна та повторна.

10. Основна судово-бухгалтерська експертиза:

а) повністю вирішує поставлені перед нею питання за справою, що розслідується;

б) експертиза, при проведенні якої об'єкти досліджуються вперше;

в) призначається судом після висновку первинної експертизи, коли поставлені перед експертом-бухгалтером питання залишилися невирішеними.

11. Додаткова експертиза – це один з видів експертизи:

а) в процесі якої об'єкт досліджується вперше;

б) призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта-бухгалтера неможливо;

в) призначається за ініціативою суду або за клопотанням учасників процесу, якщо є сумніви в правильності висновку первинної експертизи, пов'язані з його необґрунтованістю.

12. У випадку виникнення необхідності проведення дослідження нових об'єктів або встановлення інших обставин справи призначається:

а) додаткова експертиза;

б) повторна експертиза;

в) нова експертиза.

13. Повторна судово-бухгалтерська експертиза призначається у випадку, коли:

а) експерт-бухгалтер порушив процесуальні норми призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи та межі своєї компетенції;

б) експерт-бухгалтер надав несповний висновок і не відповів на всі поставлені перед ним питання;

в) обвинувачений спростував висновок експерта-бухгалтера, надавши нові матеріали, відомості яких суперечать тим, що досліджені.

14. Проведення додаткової експертизи доручається:

а) експерту, який проводить первинну експертизу;

б) аудитору або ревізору;

в) іншому експерту або експертам.

15. Основними етапами проведення судово-бухгалтерської експертизи є:

а) методологічний, організаційний, технологічний, результативний;

б) організаційний, підготовчий, технологічний, результативний;

в) підготовчий, організаційно-методологічний, дослідний, узагальнення і оцінки результатів експертизи.

Практичні завдання

Завдання 2.1

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
___ (1) Судово-бухгалтерська експертиза	А. Полягає у дотриманні експертом-бухгалтером і органами, уповноваженими призначати судово-бухгалтерську експертизу норм, чинного законодавства України при здійсненні ними професійної діяльності
___ (2) Предмет судово-бухгалтерської експертизи	Б. Полягає у тому, що при наданні висновку за результатами дослідження експерт не може знаходитися у будь-якій залежності від органу або особи, що призначила експертизу, сторін справи та інших осіб, які зацікавлені в результатах справи
___ (3) Об'єкт судово-бухгалтерської експертизи	В. Явища або процеси, що відображені або повинні були знайти своє відображення в бухгалтерському обліку та звітності та які стали об'єктом розслідування чи судового розгляду
___ (4) Принцип законності	Г. Полягає у виявленні та вивченні за документами всіх фактів, які мають значення для експертизи
___ (5) Принцип незалежності судового експерта	Д. Документи, перелік яких зазначений у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження
___ (6) Принцип повноти	Е. Передбачає, що експерт повинен дати об'єктивну оцінку досліджуваному об'єкту з документальним обґрунтуванням і підтвердженням фактів, обов'язковим виявленням причин і зв'язків між ними
___ (7) Принцип об'єктивності	Є. Процесуальна дія, яка полягає у вивченні завдання слідчого або суду матеріалів справи експертом-бухгалтером у межах його спеціальних знань з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи та надання експертного висновку

Завдання 2.2

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
1	2
___ (1) Первинна судово-бухгалтерська експертиза	А. У дослідженні беруть участь декілька експертів, які є фахівцями в одній галузі знань
___ (2) Комісійна судово-бухгалтерська експертиза	Б. Дотримання правил, які регулюють питання порядку призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи, права, обов'язки та відповідальності експерта-бухгалтера та інших учасників процесу, пов'язаного з проведенням експертизи

Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

1	2
— (3) Предмет судово-бухгалтерської експертизи	В. Експертиза, яка повністю розв'язує поставлені перед нею питання у справі, що розслідується
— (4) Повторна судово-бухгалтерська експертиза	Г. Полягає в реалізації експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю
— (5) Принцип законності	Д. Експертиза, при проведенні якої об'єкт досліджується вперше
— (6) Основна судово-бухгалтерська експертиза	Е. Явища та процеси, які відображені або повинні були знайти своє відображення в бухгалтерському обліку та звітності підприємства та які стали об'єктом розслідування або судового розгляду
— (7) Об'єкт судово-бухгалтерської експертизи	Є. Призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясується, що усунути недовготу або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо
— (8) Процесуально-правова форма судово-бухгалтерської експертизи	Ж. Полягає у дотриманні судовим експертом і органами суду в своїй діяльності норм чинного законодавства України
— (9) Додаткова судово-бухгалтерська експертиза	З. Призначається, якщо сумніви у правильності експертного висновку, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю
— (10) Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи	І. Документи, перелік яких зазначений у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані у судовій (кримінальній) справі експерту-бухгалтеру для дослідження та складання експертного висновку

Завдання 2.3

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
1	2
— (1) Етап узагальнення та оцінки результатів судово-бухгалтерської експертизи	А. Це документи, перелік яких зазначений у постанові про призначення експертизи та які безпосередньо надані в судовій справі експерту-бухгалтеру для дослідження та надання експертного висновку
— (2) Додаткова судово-бухгалтерська експертиза	Б. Полягає в реалізації експертом-бухгалтером знань бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю
— (3) Принцип об'єктивності	В. Полягає в тому, що при наданні висновку за результатами дослідження експерт не може знаходитися в будь-якій залежності від органу або особи, що призначила експертизу, сторін та інших осіб, які зацікавлені у результатах справи
— (4) Дослідний етап судово-бухгалтерської експертизи	Г. Етап проведення судово-бухгалтерської експертизи, на якому відбувається безпосереднє дослідження експертом-бухгалтером об'єктів експертизи з метою формулювання висновку
— (5) Предмет судово-бухгалтерської експертизи	Д. Етап проведення судово-бухгалтерської експертизи, на якому складається план-графік проведення експертного дослідження

Тема 2. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи

1	2
— (6) Повторна судово-бухгалтерська експертиза	Е. Відбувається узагальнення експертом-бухгалтером результатів дослідження, передача висновку органам, які призначили судово-бухгалтерську експертизу
— (7) Судово-бухгалтерська експертиза	Є. Передбачає, що експерт-бухгалтер повинен дати об'єктивну оцінку досліджуваному об'єкту за допомогою документального обґрунтування фактів, з обов'язковим виявленням зв'язків між ними, їх причин і наслідків
— (8) Підготовчий етап судово-бухгалтерської експертизи	Ж. Призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясовується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо
— (9) Принцип незалежності судового експерта	З. Етап проведення судово-бухгалтерської експертизи, на якому здійснюються заходи, пов'язані із вибором бухгалтера-експерта та призначенням судово-бухгалтерської експертизи
— (10) Процесуально-правова форма судово-бухгалтерської експертизи	И. Це процесуальна дія, яка полягає у вивченні експертом-бухгалтером на завдання слідчого або суду матеріалів кримінальної або цивільної справи в межах його спеціальних знань з метою встановлення фактичних обставин справи та складання експертного висновку
— (11) Об'єкт судово-бухгалтерської експертизи	І. Документи, до яких належать постанови про призначення бухгалтерської експертизи, протоколи обшуків, протоколи допитів свідків і обвинувачених, офіційні документи підприємства, клопотання однієї зі сторін справи, що розслідується, про проведення судово-бухгалтерської експертизи, клопотання експерта-бухгалтера про надання додаткових документів для дослідження та ін.
— (12) Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи	К. Явища або процеси господарської діяльності підприємства, які відображені або повинні були знайти своє відображення в бухгалтерському обліку та звітності підприємства, та стали об'єктом розслідування чи судового розгляду
— (13) Основна судово-бухгалтерська експертиза	Л. Дотримання правил, які регулюють порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи, права, обов'язки та відповідальність експерта-бухгалтера та інших учасників процесу, пов'язаного з проведнням експертизи
— (14) Спеціальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи	М. Експертиза, яка повністю розв'язує поставлені перед нею питання у справі, що розслідується
— (15) Організаційно-методичний етап судово-бухгалтерської експертизи	Н. Призначається, якщо сумніви щодо правильності висновку експерта-бухгалтера, пов'язані з недостатньою обґрунтованістю документу чи некомпетентністю експерта

Завдання 2.4

Необхідно:

➤ визначити, що є предметом судово-бухгалтерської експертизи у наведених ситуаціях;

➤ навести можливий перелік об'єктів, необхідних експерту-бухгалтеру для дослідження.

Дані для виконання:

1. У кримінальній справі, за обвинуваченням головного бухгалтера наслідної станції "Агросвіт" у розкраданні державного майна, призначена судово-бухгалтерська експертиза. Перед експертом поставлено питання: чи правомірними є результати інвентаризації? У матеріалах справи, наданої експерту-бухгалтеру для дослідження, містилися підсумкові документи інвентаризації, у результаті проведення якої на підприємстві виявлено недостачу основних засобів на суму 153000 грн. і сировини й матеріалів – на суму 3730 грн.

2. Слідчим податкової міліції у Житомирській області порушено справу за обвинуваченням бухгалтера ТзОВ "Промінь" у недоплаті податку на прибуток до бюджету в особливо великих розмірах.

За матеріалами кримінальної справи призначено судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерта-бухгалтера поставлено питання: чи правильно визначалася база оподаткування податком на прибуток бухгалтером ТзОВ "Промінь" протягом 2003 р.

3. Працівниками Попільнянського РВВС проводиться попереднє розслідування за кримінальною справою, порушеною за фактом розкрадання касиром коштів державного підприємства "Полісянка". Підозрюється, що внаслідок зловживання службовим становищем касиром В.О. Вітриченко викрадено з каси підприємства 2300 грн. У результаті проведеної в ході слідства почеркознавчої експертизи встановлено підробку підписів працівників у платіжних відомостях, виправлення й дописки в касових документах.

Оцінивши зібрану в ході слідства інформацію, слідчий призначив судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером поставлено завдання: визначити суму збитку, понесеного підприємству розкраданням готівки.

4. Відповідно до заяви, яка надійшла до райвідділу МВС України від акціонерів ВАТ "Житомирбудсервіс", про те, що голова правління С.Л. Сокіл використовує будівельні матеріали підприємства для будівництва власного будинку, та матеріалів дослідчої перевірки порушено кримінальну справу. За

матеріалами кримінальної справи для встановлення її фактичних обставин, які потребують спеціальних знань, слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. На її вирішення поставлено питання: чи використано будматеріали, що відпускалися зі складу ВАТ Житомирбудсервіс” в третьому кварталі 2004 р. за призначенням, вказаним у видаткових документах?

5. Слідчим Ружинського РВВС порушено кримінальну справу за фактом недостачі товарів на складі ТЗОВ “Олесь”, виявленою в результаті проведеної інвентаризації. У розкраданні цінності обвинувачується комірник підприємства Ф.О. Федоренко. Проте Ф.О. Федоренко не визнав своєї вини та подав клопотання слідчому про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Клопотання обвинуваченого слідчий задовольнив. Експерту-бухгалтеру поставлено питання: чи є правильними результатами проведеної інвентаризації?

Завдання 2.5

Необхідно:

➤ згрупувати об’єкти судово-бухгалтерської експертизи за відповідними видами. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 2.1. Класифікація об’єктів судово-бухгалтерської експертизи

Об’єкти бухгалтерської експертизи	
Загальні	Спеціальні

Дані для виконання:

- | | |
|--|---|
| 1. Наказ про призначення і письмове зобов’язання (договір) про матеріальну відповідальність касира | 26. Розпорядження керівника чи розпорядження компетентного органу |
| 2. Установчі документи підприємства | 27. Посвідчення про відрядження |
| 3. Висновок експерта-технолога | 28. Позовна заява |
| 4. Технічний паспорт легкового автомобіля | 29. Виконавчий лист |
| 5. Інвентарні списки основних засобів | 30. Авансований звіт |
| 6. Договори на передачу (отримання) в оренду основних засобів | 31. Заява працівника про звільнення з роботи |

- | | |
|---|--|
| 7. Акт приймання-передачі основних засобів | 32. Договір на банківське обслуговування |
| 8. Свідоцтва на право користування майном, природними ресурсами, ліцензії | 33. Протокол про внесення об'єктів нематеріальних активів до статутного капіталу та погодження їх вартості |
| 9. Постанова про арешт майна | 34. Прибутковий касовий ордер |
| 10. Акт податкової перевірки | 35. Видатковий касовий ордер |
| 11. Опис інвентарних карток основних засобів | 36. Платіжна відомість |
| 12. Акт взаємозвірки розрахунків | 37. Товарний чек |
| 13. Акти введення в експлуатацію основних засобів | 38. Платіжне доручення |
| 14. Порівняльна відомість інвентаризації основних засобів | 39. Вимога-доручення |
| 15. Наряд-замовлення на ремонт основних засобів | 40. Чек на отримання готівки та його корінець |
| 16. Розрахунки бухгалтерії амортизаційних відрахувань | 41. Регістри з обліку операцій з нематеріальними активами |
| 17. Меморіальний ордер банку | 42. Виписки з акредитивного рахунку |
| 18. Висновок експерта-криміналіста | 43. Авізо |
| 19. Розрахунки розподілу загальновиробничих витрат | 44. Ухвала суду про призначення почеркознавчої експертизи |
| 20. Відомість зведеного обліку витрат на виробництво | 45. Договір купівлі-продажу матеріалів, додатки до нього |
| 21. Накладні | 46. Головна книга |
| 22. Журнали та відомості | 47. Розрахунки бухгалтерії розподілу витрат майбутніх періодів |
| 23. Договір купівлі-продажу вантажного автомобіля | 48. Акти (відомості) з інвентаризації незавершеного виробництва |
| 24. Книга реєстрації цінних паперів | 49. Рахунки-фактури |
| 25. Акт ревізії | 50. Кошторис підприємства |

Завдання 2.6

Необхідно:

➤ визначити, які з наведених завдань належать до завдань судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

1. Консультування суб'єктів підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та удосконалення методів управління.
2. Перевірка та підтвердження за даними документів розміру недостач або лишків товарно-виробничих запасів і грошових коштів, визначення періоду й місця їх виникнення.
3. Перевірка дотримання правил і умов зберігання майна на підприємстві.
4. Встановлення документальної обгрунтованості вимог позивача та заперечень відповідача в частині, що стосується вартості позову.
5. Розробка заходів із усунення виявлених під час дослідження недоліків і зловживань.
6. Встановлення винних осіб у виявлених порушеннях і визначення міри їх покарання.
7. Визначення суми матеріального збитку, завданого вчиненими правопорушеннями та злочинами (розкраданнями).
8. Надання інформації зовнішнім користувачам про реальне фінансове становище підприємства.
9. Надання об'єктивного висновку щодо достовірності фінансової звітності.
10. Встановлення відповідності вимогам чинних нормативних актів відображення здійснених господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Завдання 2.7

Необхідно:

➤ визначити, які з наведених принципів належать до принципів судово-бухгалтерської експертизи та пояснити їх значення.

Дані для виконання:

- | | |
|--|-----------------------------|
| 1. Принцип науковості. | 6. Принцип обачності. |
| 2. Принцип повноти. | 7. Принцип суттєвості. |
| 3. Принцип законності. | 8. Принцип професіоналізму. |
| 4. Принцип економічності. | 9. Принцип раціональності. |
| 5. Принцип незалежності експерта-бухгалтера. | 10. Принцип об'єктивності. |

Завдання 2.8

Необхідно:

➤ встановити правильність віднесення наведених ознак до додаткової та повторної судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Таблиця 2.2. Ознаки додаткової та повторної судово-бухгалтерської експертизи

<i>Додаткова судово-бухгалтерська експертиза</i>	<i>Повторна судово-бухгалтерська експертиза</i>
1. Призначається у випадку, коли висновок попередньої експертизи визнається нечітким	1. Призначається як з ініціативи суду (слідчого), так і за клопотанням інших учасників процесу
2. Висновок попередньої експертизи суперечить документам і матеріалам справи	2. Обвинувачений спростував висновок експерта-бухгалтера, надавши додаткові документи
3. Призначається у разі суперечок, які викликані різними методиками проведення дослідження різних експертів	3. Обвинуваченим надано пояснення, що мають суттєве значення для вирішення справи та впливають на висновки експерта-бухгалтера
4. Обвинувачений надав для дослідження ще не досліджені документи, тому слідчий й поставив перед експертом-бухгалтером додаткове питання про те, як зміняться висновок експерта у зв'язку з наданими документами	4. Під час проведення попереднього експертного дослідження порушено процесуальні норми, що регламентують порядок призначення і проведення експертизи
5. Проведення даного виду експертизи доручається експерту, який проводив попередню	5. Призначається у випадку, коли висновок попередньої експертизи вважається неповним
6. Призначається, коли необхідно провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи	6. Призначається за наявності двох висновків експертів-бухгалтерів за однією справою, що суперечать один одному
7. Призначається, коли слідчий або суд ставить перед експертом-бухгалтером нові питання	7. Обсяг і зміст матеріалів може визначатися за участю експерта-бухгалтера, призначеного для проведення дослідження з метою розв'язання суперечностей
8. Призначається, коли слідчий або суд ставить під сумнів компетенцію чи кваліфікацію експерта-бухгалтера, який проводив попередню експертизу	8. Може призначатися лише за рішенням суду або правоохоронних органів
9. Призначається, коли відсутня можливість з'ясувати чи усунути неповногу або неясність висновків за допомогою допиту експерта-бухгалтера	9. Обмежується питаннями про правильність методики дослідження, що застосовувалася під час проведення попередньої експертизи
10. Проведення доручається іншому експерту	10. Початковий висновок складений особою, кваліфікацію якої слідчий (суд) ставить під сумнів

Завдання 2.9

Необхідно:

➤ визначити вид судово-бухгалтерської експертизи, призначеної судом за порушеною кримінальною чи цивільною справою, у кожному з наведених випадків виходячи з таких класифікаційних ознак:

- 1) залежно від кількості експертів, залучених для проведення експертизи;
- 2) за послідовністю проведення експертизи.

Дані для виконання:

1. Проти керівництва ТзОВ “Сокіл” порушено кримінальну справу за обвинуваченням у несвочасності та неповноті сплати податків до бюджету. Оцінивши зміст зібраних матеріалів за справою, що розслідується, слідчий прийняв рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Експертизу доручено провести експерту-бухгалтеру Г.К. Гаврилюку.

2. За матеріалами справи, що розглядається у суді, за обвинуваченням ІПІ Ч.В.Чабакова у недоплаті податків до бюджету, призначена судово-бухгалтерська експертиза. У результаті ознайомлення з висновком експерта-бухгалтера слідчий встановив, що експерт-бухгалтер дослідив не всі поставлені перед ним питання. У зв'язку з цим слідчий призначив судово-бухгалтерську експертизу повторно.

3. Під час проведення повторного розслідування за справою, порушеною за обвинуваченням головного бухгалтера ТзОВ “Світанок” В.К. Коновалова у необгрунтованому використанні підзвітних сум, призначена судово-бухгалтерська експертиза. Для проведення експертизи залучено експерта-бухгалтера С.В. Сидорова та експерта-почеркознавця К.О. Коротченко.

4. Після ознайомлення з висновком експерта-бухгалтера І.О. Іщенко за розслідуваною кримінальною справою № 3137-Р, обвинувачений у крадіжці державного майна бухгалтер насінневої інспекції С.К. Сторожук надав слідчому документи, що ще не були досліджені експертом-бухгалтером. У зв'язку з цим слідчий поставив перед експертом-бухгалтером додаткові питання, пов'язані із дослідженням наданих обвинуваченою особою документів.

5. За кримінальною справою, порушеною проти керівника ВАТ “Меблевий комбінат” щодо невиконання та затримки у виплаті заробітної плати працівникам комбінату, слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. У зв'язку з наданням для дослідження 15 томів кримінальної справи до проведення судово-бухгалтерської експертизи залучено трьох експертів-бухгалтерів Київського НДІСЕ: Т.В. Тихонова, Р.К. Рептука, К.В. Копитова.

Завдання 2.10

Необхідно:

➤ визначити, на якому з етапів судово-бухгалтерської експертизи проводяться наведені заходи;

➤ визначити послідовність проведення заходів на кожному із етапів.

Відповідь оформити у вигляді таблиці ?.

Таблиця 2.3. Заходи, що здійснюються під час проведення судово-бухгалтерської експертизи

<i>Підготовчий етап</i>	<i>Організаційно-методичний етап</i>	<i>Дослідний етап</i>	<i>Етап узагальнення і оцінки результатів експертизи</i>

Дані для виконання:

1. Оцінка достатності документів для проведення судово-бухгалтерської експертизи.
2. Прийняття рішення про проведення судово-бухгалтерської експертизи.
3. Визначення необхідності проведення судово-бухгалтерської експертизи.
4. Підбір нормативно-правових актів, необхідних для проведення судово-бухгалтерської експертизи.
5. Винесення постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
6. Вибір експерта-бухгалтера для проведення експертного дослідження за кримінальною чи цивільною справою.
7. Видача завдання експерту-бухгалтеру для проведення дослідження.
8. Ознайомлення обвинуваченого та його захисника з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
9. Попередження експерта-бухгалтера про кримінальну відповідальність.
10. Надання експерту-бухгалтеру документів для дослідження.
11. Розробка методики проведення судово-бухгалтерської експертизи.
12. Вивчення експертом змісту завдань, винесених на судово-бухгалтерську експертизу.
13. З'ясування експертом-бухгалтером можливості дати відповіді на поставлені перед ним питання.
14. Вивчення наданих експерту-бухгалтеру документів за змістом і повнотою.
15. Ознайомлення експерта-бухгалтера з матеріалами наданої йому кримінальної або цивільної справи.
16. Оформлення експертом-бухгалтером клопотання про надання йому додаткових матеріалів для дослідження.
17. Присутність експерта-бухгалтера при допиті свідків та обвинувачених.
18. Надання пояснень експертом-бухгалтером положень наданого ним висновку.
19. Складання плану-графіку проведення судово-бухгалтерської експертизи.
20. Подання експертом-бухгалтером до органу або особи, що призначили судово-бухгалтерську експертизу, документів про неможливість проведення ним дослідження.



Розділ 2. Організація судово- бухгалтерської експертизи

*Эксперт даст все нужные
вам ответы, если получит
нужные ему вопросы*

NN



**Тема 3. Правове регулювання
судово-бухгалтерської
експертизи**



**Тема 4. Суб'єкти судово-
бухгалтерської
експертизи**



**Тема 5. Порядок призначення
судово-бухгалтерської
експертизи**



Тема 3. Правове регулювання судово-експертної діяльності

У темі розглядаються наступні питання:

3.1. Правове регулювання та його роль при проведенні судово-бухгалтерської експертизи

3.2. Законодавче регулювання експертної діяльності в Україні

3.3. Нормативне регулювання процесу господарювання і ведення бухгалтерського обліку

3.1. Правове регулювання та його роль при проведенні судово-бухгалтерської експертизи

Втручання держави в суспільні, економічні та політичні відносини шляхом здійснення на них специфічного впливу, за допомогою визначеного комплексу заходів, є об'єктивно необхідним процесом. Одним із методів такого впливу було й залишається правове регулювання, яке здійснюється за допомогою права як специфічного регулятивного механізму.

Правові методи регулювання передбачають прийняття законів і підзаконних актів, а також формування механізму реалізації та контролю за їх дотриманням.

Правове регулювання – це владний вплив на суспільні відносини, що здійснюється державою за допомогою системи правових засобів (юридичних норм, правовідносин) з метою їх упорядкування, закріплення, охорони та розвитку відповідно до економічних вимог і суспільних потреб.

Правове регулювання суспільних, економічних і політичних відносин здійснюється з метою надання певного спрямування господарським процесам, їх належної організації, впорядкування відносин у різних сферах

суспільного життя та виявлення суперечностей між інтересами господарюючих суб'єктів.

Засоби юридичного впливу на суспільні відносини, що закріплені в юридичних нормах, називаються **способами правового регулювання**. Вони полягають у наданні дозволу, накладанні обов'язку щодо проведення певної діяльності чи в недопущенні певних дій осіб. Розрізняють наступні способи правового регулювання:

- **позитивне зобов'язання** – зобов'язання осіб до активної поведінки;
- **дозвіл** – надання особам права на активні дії;
- **заборона** – зобов'язання осіб утримуватися від здійснення дій певного виду.

У процесі призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи застосовується **спеціально дозволений спосіб правового регулювання** (тобто дозволено лише те, що прямо визначено в нормативно-правових актах). Використання самого способу пов'язано з чітким визначенням законодавством прав і обов'язків слідчого або суду та експерта-бухгалтера у процесі організації та проведення судово-бухгалтерської експертизи. Правове регулювання порядку призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи є **централізованим**. Це зумовлено тим, що суб'єктом регулювання виступають центральні органи державної влади в особі Верховної Ради України, Міністерства юстиції України тощо. Одночасно це регулювання можна визначити **загальним**, що передбачає його поширення на всі суспільні та економічні відносини.

Основу правового регулювання становить **законодавство** – сукупність загальнообов'язкових правових актів, які приймаються органами державної влади у встановленій формі та з дотриманням певних процедур.

Органи державної влади можуть видавати правові акти нормативного та ненормативного характеру. Останні не містять загальних правил поведінки та є разовими актами, які регулюють відносини в окремих випадках. До **ненормативних** правових актів належать індивідуальні правові акти (наприклад, вирок суду, наказ про преміювання працівника, постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи) та ненормативні акти загального характеру (наприклад, рішення органу влади про амністію тощо). Якщо індивідуально-правові акти стосуються певних осіб і мають разове

значення, то ненормативні правові акти загального характеру призначені для виконання багатьма суб'єктами, хоча ці документи і призначені для одноразового використання.

Ненормативні правові акти не є джерелами права, саме тому особливу увагу при розгляді питання нормативного регулювання судово-бухгалтерської експертизи слід приділяти нормативно-правовим актам.

Нормативно-правовий акт – офіційний юридичний документ уповноваженого органу державної влади, в якому закріплено формально визначене, загальнообов'язкове правило поведінки, що контролюється нею з метою виявлення порушень і покарання за їх скоєння. Нормативно-правові акти є основним джерелом права в Україні. Характерними рисами нормативно-правових актів є те, що вони:

- відображають волю уповноваженого суб'єкта права;
- мають документально закріплену (суворо встановлену) форму;
- мають владний характер;
- закріплюють правила поведінки суб'єктів;
- є обов'язковими до виконання, що забезпечується силою примусу, заохочення, переконання.

Сукупність упорядкованих певним чином нормативно-правових актів окремо взятої держави становить її **систему законодавства**.

Експертне



Слід розрізняти систему законодавства та систему права. Система права – це внутрішня структура права, яка складається із норм, інститутів і галузей права. Система права крім нормативно-правових актів, включає й інші джерела права (правові звичаї, нормативні договори, юридичні прецеденти). При цьому правовий звичай – стихійно сформоване стійке правило поведінки, санкціоноване державою (дипломатичний звичай); юридичний прецедент – рішення за конкретною справою, якому надано нормативної сили та яке є зразком для вирішення аналогічних справ у подальшому; нормативний договір – угода між двома та більше суб'єктами права, яка містить обов'язкові для них розпорядження.

Система законодавства має певну структуру, тобто внутрішню організацію розташованих у певному порядку нормативно-правових актів, яка виражається у їх єдності та узгодженості, а також у розподілі за галузями, інститутами та іншими групами законодавства.

Структура системи законодавства може бути двох видів:

➤ **вертикальна (ієрархічна)** – нормативно-правові акти розташовані в певному ієрархічному порядку залежно від їх юридичної сили;

➤ **горизонтальна (галузева)** – нормативно-правові акти розподіляються за предметом правового регулювання, пов'язаним з конкретними суспільними відносинами (наприклад, адміністративне, цивільне, цивільно-процесуальне, сімейне, трудове, кримінальне, кримінально-процесуальне законодавство).

За вертикальною структурою нормативно-правові акти знаходяться між собою в ієрархічній підпорядкованості, яка і визначає їх юридичну силу. Юридична сила вказує на місце нормативно-правового акту в ієрархічній структурі, його значення та роль органу, який прийняв цей документ, і залежить від конституційних повноважень і компетенції відповідного органу.

Ієрархія нормативних актів України за юридичною силою розглянута на рисунку 3.1.

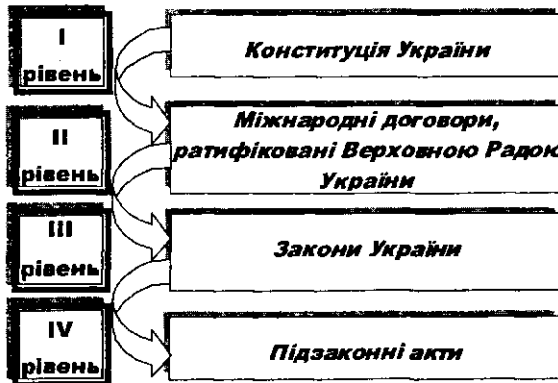


Рис. 3.1. Ієрархія нормативних актів в Україні

За юридичною силою нормативно-правові акти поділяють на закони (вони мають вищу юридичну силу) та підзаконні акти (видаються на підставі положень законів, відповідно до вимог законів і для забезпечення їх виконання).

Розглянемо сутність кожного з них детальніше.

Закон – це нормативно-правовий акт вищого представницького органу державної влади (парламенту) або народу, який приймається в особливому

порядку, регулює найважливіші суспільні відносини, виражає волю, інтереси більшості, має вищу юридичну силу щодо інших нормативно-правових актів, є обов'язковим до виконання та охороняється державною владою.

За своєю **юридичною силою закони** також поділяються на певні види: конституція, конституційні закони, органічні закони, кодекси та звичайні (поточні) закони.

Законом, який має найвищу юридичну силу в державі є **Конституція**. Це основний закон, в якому закріплені найважливіші положення, що регулюють суспільні, економічні та політичні відносини у сфері організації і функціонуванні органів державної влади, державного устрою та правового статусу людини й громадянина. Конституція є базою для прийняття поточного законодавства, оскільки всі законодавчі акти видаються на її основі та відповідно до її положень.

Щодо судово-бухгалтерської експертизи, то і для цього виду практичної діяльності Конституція України є основним нормативно-правовим документом, що регламентує правоохоронну та судочинну діяльність і її зв'язок із судовими експертизами. Так, Конституція України передбачає, що:

➤ “В Україні визнається і діє принцип верховенства права... Норми Конституції України є нормами прямої дії. Звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини та громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується” (ст. 8);

➤ “Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством...” (ст. 19);

➤ “Кожна людина має право на свободу та особисту недоторканість. Ніхто не може бути заарештований або утримуватися під вартою інакше як за вмотивованим рішенням суду і тільки на підставах та в порядку, встановлених законом... Кожному заарештованому чи затриманому має бути повідомлено про мотиви арешту чи затримання, роз'яснено його права та надано можливість з моменту затримання захищати себе особисто та користуватися правовою допомогою захисника. Кожний затриманий має право в будь-який час оскаржити в суді своє затримання...” (ст. 29);

➤ “Права і свободи людини і громадянина захищаються судом. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування,

посадових і службових осіб... Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань” (ст. 55);

➤ “Кожен має право на правову допомогу... кожен є вільним у виборі захисника своїх прав. Для забезпечення права на захист від обвинувачення та надання правової допомоги при вирішенні справ у судах та інших державних органах в Україні діє адвокатура” (ст. 59);

➤ “Ніхто не зобов’язаний виконувати явно злочинні розпорядження чи накази. За видання і виконання явно злочинного розпорядження чи наказу настає юридична відповідальність” (ст. 60);

➤ “Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер” (ст. 61);

➤ “Особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду... Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь...” (ст. 62);

Експертне



Бюро

У Додатку V до Конституції США було введено нову норму: так званий “ду просес” (due process), тобто відповідна процесуальна дія згідно із законом. Отже, за цією нормою органи правопорядку та безпеки були зобов’язані дотримуватися певних, визначених законом, процесуальних норм відносно до особи, яку підозрювали у скоєнні злочину. Інакше суд міг би відкинути обвинувачення, керуючись тим, що докази, представлені на судовому процесі, були зібрані незаконним шляхом. Наприклад, якщо міліціонер зупиняє авто та наказує водієві відкрити багажник, в якому міліціонер знаходить наркотики, суддя може відмовити у присудженні до матеріалів справи такий “речовий доказ”, керуючись тим, що його отримано незаконним шляхом всупереч принципу “ду просес”.

➤ “Особа не несе відповідальності за відмову давати показання або пояснення щодо себе, членів сім’ї чи близьких родичів, коло яких визначається законом. Підозрюваний, обвинувачений або підсудний має

* Роман Зварич. Наш Основний закон. Демократичні зошити. Випуск 5. – ДЕМОЗ.

право на захист. Засуджений користується всіма правами людини і громадянина, за винятком обмежень, які визнані законом і встановлені вироком суду” (ст. 63).

Необхідно ще раз звернути увагу на ст. 62 Конституції України, в якій закладено так званий принцип “презумпції невинності”, що є фундаментальною засадою кримінального судочинства в правовій державі. Ця норма Конституції підкреслена також в п. 3 ст. 129 “... Основними засадами судочинства є: ... забезпечення доведеності вини...”, в якій визначено основні засади, на основі яких здійснюється правосуддя в Україні. Важливість і необхідність зазначеного принципу для судово-бухгалтерської експертизи пов’язана з одним із завдань, які вона виконує в процесі судочинства, а саме доведення невинності господарюючих суб’єктів у суді або ж відведення у суді обвинувачення від невинної особи чи доведення відсутності її вини.

Експертня



біуро

Ст. 62 та інші статті Конституції України застосовують принцип так званий “*габеас корпус*” із англійського значення права. У 1679 р. англійський Парламент прийняв так званий “*габеас корпус акт*” (його повна назва – “*Акт про краще забезпечення свободи підданого і про запобігання ув’язненню за морями*”). Цей закон мав на меті обмежити владу короля (на той час Чарльз II). Суть цього закону полягала в тому, що особа, яка була неправомірно позбавлена волі, могла звернутися до суду з вимогою видачі “*габеас корпус*” (з латинської – “*мати особу*”). У такому випадку відповідні органи повинні були доставити затриманого до суду та пояснити мотиви затримання. Суд тоді мав винести рішення: або звільнити затриманого, або заарештувати, або відпустити під заставу. Тим більше, що звільнений не міг бути вдруге заарештований за тим самим обвинуваченням.

Доповнення, зміни та уточнення до тексту Конституції вносяться **конституційними законами**. Як і Конституція, ці закони приймаються в особливому, ускладненому, порівняно з іншими законами, порядку, а тому мають вищу, ніж інші закони, юридичну силу.

Органічні закони – закони, необхідність існування яких прямо обумовлена Конституцією. Наприклад, в частині 3 ст. 88 Конституції України вказується на обов’язковість прийняття закону про регламент Верховної Ради України. Зазначений нормативний акт і буде органічним законом.

* Роман Зварич. Наш Основний закон. Демократичні зошити. Випуск 5. – ДЕМОЗ.

Кодекси – це збірники законів, у яких систематизуються правові норми, що регламентують певну сферу суспільних відносин. Кодекси, як правило, виступають основою певної галузі законодавства, наприклад, Цивільний кодекс є основою цивільного законодавства, Кримінальний кодекс – кримінального тощо.

Оскільки, судово-бухгалтерська експертиза – процесуальна дія, яка є частиною судочинства та керується нормами цивільного, кримінального та господарського законодавства, призначається для врегулювання суспільних і економічних відносин, то закономірним є регулювання порядку її призначення та проведення кодексами, зокрема, Цивільно-процесуальним, Кримінально-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України.

Звичайні (поточні) закони – це всі інші закони, що приймаються парламентом у межах його компетенції.

Слід зазначити, що органічні закони, кодекси та звичайні закони мають однакову юридичну силу, яка менша від юридичної сили Конституції і конституційних законів.

Разом з тим, органічні закони, кодекси та звичайні закони мають більшу юридичну силу, ніж **підзаконні акти**. Останні є нормативно-правовими актами, виданими уповноваженими на те державними органами на основі та відповідно до законів з метою їх конкретизації та виконання. Підзаконні нормативно-правові акти не можуть виходити за межі законодавчого регулювання, їх норми мають вторинний, порівняно з законами характер. Оскільки підзаконні акти мають меншу юридичну силу, ніж будь-який закон, то вони не можуть суперечити закону. В іншому випадку підзаконні акти визнаються недійсними та з моменту приймання підлягають скасуванняю.

Підзаконні акти поділяються на:

➤ **внутрішньовідомчі:**

- укази та розпорядження Президента України;
- декрети, постанови, розпорядження Кабінету Міністрів України;
- накази, інструкції, постанови центральних органів виконавчої влади, міністерств, відомств;
- розпорядження голів державних, обласних і місцевих адміністрацій, адміністрацій м. Києва та м. Севастополя;
- рішення органів місцевого самоврядування;
- рішення та розпорядження місцевих виконавчих органів.

➤ **внутрішньогосподарські**, тобто ті, що діють у конкретного господарюючого суб'єкта; накази та розпорядження керівників об'єднань, керівників підприємств.

Судово-бухгалтерська експертиза – це процесуальна дія, що ґрунтується на знанні нормативних документів і суворому дотриманні їх вимог. Тому закономірно, що діяльність експерта-бухгалтера регулюється певними законодавчими актами та передбачає знання тих, які містять певні вимоги щодо об'єктів дослідження експерта-бухгалтера. Тобто, у своїй діяльності експерт-бухгалтер керується положеннями документів, які можна об'єднати у наступні групи:

➤ нормативними актами, що регулюють експертну діяльність, тобто порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи, визначаючи її процесуальний характер і статус експерта-бухгалтера як процесуальної особи;

➤ нормативними актами, що регулюють господарську діяльність, оскільки судово-бухгалтерська експертиза є економічною за змістом, тобто вивчає в межах питань, поставлених слідчим чи судом окремі аспекти господарської діяльності підприємства, що стали причиною порушення кримінальної чи цивільної справи;

➤ нормативними актами, які встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку. Їх знання необхідне для експерта-бухгалтера, оскільки пов'язані з його спеціалізацією та об'єкти судово-бухгалтерської експертизи також досліджуватимуться ним щодо відповідності положенням цих правил.

Лише при дотриманні експертом-бухгалтером норм і положень процесуального та господарського законодавства, а також при правильному застосуванні ним спеціальних знань з бухгалтерського обліку, результати судово-бухгалтерської експертизи можуть бути визнані доброякісними та мати доказову силу в судовому чи кримінальному процесах, а сама судово-бухгалтерська експертиза буде відповідати своєму призначенню.

3.2. Законодавче регулювання експертної діяльності в Україні

Діяльність експерта-бухгалтера регулюється кількома групами нормативних документів. Визначити найважливішу серед них складно, оскільки положення нормативних документів кожної з груп є однаково необхідними у процесі судово-бухгалтерської експертизи. Тим більше, вони пов'язані таким чином, що описані вище групи нормативних актів взаємовизначають і доповнюють один одного. Проте, можна говорити про черговість дії норм зазначених документів.

Експерт-бухгалтер є процесуальною особою, тобто має певний процесуальний статус, який визначає його права та обов'язки. Тому при здійсненні діяльності йому необхідно керуватися, насамперед, нормативно-правовими актами, що регулюють порядок проведення експертної діяльності. Це пов'язано з тим, що висновок експерта матиме доказову силу лише тоді, коли експертиза проведена з дотриманням процесуального законодавства. Останнє передбачає призначення судово-бухгалтерської експертизи постановою слідчого або ухвалою суду, оформленою відповідним чином, і експерт попереджений про кримінальну відповідальність відповідно до Кримінального кодексу України за надання завідомо неправдивого висновку або відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків.

Основним нормативно-правовим документом, що регламентує експертну діяльність є Закон України **“Про судову експертизу”**, який визначає правові, організаційні та фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою. Положення даного документу поширюються на всі існуючі в Україні види судових експертиз, у тому числі й на судово-бухгалтерську. Даний Закон визначає права, обов'язки та відповідальність судових експертів, порядок їх атестації, питання оплати праці та соціального захисту судових експертів, а також питання міжнародного співробітництва у галузі судової експертизи. Характеристика основних положень Закону України “Про судову експертизу” наведена на рис. 3.2.

Закон України "Про судову експертизу"

Загальні положення

- поняття судової експертизи
- законодавство України про судову експертизу
- принципи судово-експертної діяльності
- гарантії незалежності судового експерта та правильності його висновку
- максимальне збереження об'єктів дослідження
- забезпечення умов праці судового експерта за місцем знаходження об'єктів дослідження
- організація судово-експертної діяльності

Повноваження судового експерта

- особи, які можуть бути судовими експертами
- особи, які не можуть бути судовими експертами
- обов'язки судового експерта
- права судового експерта
- відповідальність судового експерта

Фінансове та організаційне забезпечення діяльності державних спеціалізованих установ і відомчих служб

- фінансування
- атестація судового експерта
- експертно-кваліфікаційні комісії
- оплата праці та соціальний захист судових експертів
- охорона спеціалізованих установ і відомчих служб, що проводять судові експертизи
- інформаційне забезпечення

Міжнародне співробітництво в галузі судової експертизи

- проведення судової експертизи за дорученням відповідного органу чи особи іншої держави
- залучення фахівців з інших держав для спільного проведення судових експертиз
- міжнародне наукове співробітництво

Рис. 3.2. Положення Закону України "Про судову експертизу"

Правовою основою порядку проведення судово-бухгалтерської експертизи за кримінальними, цивільними справами чи господарськими справами є процесуальне законодавство.

У кримінальному праві воно представлено **Кримінально-процесуальним кодексом**, який регулює порядок порушення, розслідування, розгляду та вирішення кримінальних справ і залучення до цього процесу експерта-бухгалтера за необхідності його спеціальних знань. У Кримінально-процесуальному кодексі закріплені порядок призначення і проведення експертизи, а також права та обов'язки експерта, права обвинуваченого в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи при розслідуванні кримінальних справ. За допомогою процесуального законодавства досягається отримання нового джерела доказів.

Для врегулювання цивільних спорів, які виникають з приводу майнових і особистих немайнових відносин, основою яких є рівність сторін-учасниць, призначений **Цивільно-процесуальний кодекс України**. В галузі судово-бухгалтерської експертизи він регулює права та обов'язки експерта як учасника цивільно-процесуальних правовідносин, та порядок складання експертних висновків.

Господарсько-процесуальний кодекс України призначений для регулювання процесів вирішення спорів, які виникають між суб'єктами господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності. Ці суперечки можуть бути пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань господарюючими суб'єктами, неповнотою розрахунків юридичних осіб з бюджетом, фондами соціального та пенсійного страхування тощо. Господарсько-процесуальний кодекс України регулює участь судового експерта в процесі вирішення господарських спорів, водночас порядок призначення і проведення судової експертизи в зазначеному процесі, складання експертного висновку за певною справою з метою надання його до господарського суду та визначення розміру плати за проведення судової експертизи.

Особливе значення розглянутих вище кодексів полягає в тому, що саме вони передбачають умови, за дотримання яких забезпечується доказове значення висновку судового експерта за справою, що розслідується або розглядається в суді.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

Порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи регулюється також низкою внутрішньовідомчих підзаконних актів, які затверджуються державними органами влади, уповноваженими здійснювати регулювання експертної діяльності в Україні. Детальніше їх характеристика наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. Характеристика підзаконних актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз

№ з/п	Назва нормативно-правового акту	Характеристика
1	Наказ Міністерства юстиції України "Щодо положення про кваліфікаційні класи судових експертів"	Регулює порядок проведення атестації судових експертів і присвоєння кваліфікаційних класів працівникам управління, спеціалістам науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України
2	Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян"	Регулює порядок створення і ведення Міністерством юстиції України Державного реєстру атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян
3	Наказ Міністерства юстиції України "Про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів"	Визначає функції, склад, порядок створення і діяльності експертно-кваліфікаційних комісій, порядок проведення атестації судових експертів, порядок розгляду справ про дисциплінарну відповідальність судових експертів
4	Наказ Міністерства юстиції України "Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертів"	Містить науково-практичні рекомендації з питань підготовки та проведення судових експертиз і визначає порядок призначення судової експертизи у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, обов'язки, права та відповідальність судового експерта, оформлення матеріалів для проведення експертизи, організацію проведення експертиз і оформлення їх результатів, завдання кожної з видів експертиз
5	Постанова Верховного Суду України "Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах"	Розглянуто питання призначення і проведення експертиз, що виникають у практиці судів, а саме дії суду під час проведення експертизи, способи проведення експертизи, порядок оплати праці експертів
6	Роз'яснення Вишого господарського суду України "Про деякі питання практики призначення судової експертизи"	Визначає акти законодавства, якими слід керуватися при вирішенні питань призначення судової експертизи в арбітражному процесі, регулює окремі питання призначення судової експертизи, визначає суб'єктів судово-експертної діяльності, їх права та відповідальність, випадки призначення додаткової та повторної експертизи

Порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи визначено в Інструкції про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз у Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР, затверджений Міністерством юстиції Української РСР 30 грудня 1974 року. Інструкція визначає загальні положення щодо судово-бухгалтерських експертиз, обов'язки, права та відповідальність експерта-бухгалтера, порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи, порядок складання висновку експерта-бухгалтера. Оскільки зазначена інструкція була прийнята ще до набрання чинності Конституцією та Законом України "Про судову експертизу", її норми необхідно застосовувати лише в частині, що не суперечить цим документам.

Отже, зазначені документи регулюють діяльність експерта-бухгалтера як процесуальної особи. Але слід зазначити, що будь-яка експертиза призначається тоді, коли існує необхідність у спеціальних знаннях у певній сфері діяльності, а в нашому випадку – в знаннях з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю. Особливість цих знань полягає в тому, як вони стосуються юридичної сторони справи, що розслідується або розглядається в суді. Розглянуті вище нормативно-правові документи не здійснюють регулювання діяльності у сфері відносин, для яких необхідні спеціальні знання експерта-бухгалтера. Вони лише визначають взаємодію суб'єктів під час певного процесу, тобто визначають процесуальну сторону діяльності експерта-бухгалтера. Саме тому в подальшому розглядаються нормативно-правові акти, що регулюють питання ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку, що є специфічною сферою знань експерта-бухгалтера.

3.3. Нормативне регулювання процесу господарювання і ведення бухгалтерського обліку

Будь-які відносини, що виникають між фізичними особами, між фізичними та юридичними особами, суб'єктами господарювання в нашій країні потребують зовнішніх (таких, що виходять за межі зазначених відносин) важелів регулювання.

Регулювання відносин між різними суб'єктами певного виду суспільних відносин здійснюється відповідними правовими нормами. Сукупність

правових норм, призначених регулювати певний вид відносин у суспільстві, має назву **галузь права**.

Експерт-бухгалтер повинен бути обізнаний з чинними нормативними актами різних галузей права країни, в якій він працює. Це необхідно для того, щоб знати, до яких нормативних документів потрібно звернутися з метою вирішення поставлених перед ним питань*.

Крім чіткого знання положень законів, які регулюють участь експерта-бухгалтера в процесі розслідування (розгляду) справ, він також повинен знати зміст нормативних документів, якими регламентуються відносини між учасниками відносин у сфері господарювання. Цього вимагає спеціалізація експерта-бухгалтера. Причому, одними із найважливіших галузей права в роботі експерта-бухгалтера є цивільна, господарська (або підприємницька) й трудова галузі. Це пояснюється безпосереднім зв'язком зазначених галузей зі сферою підприємництва. Розглянемо особливості кожної із названих галузей права, а також законодавчі документи, в яких закріплені їх норми.

Цивільне право – це сукупність правових норм, які регулюють майнові та пов'язані з ними особисті немайнові відносини на основі юридичної рівності сторін. На думку деяких спеціалістів, цивільне право відіграє настільки важливу роль в житті суспільства, в економіці країни, що цивільний кодекс іноді (неофіційно) називають **другою** або **економічною** конституцією країни.

Це закономірно, адже коло суспільних відносин, які регулюються нормами Цивільного права, досить широке та різноманітне, й дати їх вичерпний перелік практично неможливо. Так, громадяни в повсякденному житті постійно користуються послугами різних підприємств, юридичні особи в процесі здійснення своєї діяльності вступають у суспільні відносини, які називаються **цивільними**. Наприклад, особа, прямуючи до театру, може скористатися послугами метро. У даному випадку громадянин вступає з метрополітемом у відносини, що регулюються нормами цивільного права. Навіть здаючи в гардероб театру верхній одяг на збереження або купуючи необхідні продукти

* У зв'язку з тим, що користувачами посібника можуть бути студенти юридичних спеціальностей, у даному розділі розглянуто більш детально зміст положень господарського законодавства. Студентам економічних спеціальностей стане корисним цей розділ для пригадування сфери дії, поширення і основних положень цивільного, господарського, трудового законодавства, а також основних законодавчих документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку.

харчування в магазині, громадянин стає учасником суспільних відносин, які також регулюються положеннями цивільного права.

У цілому ж, відносини, що регулюються нормами цивільного права можна згрупувати наступним чином (рис. 3.3).

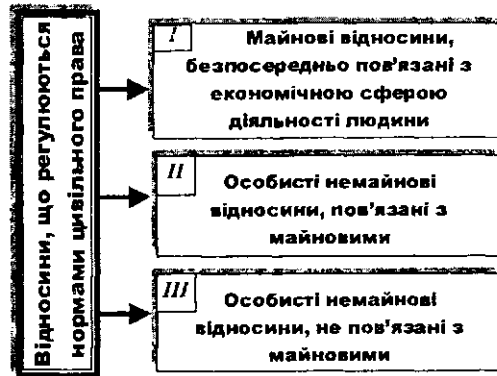


Рис. 3.3. Види відносин цивільної галузі права

До **першого виду відносин** належать відносини в економічній сфері діяльності, в які людина вступає для задоволення своїх матеріальних потреб. Це відносини власності, відносини, що виникають в результаті укладання договорів, а також внаслідок заподіяння матеріальної шкоди. У таких відносинах практично щодня, якщо не щогодини, бере участь кожна людина.

До **другої групи** зазвичай належать відносини, пов'язані з набуттям авторського права, права на винахід чи відкриття. Зв'язок цих особистих немайнових прав з майновими проявляється в тому, що авторство створює інтелектуальну власність, право на винагороду. Останнє, у свою чергу, передбачає отримання певних матеріальних або грошових благ, що є процесом майнових відносин.

Третій вид об'єднує особисті немайнові відносини, не пов'язані з майновими. У цьому випадку йдеться про відносини, пов'язані з захистом прав, невіддільних від особистості, а тому їх неможливо передати, вони не можуть бути відчужені. Таким є ім'я, честь, гідність. Цивільно-правові норми третьої групи регулюють відносини, пов'язані із захистом цих майнових прав, стягненням шкоди чи компенсації з осіб, що порушують ці права.

Перехід нашої країни до ринкової економіки неминуче призводить до розширення сфери цивільно-правового регулювання різноманітних майнових відносин, які відбуваються в різних сферах економіки. Причому багатоміліардна практика правового регулювання показала, що для нормального розвитку властивих ринковій економіці товарно-грошових відносин найбільш прийнятними є норми цивільного права. Пов'язано це з тим, що основною особливістю цивільних відносин є юридична рівність їх сторін-учасниць, яка передбачає недоторканість права приватної власності, різноманіття форм права власності, свободу підприємництва, право на результати власної інтелектуальної, творчої діяльності.

Основи цивільно-правового регулювання в нашій країні закріплює Конституція України. Наступним документом, що здійснює регулювання відносин у межах цивільної галузі права, є ЦК України. На території нашої країни до 2003 року включно діяв ЦК України, прийнятий ще за часів СРСР. Однак згаданий документ не враховував нових економічних відносин, тому Верховною Радою України було прийнято новий ЦК України. Даний документ детально регламентує інститут права власності. Зокрема, цим нормативним актом визначено:

► підстави для **набуття** (на новостворені, перероблені, безхазяйні, загублені речі, на майно, відчужене особою, яка не мала на нього права, на загальнодоступні дари природи), **втрату** (припинення права власності, наприклад, у разі відчуження, відмови від нього власника, знищення, викупу, конфіскації), **захист** права власності;

► особливості **здійснення** приватної, державної, комунальної, спільної власності, власності на житло та землю тощо.

Передбачено також існування речових (майнових) прав на чуже майно: сервітут (право користування), емфітевзіс (право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб), суперфіцій (право забудови земельної ділянки). Закріплено й способи захисту цивільних прав у різних випадках повернення права власності.

Крім того, Кодекс вводить новий лексичний термін – **“правочин”** (**угода**), під яким розуміють дію особи, спрямовану на набуття, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків. Правочин може бути одно-, дво- і багатостороннім договором, й укладатися як у письмовій, так і в усній формі.

При цьому ЦК України передбачає випадки, в яких правочин може бути здійснено в усній формі, та випадки, коли письмова форма правочину є обов'язковою.

Цивільний кодекс також регламентує порядок укладання договору та передбачає зміст його розділів (предмет договору, строки дії, ціну та ін.). Також у зазначеному документі наведено види договорів, їх характеристику та порядок здійснення розрахунків між суб'єктами господарювання: платіжних доручень, акредитиву, розрахункових чеків, за допомогою факторингу.

Таким чином, ЦК України є зведенням положень, що встановлюють порядок взаємодії між різними суб'єктами при вступі їх у відносини, що регулюються нормами цивільного права (див. рис. 3.3). Коротку характеристику ЦК України наведено в таблиці 3.2.



Господарське право

Не всі відносини, в яких беруть участь фізичні та юридичні особи є цивільними. Особи можуть співпрацювати у сфері суспільного виробництва з метою виготовлення та реалізації продукції, виконання робіт чи надання послуг, що мають вартісне вираження. Сукупність зазначених відносин і дій має назву **господарська діяльність**. Права та обов'язки суб'єктів, порядок їх взаємодії у межах господарської діяльності визначаються нормами **господарського права**.



Експертна До речі, наведена назва сукупності нормативних актів, які регулюють відносини в сфері господарювання, – господарське право – починала закріплюватися у вжитку в нашій країні лише в останні роки. В середині 90-х рр. ХХ ст. надходили різні пропозиції щодо назви правових норм господарської галузі законодавства: комерційне право (в цьому варіанті планувалося скористатися досвідом країн Західної Європи), підприємницьке (ця назва використовується деякими спеціалістами і сьогодні) або господарське право. Відповідно до таких назв галузі права пропонувалися й назви збірника законодавчих актів господарської галузі права – кодексу, в якому були б закріплені положення, що регулюють відносини у сфері господарювання. Однак вибір був зроблений на користь назви "господарське" і Верховною Радою України було прийнято Господарський кодекс (ГК) України. Цей нормативний документ відповідно до Конституції України встановлює правові основи господарювання в нашій країні, що базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. ГКУ регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання, а також відносини між іншими учасниками відносин у сфері господарювання.

Характерним для Господарського кодексу є чітке розмежування понять “господарська” та “підприємницька” діяльність, причому остання є лише частиною першої. Зв’язок наведених понять можна зобразити наступним чином (рис. 3.4).

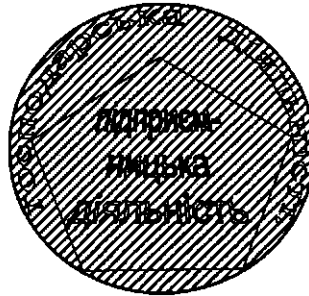


Рис. 3.4. Взаємозв’язок господарської та підприємницької діяльності

Господарським кодексом визначено, що держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування **не визнаються суб’єктами ведення господарства**. Для здійснення зазначеними органами підприємницької діяльності вони повинні бути наділені **господарською компетенцією**, під якою розуміють сукупність господарських прав (право господарського відання, право оперативного управління та право оперативного використання майна) і господарських обов’язків. Разом з тим, держава в особі органів державної влади та органів місцевого самоврядування є **учасниками відносин у сфері господарювання**, що мають бути наділені повноваженнями на здійснення регулювання господарської діяльності. Вплив зазначених органів на відносини у сфері господарювання полягає у вимогах, які містяться в нормативних та інструктивних документах, прийнятих зазначеними органами державної влади і місцевого самоврядування.

Коротка характеристика інших положень ГКУ наведена в таблиці 3.2.



Слід звернути увагу, що введення в дію ГК України передбачає втрату чинності Законів України “Про підприємництво” та “Про підприємства в Україні”. Однак основні положення зазначених законів передбачено в ГК України.

Тема 3. Правове регулювання судово-експертної діяльності

Регулювання господарської діяльності в нашій країні не обмежується нормами ГК України. Порядок здійснення відносин між суб'єктами господарювання під час їх створення, реєстрації, функціонування, ліквідації чи реорганізації в нашій країні визначають Закони України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців", "Про власність", "Про господарські товариства" та ін. Їх коротку характеристику наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. Характеристика нормативного забезпечення господарської діяльності

№ з/п	Назва нормативного документу	Характеристика положень нормативного документу
1	2	3
1	Господарський Кодекс України	<p>Відповідно до Конституції України визначає основи регулювання організації та здійснення господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. Розглядаються в ГКУ порядок укладання договорів, які є підставою для виникнення господарських зобов'язань.</p> <p>Передбачено особливості правового регулювання фінансової діяльності. Особлива увага приділяється банківській, посередницькій та аудиторській діяльності, відносинам у сфері кредитування та страхування.</p> <p>Кодекс об'єднав у собі основні положення Законів України "Про підприємництво" та "Про підприємства в Україні" і має на меті забезпечити зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва, а на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальну спрямованість відповідно до вимог Конституції України, затвердити суспільний господарський порядок в економічній системі України, сприяти її гармонізації з іншими економічними системами</p>
2	Цивільний Кодекс України	<p>Визначено основні засади регулювання особистих майнових і немайнових відносин учасників цих відносин.</p> <p>У документі визначено поняття фізичної і юридичної особи з точки зору їх цивільної правосуб'єктності. Також розкрито призначення та зміст договорів (міни, дарування, ренти, довічного утримання, страхування, оренди, продажу, лізингу, позики, підряду та надання послуг), особливості їх укладання та відповідальність за порушення їх умов.</p> <p>У ЦКУ широко розглянуто види господарських товариств, права та обов'язки учасників. Так, наприклад, у Цивільному Кодексі разом із поняттям повного товариства наведено дані про зміст засновницького договору повного товариства, управління ним, порядок розподілу прибутків і збитків, відповідальність учасників за його зобов'язаннями, порядок внесення змін до складу учасників, а також вибуття з повного товариства (за наведеною вище схемою представлено також поняття й порядок здійснення господарської діяльності командитним товариством, товариством з обмеженою відповідальністю, товариством з додатковою відповідальністю, акціонерним товариством)</p>

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3
3	Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців"	<p>Призначений регулювати відносини, що виникають у сфері державної реєстрації юридичних осіб, а також фізичних осіб-підприємців. Для цього Закону поширюється на процес державної реєстрації всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування, а також фізичних осіб-підприємців.</p> <p>Особливістю цього Закону є визначення поняття "державний реєстратор", його повноважень, прав і обов'язків, а також порядку проведення державної реєстрації та участь в цьому процесі державного реєстратора та особи, що підлягає реєстрації.</p> <p>Закон чітко визначає перелік документів, необхідних для реєстрації фізичної та юридичної осіб, вимоги до їх оформлення, способи надання державному реєстратору. Встановлено також розмір плати за проведення реєстрації відповідного суб'єкту господарювання.</p> <p>Крім того, передбачено випадки обов'язкового проведення перереєстрації юридичної особи, перелік змін у даних про відповідну особу, про які потрібно обов'язково повідомляти орган державної реєстрації</p>
4	Закон України "Про власність"	<p>Метою його прийняття є забезпечення вільного економічного самовизначення громадян, використання природного, економічного, науково-технічного та культурного потенціалів держави для підвищення рівня життя її народу.</p> <p>Даний нормативний документ визначає поняття власності, її види, об'єкти та суб'єкти власності в Україні, повноваження суб'єктів.</p> <p>Положення цього Закону експерту-бухгалтеру необхідно використовувати при дослідженні документів за справами, пов'язаними з вирішення спорів щодо реалізації права власності фізичними та юридичними особами – суб'єктами права власності. Це пояснює визначення положеннями даного Закону підстав для виникнення права за різними видами власності, переліку можливих об'єктів права власності, порядок визначення права власності при наявності кількох суб'єктів права власності. Крім того, Закон передбачає порядок захисту права власності, що є особливо важливим при вирішенні різних спорів</p>
5	Закон України "Про господарські товариства"	<p>Визначає поняття та види господарських товариств, порядок відносин між суб'єктами господарювання, права та обов'язки кожного з них у процесі створення та функціонування найбільш поширених підприємств в Україні – господарських товариств.</p> <p>Закonom також встановлено порядок:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ набуття товариством статусу юридичної особи; ➤ формування його майна; ➤ контролю за діяльністю товариства; ➤ його звітування про результати діяльності. <p>Знання змісту вказаного документу є обов'язковим для експерта-бухгалтера. Це пов'язано зі значною кількістю порушень норм Закону, які в кінцевому підсумку призводять до тривалих судових процесів, остаточне рішення за якими можливо прийняти лише за участі кваліфікованого спеціаліста</p>
6	Закон України "Про систему оподаткування"	<p>Визначаються принципи побудови системи оподаткування в Україні, надається поняття податку та збору (обов'язкового платежу), державних цільових фондів, суб'єктів оподаткування, їх прав та обов'язків, об'єктів оподаткування, порядку встановлення податкових ставок, сплати податків. Крім того, наведено види податків і їх перелік, а також проведено їх розмежування за видами бюджету – місцевим і державним</p>

Разом з тим, не слід забувати про законодавчі акти, що встановлюють порядок відносин в окремих сферах діяльності господарюючих суб'єктів встановлюються Законами України “Про Державний бюджет України” (на відповідний рік), “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” (його важливість полягає в тому, що на державному рівні передбачено види діяльності, для здійснення яких необхідно мати відповідні дозволи у зв'язку з певною загрозою такої діяльності громадянам, державі, її природним ресурсам). Не менш важливими є Закони України:

➤ “Про патентування”, який призначений регулювати порядок використання готівки у окремих видах господарської діяльності та відповідно встановлювати певні обмеження щодо обігу таких ресурсів;

➤ “Про податок на додану вартість” і “Про оподаткування прибутку підприємств”, які визначають відносини щодо нарахування та сплати до бюджету податків, що є основним джерелом поповнення бюджету відповідного рівня.

Важливими також є так звані галузеві закони, що встановлюють засади функціонування, наприклад, банківської системи в нашій країні, визначають статус суб'єктів банківських і фінансово-кредитних операцій, їх об'єктів.

Регулювання трудових відносин

В господарській діяльності одними із учасників відносин у сфері господарювання є юридичні, фізичні особи. Для виконання взаємних обов'язків і повноцінного функціонування усім суб'єктам господарювання, крім природничих, матеріальних, фінансових ресурсів, потрібно використовувати працю людей. Таким чином працівники намагаються реалізувати свої здібності у професійній діяльності, а підприємствам необхідні здібності громадян для досягнення мети.

Такі відносини суб'єктів господарювання та громадян регулюються нормами трудового законодавства. Основним законодавчим документом цієї галузі права є Кодекс законів про працю (КзПП). Він є збірником законодавчих актів, що визначають основи здійснення трудової діяльності громадянами України, їх права та обов'язки в цих відносинах, а також передбачає права та обов'язки підприємств і підприємців, які використовують при здійсненні своєї діяльності працю громадян.

Подальший розвиток ринкових відносин в Україні вимагає від експерта-бухгалтера якісних знань трудового законодавства – КзПП і нормативних документів, які прийняті на основі його положень. Тобто експерт-бухгалтер

зобов'язаний знати основні вимоги трудового законодавства щодо порядку прийняття на роботу громадян, оплати їх праці, надання певних пільг і допомог, звільнення із займаних посад тощо. Причиною цього є матеріальна зацікавленість фізичних і юридичних осіб у результаті розгляду трудових спорів. Лише ґрунтовні знання допоможуть експерту правильно зорієнтуватися в обставинах справи, обрати правильний напрям дослідження, а в підсумку – скласти об'єктивний висновок за досить складними справами.

У цілому ж, нормативних актів, які регулюють процес здійснення господарської діяльності в Україні надзвичайно багато. Кожен із них визначає правила поведінки суб'єктів у певній сфері діяльності та відносинах, їх повноваження і форми впливу на відповідні об'єкти. Звичайно, запам'ятати зміст кожної статті неможливо. Проте експерт-бухгалтер як високоосвічений спеціаліст повинен орієнтуватися в законодавстві України взагалі й чітко знати призначення окремих галузей права, загальний зміст їх норм і сферу дії. Це забезпечить швидку орієнтацію експерта-бухгалтера у законодавчих документах для встановлення фактичних обставин справи, наданої йому для вивчення.

Такі вимоги до експерта-бухгалтера викликані значною кількістю порушень норм законодавчих документів, які призводять до тривалих судових процесів, остаточне рішення за якими часто можливо прийняти лише за участі кваліфікованого спеціаліста.

Нормативне регулювання ведення бухгалтерського обліку в Україні Фахівці різних спеціальностей вже давно визнали безпосередній зв'язок господарської діяльності з бухгалтерським обліком. Це очевидно, оскільки бухгалтерський облік забезпечує отримання достовірної інформації про діяльність юридичних осіб та її результати (звичайно, при дотриманні певних вимог щодо його ведення). У свою чергу, інформація, що надається бухгалтерським обліком:

- використовується в управлінні для забезпечення збереження майна власника даного суб'єкта господарювання;
- сприяє прийняттю обґрунтованих і виважених управлінських рішень щодо напрямів діяльності та розвитку певного господарства;
- надає характеристику результатів діяльності юридичної чи фізичної особи – учасника відносин у сфері господарювання.

При цьому дана інформація повинна бути вираженою в єдиній грошовій одиниці, бути зрозумілою будь-якому користувачеві, який має відповідну підготовку. Тому необхідне встановлення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку: для забезпечення юридичної сили та доказовості даних бухгалтерського обліку, відображення достовірної вихідної інформації та в єдиному форматі. У зв'язку з цим, у нашій країні прийняті й повинні постійно використовуватися нормативні акти, які містять загальні вимоги до бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Вони визначають порядок взаємодії різних суб'єктів господарських відносин при організації та веденні бухгалтерського обліку. Ці нормативні акти мають різну юридичну силу, а тому одні з них підпорядковуються іншим, формуючи п'ять рівнів регулювання бухгалтерського обліку в нашій державі (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Рівні регулювання бухгалтерського обліку

Отже, ведення бухгалтерського обліку, який потрібен кожному господарюючому суб'єкту, врегульовано значною кількістю нормативних документів різної юридичної сили. Серед них головним документом, який визначає коло суб'єктів, які повинні вести бухгалтерський облік своєї діяльності, суб'єктів організації та ведення бухгалтерського обліку як на підприємстві, так і в Україні в цілому, їх повноваження, порядок оформлення господарських операцій для їх відображення в бухгалтерському обліку, період і порядок складання фінансової звітності, є **Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"**. Цей документ закріплює правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства. Даним Законом передбачено:

➤ державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів й удосконалення бухгалтерського обліку та звітності;

➤ застосування принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, які визначаються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та не суперечать міжнародним стандартам;

➤ розробку галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей;

➤ напрями діяльності Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Знати положення даного документу експерту-бухгалтеру необхідно, оскільки в законі визначено порядок документального забезпечення здійснених господарських операцій, основні вимоги до оформлення первинних документів, порядок і періодичність відображення даних про господарські операції підприємства в реєстрах бухгалтерського обліку, вимоги до оформлення зазначених документів. Тобто діяльність експерта-бухгалтера як фахівця, що володіє спеціальними для юридичного процесу знаннями, теж повинна відповідати нормативним вимогам. Це в деякій мірі полегшує роботу експерта-бухгалтера, оскільки існує стандарт (норма), з яким можна порівняти об'єкт дослідження.

**Національні
положення (стандарти)
бухгалтерського
обліку**

Важливість Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у роботі експерта-бухгалтера визначається тим, що вони містять вимоги щодо принципів бухгалтерського обліку, його об'єктів. У П(С)БО передбачено перелік методів ведення обліку окремих об'єктів і закріплено можливість вибору підприємствами тих методів обліку, які якнайбільше відповідають економічним умовам, виду галузі, в яких функціонує підприємство, напрямам його діяльності. Так, наприклад, суб'єкти господарювання мають право вибрати, яким методом із запропонованих П(С)БО 7 "Основні засоби", буде нараховуватися амортизація основних засобів й інших необоротних матеріальних активів. Також підприємство має право вирішити, що облік списання запасів, необхідних для забезпечення його потреб, буде вестися за методом LIFO чи FIFO, а не за середньозваженою ціною. Закріплюються зазначені рішення керівництва суб'єкта господарювання в Наказі про облікову політику, тому експерту-бухгалтеру в окремих випадках необхідно також звертатися і до його змісту.

Крім того, в П(С)БО встановлюються вимоги щодо якості, змісту та порядку заповнення форм фінансової звітності. В Україні затверджено П(С)БО, який містить загальні вимоги до усіх форм фінансової звітності, загальні принципи її складання (П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"). Також існують П(С)БО, що регламентують складання окремих форм фінансової звітності, зокрема:

- П(С)БО № 2 "Баланс";
- П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати";
- П(С)БО № 4 "Звіт про рух грошових коштів";
- П(С)БО № 5 "Звіт про власний капітал".

Тобто коли перед експертом-бухгалтером ставляться питання, пов'язані із дослідженням фінансової звітності підприємств, йому потрібно скористатися, насамперед, відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Таким чином експерт-бухгалтер може перевірити якість складеної підприємством фінансової звітності.

Потреба знання П(С)БО експертом-бухгалтером обумовлена потенційною необхідністю їх використання для відповіді на питання, винесені слідчим або судом на експертизу.

Нерозривно з П(С)БО при веденні бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств і організацій використовується План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій. Способами, які використовуються для приховування факту викрадення певних цінностей чи зменшення (збільшення) зобов'язань перед окремими контрагентами підприємства, часто є саме неправильне відображення в обліку господарських операцій. Шляхом допущення "випадкових" помилок у виборі рахунків в бухгалтерському обліку формується інформація, яка відображає необхідний для порушників стан майна та зобов'язань певних юридичних осіб. Це, в свою чергу, призводить до необхідності знання експертом-бухгалтером Плану рахунків та Інструкції з його застосування. Адже за допомогою цих документів можна встановити правильність записів у облікових регістрах і, відповідно, підтвердити або спростувати обвинувачення певної особи.

Експертно



Спеціалісти зазначають, що порушеннями та злочинами, обставини яких найтяжче з'ясувати експерту-бухгалтеру, є ті, до яких причетні працівники бухгалтерського відділу. Така позиція пояснюється досить просто: облікові працівники досконало знають процес ведення бухгалтерського обліку, повинні чітко знати діюче законодавство. Саме тому вони знають як краще вчинити те чи інше порушення, а потім його приховати шляхом викривлення даних бухгалтерського обліку. Проте таємне завжди стає відомим...

Розглядаючи питання нормативного регулювання ведення бухгалтерського обліку слід назвати Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Цей нормативний документ встановлює порядок створення, прийняття, обробки та відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами незалежно від форм власності. Положенням чітко визначене поняття первинного документу, облікових регістрів, порядок їх ведення як при ручному способі обробки даних, так і з використанням комп'ютерної техніки.

Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку також передбачено методи, порядок виправлення помилок в первинних документах, облікових регістрах. Обґрунтовано необхідність і правила організації документообороту, порядок зберігання

первинних документів, облікових реєстрів, форм бухгалтерської звітності та здійснення взаємовідносин між підприємством й іншими органами державної влади у цьому процесі.

В Україні також встановлено перелік реєстрів бухгалтерського обліку – Міністерством фінансів України затверджено відповідний наказ. Цей документ передбачає зміст і порядок заповнення кожного з журналів і відомостей до них, а також відомостей аналітичного обліку, реєстру депонованої заробітної плати, відомостей позабалансового обліку.

Звичайно, в межах певних галузей, відомств при веденні бухгалтерського обліку застосовуються й інші нормативні документи, що встановлюють правила обробки облікової інформації. Вони спрямовані на регулювання бухгалтерського обліку в умовах окремих галузей, експерт-бухгалтер також повинен їх використовувати для встановлення істини.

Питання для самоконтролю

1. В чому полягає сутність правового регулювання та яка його роль у проведенні судово-бухгалтерської експертизи?

2. Які особливості вертикальної та горизонтальної структури системи законодавства?

3. Які шаблі можна виділити при поділі законодавчих актів України за ієрархією?

4. Якими нормативними документами регулюється порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи в процесі розслідування чи розгляду цивільних або кримінальних справ?

5. Якими нормативними документами регулюється експертна діяльність в Україні?

6. З яких розділів складається Закон України “Про судову експертизу”?

7. Які нормативні акти регулюють здійснення господарської діяльності в Україні?

8. Якими нормативними документам регулюється ведення бухгалтерського обліку в Україні?

9. Якими П(С)БО регулюється порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні? Дайте їм характеристику.

10. Якими внутрішніми документами на підприємстві регулюється ведення бухгалтерського обліку?

Тести

1. Система законодавства це:

- а) сукупність певним чином упорядкованих нормативно-правових актів;
- б) сукупність нормативно-правових актів та інших джерел права (правових звичаїв, нормативних договорів, юридичних прецедентів);
- в) сукупність всіх діючих в державі законів.

2. За юридичною силою всі нормативно-правові акти поділяються на:

- а) закони, кодекси та підзаконні нормативно-правові акти;
- б) Конституція, кодекси, закони та підзаконні нормативно-правові акти;
- в) закони та підзаконні нормативно-правові акти.

3. Законодавство України, що регулює порядок здійснення експертної діяльності складається із:

а) Закону України “Про судову експертизу” та підзаконних нормативних актів, що регулюють роботу експерта-бухгалтера;

б) кодексів України, що визначають порядок призначення і проведення експертизи в судовій та кримінальній практиці;

в) правильними є обидва наведені варіанти.

4. Сукупність правових норм, які регулюють майнові та пов’язані з ними особисті немайнові відносини на основі юридичної рівності сторін – це:

- а) господарське право;
- б) цивільне право;
- в) кримінальне право.

5. Закон України “Про судову експертизу” визначає:

- а) поняття судової експертизи;
- б) порядок здійснення експертної діяльності в Україні;
- в) повноваження Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції України.

6. Відповідальність за оцінку майна і складання звітності підприємства, що ліквідується покладена на:

- а) засновників підприємства;
- б) директора підприємства;
- в) ліквідаційну комісію.

7. Фінансова звітність підприємства складається на підставі даних:

- а) статистичного обліку;

Тема 3. Правове регулювання судово-експертної діяльності

- б) бухгалтерського обліку;
- в) зіставлення статистичного, податкового та бухгалтерського обліку.

8. *Бухгалтерський облік на підприємствах ведеться:*

- а) з моменту початку роботи підприємства;
- б) з моменту реєстрації підприємства;
- в) безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

9. *Відповідно до законодавства України підставою для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є:*

- а) первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій;
- б) факт здійснення господарської операції;
- в) факт укладання договорів, угод.

10. *Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності це:*

- а) бухгалтерський облік;
- б) облікова політика;
- в) внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

Практичні завдання

Завдання 3.1

Необхідно:

➤ *надати коротку характеристику 10-15 законодавчих актів цивільної, трудової, господарської галузей права, попередньо розташувавши їх за юридичною силою в порядку її зменшення. Відповідь оформити в таблиці наступної форми (див. табл. 3.1):*

Таблиця 3.1. Характеристика законодавчих документів

<i>№ з/п</i>	<i>Назва й дата прийняття документу</i>	<i>Орган, який затвердив</i>	<i>Коротка характеристика положень</i>

Завдання 3.2

Необхідно:

➤ назвати види відповідальності, передбачені законодавством України;

➤ вказати, за які економічні правопорушення передбачена кримінальна відповідальність і яка. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 3.2. Види відповідальності

№ з/п	Суть правопорушення	Суть кримінальної відповідальності	Стаття Кримінального кодексу України

Завдання 3.3

Необхідно:

➤ надати характеристику нормативних актів, які регулюють здійснення господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 3.3. Нормативне забезпечення господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва нормативного документу	Характеристика

Завдання 3.4

Необхідно:

➤ охарактеризувати за розділами Господарський Кодекс України. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 3.4. Характеристика Господарського Кодексу України

Назва розділу	Зміст розділу

Завдання 3.5

Необхідно:

➤ охарактеризувати за розділами Цивільний Кодекс України. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 3.5. Характеристика Цивільного Кодексу України

Назва розділу	Зміст розділу

Завдання 3.6

Необхідно:

➤ зобразити у вигляді схеми етапи створення і обробки документу відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88;

➤ вказати дії, що виконуються на кожному з етапів, і осіб, відповідальних за їх виконання.

Завдання 3.7

Необхідно:

➤ навести види відповідальності бухгалтера як посадової особи, передбачені чинним законодавством України. Відповідь оформити у вигляді таблиці наступної форми:

Таблиця 3.6. Відповідальність бухгалтера як посадової особи

№ з/п	Правопорушення	Види відповідальності	Назва законодавчого документу та стаття (пункт), який передбачає відповідальність

Завдання 3.8

Необхідно:

➤ вказати принцип (або принципи) бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які порушено бухгалтером. Відповідь обґрунтувати.

Дані для виконання:

В процесі проведення дослідження за кримінальною справою, порушеною слідчим податкової міліції, експерт-бухгалтер дослідив такі документи: реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. В результаті експертного дослідження виявлено заниження прибутку, відображеного в ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” на суму 15000 грн.

Завдання 3.9

Необхідно:

➤ вказати наслідки допущених помилок при веденні бухгалтерського обліку та яким чином вони можуть бути виправлені;

➤ назвати нормативні документи, якими регулюється порядок виправлення помилок в бухгалтерському обліку.

Дані для виконання:

1. У кінці III-го кварталу 2004 р. при перевірці записів облікових регістрів за попередні квартали бухгалтер виявив помилку, допущену при відображенні в обліку заборгованості перед постачальником.

2. Касир при відображенні в Касовій книзі даних про рух готівки за 12 липня 2004 р. помилився при рознесенні суми за видатковим касовим ордером № 749.

3. При заповненні платіжної відомості бухгалтер допустив помилку при зазначенні прописом загальної суми грошових коштів, які підлягають виплаті на заробітну плату.

4. Бухгалтер виявив помилку в звіті за ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, складеному за попередній звітний період.

5. При підрахунку підсумків у обліковому регістрі – журналі 5 – за II-ий квартал виявлено помилку, допущену при відображенні даних про витрати матеріалів на підставі накладної на внутрішнє переміщення.

Завдання 3.10

Необхідно:

- > дати відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання;
- > вказати чи достатньо експерту документів для проведення дослідження.

Дані для виконання:

До Бердичівського районного суду звернулася громадянка Ф.О. Фещенко з позовом до ТзОВ “Elite” про поновлення на роботі та стягненні заробітної плати за весь час вимушеного прогулу. Фещенко Ф.О. пропрацювала на підприємстві з 05.12.2003 р. по 20.02.2004 р. на посаді модельєра. Вона звільнена 20 лютого 2004 р. Крім того, Ф.О. Фещенко вважає, що бухгалтером підприємства ТзОВ “Elite” їй неправильно нараховано допомогу з тимчасової втрати працездатності за дні хвороби та визначено розмір середньомісячного заробітку. Однак представником відповідача ТзОВ “Elite” претензії не визнано. Представник підприємства вважає, що заробітна плата, допомога з тимчасової втрати працездатності та компенсаційні виплати працівниці Ф.О. Фещенко нараховувалися

правильно та відповідно до вимог чинного законодавства.

Проаналізувавши матеріали справи суд виявив необхідність у спеціальних знаннях для вирішення спору, у зв'язку з цим призначено судово-бухгалтерську експертизу та запрошено експерта-бухгалтера Н.О. Носенка.

На розв'язання експерту-бухгалтеру поставлені наступні питання:

1. Який розмір середньомісячної заробітної плати позивача на день звільнення?
2. Чи правильно нараховано допомогу з тимчасової втрати працездатності?
3. Чи правильно нараховано компенсаційні виплати за невикористану відпустку?
4. Яка заборгованість з заробітної плати підприємства перед позивачем на день його звільнення?

Експерту-бухгалтеру для дослідження надані: ухвала Бердичівського районного суду від 13 липня 2003 р.; таблиць обліку використання робочого часу Ф.О. Фещенко за грудень 2003 р., за січень і лютий 2004 р.; витяг із розрахунково-платіжної відомості нарахування заробітної плати Ф.О. Фещенко за грудень 2003 р. – лютий 2004 р.; розрахунки бухгалтера із нарахування заробітної плати за січень-лютий 2004 року, допомоги з тимчасової втрати працездатності Ф.О. Фещенко за січень-лютий 2004 року, компенсації за невикористану відпустку.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

Типова форма № П-14
 Затверджено наказом Міністеру України від 09.10.95 р. № 253
 Код за УКУД

ТЗОВ "Еліс"
 підприємство, організація
 ідентифікаційний
 Код ЄДРПОУ 08996347
 Цех (відділ) діяльності основне виробництво

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ
 за грудень 2003 р.

№ з/п	Табельний номер	ПІБ	Професія (тисовка)	Части місяця												Дні вихідних	Дні										
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			13	14	15							
1	1007	Фещенко Ф. І.	майстер	В	—	—	—	8	8	8	В	В	В	8	8	8	8	8	8	8	В	В	В	—			
				Кружок																							
				Бондарчук																							

Табельник (майстер)
 Начальник цеху (відділу), діяльності

ТЗОВ "Еліс"
 підприємство, організація
 Код ЄДРПОУ 08996347
 Цех (відділ) діяльності основне виробництво

Затверджено наказом Міністеру України від: 09.10.95 р. № 253
 Код за УКУД

ТЗОВ "Еліс"
 підприємство, організація
 Код ЄДРПОУ 08996347
 Цех (відділ) діяльності основне виробництво

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ
 за січень 2004 р.

№ з/п	Табельний номер	ПІБ	Професія (тисовка)	Части місяця												Дні вихідних	Дні										
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			13	14	15							
1	1007	Фещенко Ф. І.	майстер	В	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	—		
				Кружок																							
				Бондарчук																							

Табельник (майстер)
 Начальник цеху (відділу), діяльності

ТЗОВ "Еліс"
 підприємство, організація
 Код ЄДРПОУ 08996347
 Цех (відділ) діяльності основне виробництво

Затверджено наказом Міністеру України від: 09.10.95 р. № 253
 Код за УКУД

ТЗОВ "Еліс"
 підприємство, організація
 Код ЄДРПОУ 08996347
 Цех (відділ) діяльності основне виробництво

Тіпова форма № П-14

Запратрежено наказом Міністерства України від 09.10.95 р. № 253

Код за УКУД

ТОВ "Еліте"
 підприємство, організація
 Ідентифікаційна
 код ЄДРПОУ 08996347

Цех (відстан) діяльність **основне виробництво**

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВІКРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

за лютий 2004 р.

№ з/п	Табельний номер	Професія (посада)	Числа місяця													Днів вояк	ПЕЮК								
			Крижак																						
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			14	15	–					
1	1007	Фенченко Ф.О. модельєр.	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	–	1	19

Табельник (майстер)

Начальник цеху (відстан), діяльність

Бондарчук

ТОВ "Еліте"

підприємство, організація

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ

за грудень 2003 р., **січень-лютий 2004 р.**

місяць	ПІБ	Посада	Оклад	основні зп	присічні зп	лінійні зп	Нараховано				прод. моб-ток	Утримання				Вьядено	до загальної суми					
							Факт Ф.О.	гол. бух	Факт Ф.О.	гол. бух		линійний фонд	спрощ.	фонд соц. страх.	фонд стейкерів			фонд стейкерів	фонд стейкерів	фонд стейкерів	фонд стейкерів	фонд стейкерів
Грудень 2003	Фенченко Ф.О.	модельєр	380,00	328,00	353,00	–	–	–	–	681,00	121,75	13,62	3,41	3,41	100,00	242,19	438,81					
Січень 2004	Фенченко Ф.О.	модельєр	380,00	0,00	0,00	–	–	–	–	0,00	–	–	–	–	438,81	0,00	0,00					
Лютий 2004	Фенченко Ф.О.	модельєр	380,00	0,00	0,00	–	–	–	–	0,00	–	–	–	–	0,00	0,00	0,00					
Березень 2004	Фенченко Ф.О.	модельєр	344,62	–	–	435,36	77,72	857,70	171,40	17,16	2,11	2,11	2,11	0,00	192,78	664,92						

Директор

Гол. бухгалтер

Касир

Матвійченко

Горбаченко

Бойко

М.О. Михайленко

(ПІБ)

Г.О. Горбаченко

(ПІБ)

Б.О. Бойко

(ПІБ)

Розрахунок бухгалтера

із нарахування заробітної плати Ф.О. Феценко

Заробітна плата за січень

Зарплата за відпрацьований час:

380,00 : 21 = 18,09 грн.

18,09 x 18 = 325,62 грн.

Лікарняні:

1. Розрахунок середньомісячної заробітної плати:

(681,00 + 325,62) : (19 + 18) = 27,21 грн.

2. Нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності:

27,21 x 3 = 81,63 грн.

Всього нараховано за січень: 325,62 + 81,63 = 407,25 грн.

Утримання із заробітної плати:

– прибутковий податок: 81,40 грн.

– пенсійний фонд: 8,15 грн.

– внески до фонду зайнятості: 1,63 грн.

– внески до фонду соціального страхування: 1,63 грн.

До виплати: 407,25 – 92,81 = 314,44 грн.

Заробітна плата за лютий

Зарплата за відпрацьований час:

380,00 : 20 = 19,00 грн.

19,00 x 1 = 19,00 грн.

Лікарняні:

1. Розрахунок середньомісячної заробітної плати:

(681,00 + 325,62) : (19 + 18) = 27,21 грн.

2. Нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності по першому лікарняному листу:

27,21 x 5 = 136,05 грн.

3. Нарахування допомоги по тимчасовій втраті працездатності по другому лікарняному листу:

27,21 x 8 = 217,68 грн.

Всього нараховано за лютий: 136,05 + 217,68 + 19 = 372,73 грн.

Розрахунок компенсації за невикористану відпустку:

1. Розрахунок середньомісячної заробітної плати:

(681,00 + 407,25) : (27 + 29) = 19,43 грн.

2. Нарахування відпускних:

19,43 x 4 = 77,72 грн.

Утримання із заробітної плати:

– прибутковий податок: 90,00 грн.

– пенсійний фонд: 9,00 грн.

– внески до фонду зайнятості: 0,48 грн.

– внески до фонду соціального страхування: 0,48 грн.

До виплати за лютий: (372,73 + 77,72) – 99,96 = 350,49 грн.

Примітка. Крім того, експерту-бухгалтеру надано документи про те, що Ф.О. Феценко – пенсіонерка, і під час роботи на ТзОВ “Elite” працювала за основним місцем роботи.



Тема 4. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи

У темі розглядаються наступні питання

- 4.1. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи: поняття і види
- 4.2. Повноваження суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи
- 4.3. Суб'єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи: права, обов'язки, компетенції та відповідальність
- 4.4. Роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі

4.1. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи:

поняття і види

Суб'єкт* – це особа або організація, що виступає носієм певних прав і обов'язків, якій надано право на здійснення певного виду діяльності. Суб'єкт у будь-якому процесі є активною особою, призначеною створювати умови, регулювати перебіг цього процесу, взаємовідносини у його межах, тобто, вчиняти активні дії для реалізації цього процесу. Судово-бухгалтерська експертиза є процесом, завданням якого є з'ясування істини в певному моменті справи за допомогою використання знань фахівця з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю тощо. Тому в судово-бухгалтерській експертизі під суб'єктом розуміють орган або особу, яка уповноважена призначати судово-бухгалтерську експертизу та орган або особу, яка безпосередньо проводить судово-бухгалтерську експертизу. Тобто, виділяють:

➤ **суб'єктів призначення** судово-бухгалтерської експертизи, до повноважень яких належить визначення необхідності її призначення та

* З філософської точки зору суб'єкт – це істота здатна до пізнання навколишнього світу, об'єктивної дійсності й до цілеспрямованої діяльності.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

документального оформлення цього рішення шляхом винесення постанови або ухвали про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

У суб'єктів проведення судово-бухгалтерської експертизи, які уповноважені проводити експертне дослідження та надавати висновок з поставлених слідчим або судом питань.

Тобто, в судово-експертній діяльності виділяють два види суб'єктів, які мають різні права, обов'язки та процесуальний статус. Це обумовлено тим, що процес призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи суворо регулюється діючим законодавством, яке чітко розмежовує функції осіб, що призначають і проводять експертне дослідження.

З вивченого Вам уже відомо, що експерт-бухгалтер відрізняється від аудитора та ревізора за рядом ознак (табл. 4.1).

Таблиця 4.1. Відмінності між експертом-бухгалтером, аудитором та ревізором

Ознаки	Аудитор	Ревізор	Експерт-бухгалтер
1	2	3	4
Особа або орган, що обирають, замовляють або призначають	Аудитор обирається власником самостійно з наступним погодженням з аудитором процесу його роботи. Аудит необхідний власнику для отримання висновків про достовірність фінансової звітності, що оприлюднюється	Ревізора призначає керівник контрольно-ревізійного управління без попереднього погодження з керівником або власником підприємства, з метою перевірки законності, доцільності та ефективності здійснених господарських операцій, перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку тощо. Ревізію може призначити також суд з метою встановлення обставин певної справи	Експерта призначає слідчий або суддя для проведення дослідження з метою встановлення фактичних обставин порушеної відповідним органом або особою справи
Питання, що вивчаються	Аудитор досліджує питання, поставлені замовником у договорі на проведення аудиту	Ревізор комплексно вивчає діяльність підприємства з метою виявлення відхилень (за комплексної ревізії) або ж здійснює перевірку окремих питань, з'ясування яких є завданням ревізора	Експерт відповідає на питання, поставлені перед ним слідчим чи судом, для вирішення суперечливих питань розслідуваної справи

Тема 4. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4
<i>Самостійність дії перевіряючого</i>	Аудитор не має права збирати документи та іншу інформацію від третіх осіб, самостійно залучати до проведення дослідження інших осіб без дозволу керівника, власника або правоохоронних органів	Ревізор наділений правом самостійного збору необхідних для дослідження документів, має право проводити інвентаризацію, він також може виконувати певні слідчо-юридичні дії, наприклад, вилучати оригінали документів, брати пояснювальні записки тощо	Експерт не має права збирати документи та іншу інформацію від третіх осіб, самостійно залучати до проведення дослідження інших осіб без дозволу правоохоронних органів та суду

Особливості діяльності експерта-бухгалтера, його права, обов'язки та відповідальність детальніше розглянуто в наступних питаннях теми.

4.2. Повноваження суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи

Процесуальна форма судово-бухгалтерської експертизи обумовлює необхідність дотримання чіткого порядку її призначення, проведення, узагальнення та оцінки результатів. Відповідно до цього обов'язковою є наявність суб'єкта регулювання процесу здійснення судово-бухгалтерської експертизи.

Вже згадувалося, що в Україні регулювання експертної діяльності на державному рівні здійснює Міністерство юстиції (Мін'юст) України й інші уповноважені на це органи державної влади. Одним із основних завдань Міністерства юстиції є організація експертного забезпечення правосуддя, формування державного замовлення на науково-дослідні роботи в галузі судової експертизи, контроль за діяльністю підвідомчих науково-дослідних інститутів судових експертиз, координація роботи відповідних державних органів з питань розвитку судової експертизи, контроль за судово-експертною діяльністю, атестація судових експертів. Для розгляду найважливіших питань розвитку судової експертизи, що мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється Координаційна рада з проблем судової експертизи.

У процесі розслідування або судового розгляду конкретної справи призначати, здійснювати нагляд за діяльністю експерта-бухгалтера та оцінювати результати його роботи уповноважені органи, що порушили відповідну справу. Це, насамперед, пов'язано з тим, що відповідно до вимог принципу презумпції невинності, закладеного в Конституції України, та основ кримінального процесу України винність особи у вчиненні будь-якого злочину зобов'язані встановлювати та доводити ті органи або особи, які її підозрюють або обвинувачують, тобто слідчий, прокурор або суддя. На стадії досудового слідства вони зобов'язані вжити всіх заходів для всебічного, повного та об'єктивного дослідження обставин порушеної справи. Їх завданням є збір, перевірка та оцінка всієї сукупності доказів, їх джерел і прийняття на цій основі законного, обгрунтованого та справедливого рішення про наявність складу злочину в діях обвинувачених (ст. 22 КПК України). Отже, основне завдання слідчого, судді або прокурора полягає у встановленні об'єктивної істини за справою, шляхом збирання доказів і їх всебічного дослідження.

Судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена лише після порушення кримінальної або цивільної справи. У свою чергу, відповідно до ст. 94 КПК України кримінальну справу в кожному випадку виявлення ознак злочину суд, прокурор, слідчий та орган дізнання порушують лише в межах своєї компетенції (за підвідомчістю). Наприклад, досудове слідство справ, пов'язаних із розслідуванням нецільового використання бюджетних коштів, проводиться слідчими прокуратури; справ, порушених через підробку документів на переказ, платіжних карток, їх придбання, перевезення тощо – слідчими органами внутрішніх справ. Слідчими податкової міліції проводиться досудове слідство у справах, порушених у зв'язку із незаконним виготовленням підакцизних товарів, умисне ухилення від сплати податків, зборів, вчинене за попередньою змовою групою осіб тощо.

Отже, суб'єктами призначення судово-бухгалтерської експертизи можуть бути суддя, слідчий та прокурор, до компетенції яких належить порушення відповідної справи або спору.

Експертне



Процедура порушення цивільних справ належить до компетенції суду або прокуратури.

Межі компетенції суду щодо порушення цивільної справи визначені ст. 15 ЦПК України. Цією статтею передбачено, що суди розглядають в порядку цивільного судочинства справи про

захист порушених, невизначених або оспорюваних прав, свобод чи інтересів, що виникають із цивільних, житлових, земельних, сімейних, трудових відносин, а також з інших правовідносин, крім випадків, коли розгляд таких справ проводиться за правилами іншого судочинства. Суди розглядають справи в порядку позовного, наказного та окремого провадження.

У справах позовного провадження для порушення справ подаються позовні заяви.

Щодо кримінальних справ, то відповідно до ст. 97 КПК України прокурор, слідчий, орган дізнання або суддя зобов'язані приймати всі заяви та повідомлення про вчинені злочини або злочини, що готуються, в тому числі й у справах, які не перебувають у їх віданні. Це підтверджує висновок про те, що компетенція названих органів й осіб щодо порушення кримінальної справи має певні межі, але вони зобов'язані приймати всі заяви та повідомлення з метою забезпечення реалізації завдань кримінального судочинства та не створювати проблем для тих осіб, які подали заяви або зробили повідомлення про злочин. Залежно від того, чи є відповідні, передбачені ст. 94 КПК підстави для порушення кримінальної справи та чи належить до їх компетенції порушення кримінальної справи щодо конкретного злочину відповідно до ч. 2 ст. 97 КПК, прокурор, слідчий, орган дізнання або суддя зобов'язані прийняти одне з таких рішень:

- порушити кримінальну справу;
- відмовити в порушенні кримінальної справи;
- направити заяву або повідомлення за належністю.

Відповідно до ст. 98 КПК України особи, що приймають рішення про порушення кримінальної справи, зобов'язані винести відповідну постанову, зазначивши підстави та приводи для порушення справи, статтю кримінального кодексу, за якою порушена кримінальна справа. Якщо на момент порушення кримінальної справи встановлено особу, яка вчинила злочин, кримінальна справа має бути порушена щодо цієї особи.

Щодо розгляду господарських спорів, то право їх порушення належить сторонам спору – господарюючим суб'єктам, шляхом подання до суду позовних заяв. Після прийняття позовних заяв суд призначає судові засідання, на якому буде вирішуватися господарський спір.

Слід підкреслити, що порушення кримінальної чи цивільної справи або господарського спору особою, до компетенції якої не відноситься ця процесуальна дія, створює перепони для визнання легітимними (тобто законними) всіх наступних дій та рішень за справою і перетворює зібрані докази у неприпустимі.

**Повноваження суб'єктів
призначення судово-
бухгалтерської
експертизи**

Орган або особа, які порушили відповідну кримінальну чи цивільну справу уповноважені (за необхідності – див. тему 5) призначають судово-бухгалтерську експертизу. Таке рішення обов'язково фіксується у відповідному розпорядчому документі. Дотримання такого порядку залучення експерта-бухгалтера до вирішення справи є обов'язковим і регламентоване процесуальним законодавством. Це обумовлене важливістю результатів експертизи для кримінального чи цивільного процесу. Причому порушення

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

встановлених норм призведе до визнання незаконними дій експерта-бухгалтера, і, відповідно, збільшення періоду розгляду справи.

Дії слідчого чи суду в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи умовно можна поділити на декілька етапів:

1. Призначення судово-бухгалтерської експертизи, яке відбувається шляхом винесення постанови (ухвали) про призначення експертизи після порушення кримінальної чи цивільної справи.

2. Створення необхідних умов для проведення експертного дослідження з метою надання відповідей на поставлені перед експертом питання. При цьому важливе значення має, насамперед, діяльність слідчого або суду, яка спрямована на забезпечення експерта необхідними для дослідження матеріалами.

Перед проведенням судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер оцінює свою спроможність у розв'язанні поставлених перед ним питань. У результаті таких дій експерт може прийти до висновку про недостатність чи неякісність наданих йому матеріалів для відповіді на поставлені судом (слідчим) питання. Надати ці матеріали експерту-бухгалтеру повинні органи або особи, які призначили судово-бухгалтерську експертизу. Порядок отримання цих матеріалів і його документальне забезпечення розглянути в темі 5.

3. Повідомлення експерту нових даних, підтверджених належним чином, які можуть мати значення для правильного розв'язання справи. Повна та об'єктивна відповідь на поставлені питання перед експертом-бухгалтером можлива лише за умови, коли він знає всі обставини справи, які стосуються предмету судово-бухгалтерської експертизи. Необхідність повідомлення нових даних пов'язано з тим, що в деяких випадках певні обставини справи можуть бути виявлені вже після призначення експертизи в результаті проведення слідчих дій.

4. Постановка перед експертом додаткових питань. На стадії проведення експертизи в суду або слідчого можуть виникнути додаткові питання до експерта. Це, як правило, обумовлено тим, що після призначення експертизи можуть бути виявлені обставини, які мають значення для вирішення справи (детальніше див. тему 5).

5. Забезпечення дотримання прав і обов'язків учасників судового розгляду чи розслідування справи при проведенні експертизи.

На стадії проведення експертного дослідження суд або слідчий, що призначив експертизу, розглядає та задовольняє різні клопотання сторін, щодо проведення експертизи у процесі розслідування чи судового розгляду справи. У більшості випадків сторони можуть надсилати клопотання про надання експерту нових матеріалів і постановку перед ним додаткових питань. Усі ці клопотання орган, уповноважений призначати судово-бухгалтерську експертизу, повинен розглянути та прийняти за ними відповідні рішення.

При проведенні експертизи орган або особа, що призначили судово-бухгалтерську експертизу, має право порушувати питання про відвід експерта. Причиною цього може бути заява, що надійшла від однієї зі сторін-учасниць справи, або ж отримання судом (слідчим) інформації, що свідчить про необхідність відводу експерта.

6. Оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим або судом, що передбачає перевірку дотримання вимог законодавства при призначенні та проведенні судово-бухгалтерської експертизи, перевірку повноти виконання експертного завдання, взаємозв'язки висновків експерта з іншими матеріалами справи.

7. Допит експерта з метою отримання роз'яснень чи доповнень до наданого висновку, або ж уточнення його компетенції. Свідченнями, отриманими під час допиту, експерт може уточнити наданий висновок або певні формулювання чи твердження у висновку, охарактеризувати методику дослідження матеріалів справи тощо.

Органи, які мають право залучати експерта-бухгалтера до розв'язання питань, відповідь на які потребує спеціальних для слідчого чи суду знань, відіграють активну роль на усіх стадіях організації та проведення судово-бухгалтерської експертизи: під час її призначення, в процесі проведення та на етапі оцінки її результатів. При цьому експерт-бухгалтер і суб'єкт, який призначив судово-бухгалтерську експертизу, наділені певними правами та мають певні обов'язки, що обумовлено процесуальною формою експертизи.

Так, у процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи, орган, що її призначив повинен встановити зв'язок та постійний обмін інформацією з експертом, шляхом повідомлення йому нових обставин справи та надання додаткових документів. Особа або орган, які призначили судово-

бухгалтерську експертизу, повинні чітко передбачити, які саме слідчі чи судові дії необхідно виконати паралельно з роботою експерта-бухгалтера, а які з них слід провести за участю експерта-бухгалтера (допити обвинуваченого, свідків, облікових працівників тощо) з метою забезпечення ефективності розслідування справи.



Право активної участі та присутності слідчого при проведенні експертизи закріплено у КПК Росії (ст. 197), Франції (ст. 156, 161), Німеччини (§ 73, 78). Так, наприклад, у ч. 3 ст. 156 КПК Франції зазначено, що "експерти виконують свої функції під керівництвом слідчого або магістрату".

У цілому ж, діяльність слідчого або суду в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи спрямована на досягнення основної мети – отримання об'єктивного, повного та науково обґрунтованого висновку експерта, який складений відповідно до законодавчих вимог і надає інформацію про фактичні обставини справи, з'ясування яких вимагало наявності спеціальних знань.

4.3. Суб'єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи: права, обов'язки, компетенція та відповідальність

Судово-бухгалтерська експертиза призначається прокурором, слідчим чи судом за необхідності спеціальних знань з бухгалтерського обліку, аналізу та господарського контролю. Використовувати спеціальні знання у процесі розслідування порушеної справи можна в двох формах:

- 1) шляхом призначення та проведення експертами судових експертиз (ст. 75 КПК України, ст. 143 ЦКП України та ст. 41 ГПК України);
- 2) шляхом залучення спеціаліста до проведення слідчих і судових дій, консультування слідчого й суду (ст. 128-1 КПК України).

Саме від процесуального статусу осіб, які залучаються слідчим або судом залежить їх участь у судовому процесі, їх права та обов'язки, роль й оцінка отриманих ними результатів дослідження.

Допомога спеціаліста використовується в тому випадку, коли питання, яке виникло в ході розслідування, може бути вирішене за допомогою консультування слідчого чи суду, надання їм довідкової інформації або ж

огляду окремих об'єктів тощо. Порядок участі спеціаліста у судовому процесі розглянуто далі.

Друга форма використання спеціальних знань, а саме проведення судової експертизи, застосовується тоді, коли для вирішення окремих питань в судовому процесі необхідним є проведення спеціального дослідження та використання копійчої роботи із дослідження матеріалів справи.

Судово-бухгалтерська експертиза відповідно до статті 7 Закону України “Про судову експертизу” може проводитися:

1) державними спеціалізованими установами та відомчими службами, до яких належать:

➤ науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України.

В Україні діють п'ять головних експертних установ: Київський, Харківський, Одеський, Донецький та Львівський науково-дослідні інститути судових експертиз, які знаходяться у підпорядкуванні Міністерства юстиції України. Харківський інститут має філіали у Дніпропетровську та Автономній Республіці Крим, Київський – у Тернополі, а Одеський – у Миколаєві;

➤ експертні служби Міністерства внутрішніх справ (МВС) України, Міністерства оборони (МО) України, Служби безпеки (СБ) України.

Міністерство внутрішніх справ України має цілу мережу експертних установ (у Києві та в кожній області). У структурі МВС України діє експертно-криміналістичне управління (ЕКУ), при УМВС України в областях – експертно-криміналістичні відділи (ЕКВ), а в містах та районах – відділення та групи експертів. Головним завданням цих відділів та управлінь є надання допомоги органам дізнання та слідства під час збирання доказів;

2) громадянами на підприємницьких засадах, які отримали свідоцтво судового експерта;

3) громадянами за разовими договорами.

Зазначені особи та організації є **суб'єктами проведення** судово-бухгалтерської експертизи (див. рис. 4.1).

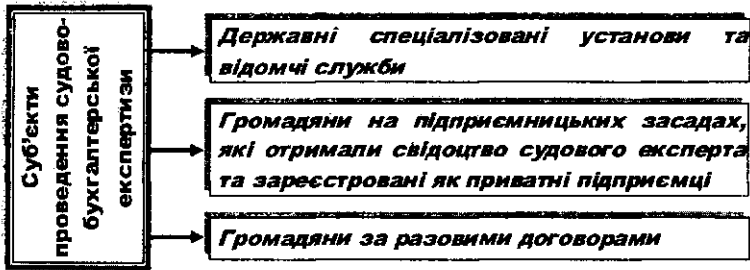


Рис. 4.1. Суб'єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи

У зв'язку з важливістю та значимістю результатів експертизи, судовими експертами можуть бути лише особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. До осіб, які бажають стати судовими експертами законодавством висуваються певні вимоги.

Перш за все, не можуть залучатися до виконання обов'язків судового експерта особи, визнані у встановленому законом порядку недієздатними, а також особи, які мають судимість. Інші обставини, що забороняють участь особи у ролі судового експерта в процесі розслідування, передбачають відвід експерта, про який йтиметься далі.

Фахівці державних спеціалізованих установ, відомчих служб, фахівці підприємницьких структур та громадяни, що проводять судові експертизи, повинні:

- мати вищу освіту;
- пройти відповідну підготовку в галузі судової експертизи;
- знати чинне законодавство та інші нормативні акти, які регулюють порядок призначення і проведення судових експертиз;
- пройти атестацію як судові експерти певної спеціальності.

Метою атестації є, насамперед, забезпечення належного професійного рівня працівників і фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи. Для проходження атестації всі фахівці, які бажають отримати кваліфікацію судового експерта повинні подати письмовий реферат і скласти проекти висновків експерта та усний іспит (пройти співбесіду).

Порядок проведення атестації

Порядок проведення атестації регулюється Положенням про експертно-кваліфікаційні комісії, затвердженим Міністерством юстиції України.

Порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікації судовим експертам наведено на рис. 4.2.

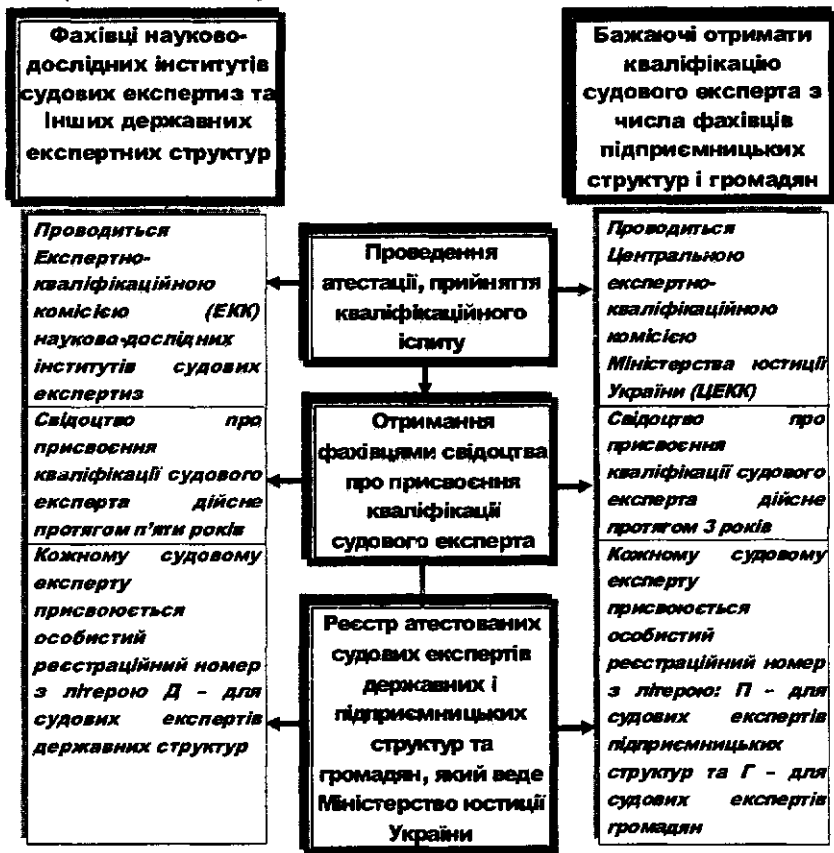


Рис. 4.2. Порядок присвоєння кваліфікації судовим експертам

З метою проведення атестацій для присвоєння кваліфікації судового експерта та кваліфікаційних класів* фахівцям науково-дослідних інститутів

* Кваліфікаційні класи судових експертів присвоюються лише працівникам науково-дослідних інститутів судових експертиз відповідно до Положення про кваліфікаційні класи судових експертів з числа працівників науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Кваліфікаційні класи присвоюються залежно від посади й стажу, досвіду роботи, наукового ступеня і рівня професійних знань. На сьогодні в Україні присвоюється п'ять кваліфікаційних класів судових експертів. Присвоєння кваліфікаційного класу працівнику науково-дослідного інституту судових експертиз є підставою для присвоєння йому рангу державного службовця та виплати доплат за ранг згідно з чинним законодавством.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

судових експертиз (державних спеціалізованих установ і відомчих служб) створюються **експертно-кваліфікаційні комісії (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз.**

Експертне



До складу ЕКК входять керівник інституту або його заступник, керівники структурних підрозділів і найбільш досвідчені фахівці, які мають кваліфікацію судового експерта й стаж наукової та практичної роботи за спеціальністю не менше п'яти років, а також фахівець з процесуальних питань судової експертизи.

Склад ЕКК формується із постійних і змінних членів комісії. Постійними членами комісії є голова, його заступник, секретар комісії та фахівці з процесуальних питань судової експертизи. Постійний склад ЕКК формується і затверджується головою ЦЕKK. До змінного складу комісії, який формується та затверджується головою ЕКК, входять не менше двох фахівців з тих експертних спеціальностей, з яких комісія присвоює кваліфікацію або кваліфікаційний клас судового експерта. До складу комісії можуть входити й фахівці інших науково-дослідних інститутів судових експертиз Мін'юсту, а також наукових установ і навчальних закладів інших міністерств і відомств.

Для допуску до проходження атестації фахівцям науково-дослідних експертних установ необхідно подати до ЕКК наступні документи:

- подання безпосереднього керівника експерта, який підлягає атестації;
- характеристику працівника;
- копію диплому про освіту працівника, який бажає здобути кваліфікацію судового експерта;
- витяг з трудової книжки працівника.

ЕКК виконує наступні функції:

- розглядає подання, складене безпосереднім керівником експерта, який підлягає атестації та документи, що додаються до нього;
- організовує попереднє рецензування поданих рефератів і проєктів висновків експертів;
- допускає експерта або відмовляє йому в допуску до атестації;
- приймає кваліфікаційний іспит.

За результатами іспиту та розгляду відповідних документів залежно від рівня професійних знань, стажу й досвіду експерта ЕКК приймає одне з таких рішень:

- про присвоєння відповідного кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта;

- про підтвердження раніше присвоєного кваліфікаційного класу та кваліфікації;
- про пониження кваліфікаційного класу судового експерта;
- про позбавлення кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта;
- про відмову в присвоєнні кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта.

Проведення атестації з метою присвоєння кваліфікації судового експерта спеціалістам підприємницьких структур і громадян покладене на **Центральну експертно-кваліфікаційну комісію Міністерства юстиції України (ЦЕКК).**



До складу ЦЕКК входять голова, заступник голови, представник Мін'юсту, фахівець з процесуальних питань судової експертизи, керівники науково-дослідних інститутів судових експертиз Мін'юсту та не менше двох фахівців, які мають кваліфікацію судового експерта та стаж практичної роботи не менше п'яти років з тих експертних спеціальностей, з яких комісія присвоює кваліфікацію судового експерта. Персональний склад ЦЕКК затверджується наказом Міністерства юстиції України. За необхідності до участі в засіданні ЦЕКК можуть запрошуватися фахівці наукових установ і навчальних закладів, інших органів державної влади (за їх згодою). Склад таких фахівців затверджується головою ЦЕКК за поданням відповідального секретаря.

Для присвоєння кваліфікації судового експерта фахівці підприємницьких структур і громадяни повинні:

- мати підготовку за спеціальністю, з якої вони мають намір атестуватися як судові експерти;
- знати правові основи судової експертизи;
- обов'язково пройти стажування в науково-дослідних інститутах.

Для допуску до атестації для отримання кваліфікації судового експерта, фахівці підприємницьких структур повинні подати:

- заяву;
- копію диплому про освіту;
- витяг з трудової книжки;
- довідку про одержану підготовку з відповідного виду судової експертизи або експертної діяльності;
- квитанцію про оплату за атестацію.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

ЦЕКК виконує наступні функції:

➤ розглядає питання про присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур і громадян за їх заявою. Фахівці підприємницьких структур і громадяни, які проходять атестацію з метою присвоєння кваліфікації судового експерта, вносять за атестацію плату, розмір якої визначається Мін'юстом, виходячи з фактичних затрат на організацію та проведення атестації;

➤ допускає експерта або відмовляє йому в допуску до атестації;

➤ приймає кваліфікаційний іспит. За його результатами та залежно від рівня професійних знань, стажу, досвіду експерта й розгляду відповідних матеріалів ЦЕКК приймає одне з таких рішень:

- про присвоєння кваліфікації судового експерта;
- про підтвердження раніше присвоєної кваліфікації судового експерта;
- про позбавлення кваліфікації судового експерта;
- про відмову в присвоєнні кваліфікації судового експерта;

➤ розглядає скарги на рішення ЕКК науково-дослідних інститутів судових експертиз;

➤ вирішує питання про можливість складання повторного кваліфікаційного іспиту ЦЕКК експертом, який подав скаргу, та приймає одне з таких рішень:

– про залишення рішення ЕКК НДІСЕ без змін, а скарги без задоволення;

– про допущення до повторної атестації ЦЕКК експерта, який подав скаргу;

– про скасування рішення ЕКК НДІСЕ та про присвоєння кваліфікації судового експерта;

➤ призначає дисциплінарне провадження та затверджує Положення про порядок призначення дисциплінарного провадження та розгляд дисциплінарних справ;

➤ скликає Дисциплінарні комісії (ДК) для розгляду конкретних справ щодо дисциплінарної відповідальності судових експертів та затверджує їх склад;

➤ визначає порядок атестації та переатестації судових експертів державних і підприємницьких структур;

➤ визначає порядок і умови підвищення кваліфікації судових експертів;

➤ затверджує програми навчання судових експертів.

На підставі рішення експертно-кваліфікаційної комісії про присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцю видається Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта або доповнення до Свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта чи робиться відмітка в Свідоцтві про продовження терміну його дії. Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта дійсне протягом п'яти років для працівників науково-дослідних інститутів та інших державних експертних структур і три роки – для громадян, які працюють у підприємницьких структурах або проводять судові експертизи за разовими договорами. Строк дії свідоцтва продовжується після підтвердження експертом своєї кваліфікації, про що робиться відмітка у свідоцтві. Строк дії свідоцтва продовжується на п'ять і три роки відповідно.

Відомості про фахівців, яким присвоєна кваліфікація судового експерта вносяться до Реєстру атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян, який ведеться Міністерством юстиції України.

Органи дізнання, попереднього слідства й суди зобов'язані доручати проведення судових експертиз переважно фахівцям, внесеним до цього реєстру.

Про фахівців, які пройшли атестацію як судові експерти у Реєстрі зазначаються наступні дані:

- 1) реєстраційний номер;
- 2) прізвище, ім'я, по батькові судового експерта;
- 3) дата включення до Реєстру;
- 4) вид експертизи, експертна спеціальність;
- 5) адреса, телефон, факс судового експерта державної, підприємницької структури чи судового експерта-громадянина;
- 6) назва експертно-кваліфікаційної комісії, дата й номер її рішення;
- 7) номер і термін дії свідоцтва;
- 8) кваліфікаційний клас судового експерта.

Кожному судовому експерту в Реєстрі присвоюється особистий реєстраційний номер, який складається з:

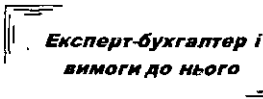
- 1) літери (Д – для судових експертів державних структур, П – для судових експертів підприємницьких структур, Г – для судових експертів громадян);
- 2) порядкового номеру державної реєстрації;
- 3) року реєстрації.

Судовий експерт може бути позбавлений кваліфікації:

- внаслідок скоєння злочину або службового проступку, що призвів до втрати довіри до нього;
- через визнання його невідповідності займаній посаді (кваліфікації);
- у випадку засудження судового експерта чи визнання цієї особи недієздатною. Рішення про позбавлення кваліфікації судового експерта приймає ЕКК або ЦЕКК (залежно від того, яка з комісій приймала рішення про присвоєння кваліфікації судового експерта). Після позбавлення кваліфікації судового експерта свідоцтво про її присвоєння вилучається Центральною експертно-кваліфікаційною комісією.

Кваліфікація судового експерта вважається втраченою після закінчення строку дії свідоцтва, якщо воно не продовжене. Особи, позбавлені кваліфікації судового експерта, й ті, що її втратили, виключаються із Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян.

До введення в дію Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” проведення судово-експертної діяльності обов’язково підлягало ліцензуванню. Однак з прийняттям цього Закону скасовано ліцензування судово-експертної діяльності, що здійснюється експертами на підприємницьких засадах.



Вище зазначалося, що суб’єктом проведення дослідження в судово-бухгалтерській експертизі є експерт-бухгалтер.

Експерт-бухгалтер – це висококваліфікований фахівець у галузі бухгалтерського обліку, аналізу та господарського контролю, який пройшов атестацію та отримав свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта.



У Франції розрізняють експертів-бухгалтерів і комісарів по рахунках. Експертом-бухгалтером називають спеціалістів, які запрошуються для проведення перевірок ведення і стану обліку та складання звітності в акціонерних товариствах. Крім того, вони можуть здійснювати відновлення обліку, розробку індивідуальних планів рахунків для конкретних підприємств, надавати допомогу при веденні обліку. Комісари по рахунках здійснюють перевірки фінансової звітності акціонерних товариств, зясавідчуючи їх достовірність представленням на звітах номерів своєї сертифікатів. Діяльність експертів-бухгалтерів регламентується урядовими органами, проте не на стільки суворо як діяльність комісарів по рахунках. Тобто,

Тема 4. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи

експерт-бухгалтер у Франції є спеціалістом якого в Україні називали б аудитором. Крім того, експерт-бухгалтер не є спеціалістом найвищої кваліфікації у своїй галузі як експерт-бухгалтер в Україні.

Після призначення судово-бухгалтерської експертизи (винесення постанови слідчого чи ухвали суду про призначення експертизи) фахівець (експерт-бухгалтер) набуває статусу процесуальної особи. Цей факт якісно відрізняє експерта-бухгалтера від ревізора та аудитора.

У зв'язку з цим до експерта-бухгалтера як фахівця висуваються наступні вимоги:

➤ **відповідність кваліфікації.** Експерт-бухгалтер повинен бути висококваліфікованим спеціалістом в галузі бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності та господарського контролю. Він повинен мати вищу спеціальну освіту та пройти атестацію з метою отримання свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта. Якщо експерт-бухгалтер недостатньо володіє знаннями в галузі обліку, аналізу та контролю, які є необхідними для складання обґрунтованого висновку за питаннями, що поставлені слідчим або судом, він може бути визнаний некомпетентним. У цьому випадку експерт-бухгалтер має право заявити про самовідвід в проведенні експертизи;

➤ **професійна компетентність експерта-бухгалтера.** Вона є важливою передумовою якісного проведення дослідження господарських операцій, які стали предметом розслідування правоохоронних органів чи суду. **Компетенцією** експерта називають ступінь його вмінь і придатності до виконання експертної роботи. Вона визначається набутими знаннями, вміннями, досвідченістю й професійними навичками. Для експертної майстерності важливим є поєднання творчого підходу до роботи, а не простого застосування накопиченого досвіду та ретельного аналізу результатів практичної діяльності.

Якісне та ефективне проведення судово-бухгалтерської експертизи можливе лише за участі компетентного експерта-бухгалтера. Якщо під час проведення експертизи встановлено, що експерт не володіє необхідними знаннями або їх недостатньо для проведення експертизи, то він визнається слідчим або судом некомпетентним і усувається від проведення експертизи.

Оволодіння вміннями та навиками проведення експертного дослідження повинне бути спрямоване на формування майстерності та вдосконалення професійної діяльності. У результаті цього експерт-бухгалтер може досягти

високої професійної компетентності, яка проявляється в тому, що авторитет і долі обвинувачених осіб, проти яких порушена справа (за якою одним із джерел доказів або доказом виступає саме висновок експерта-бухгалтера) не залежали від його професійного стажу.

Набуття експертом певного рівня кваліфікації залежить від перебування на посаді, яку він обіймає, набутої освіти та характеру попередньої роботи. Наприклад, коли особа працювала декілька років на посаді рядового бухгалтера, тобто, в ролі виконавця, то отримуючи процесуальний статус експерта, вона може виявитися нездатною приймати самостійні рішення. Для експерта важливий не просто загальний стаж роботи, а досвід, який формує систему його поглядів. Це особливо важливо для дотримання принципу незалежності експерта та враховуючи самостійний характер його діяльності.



Однак на практиці експерти нерідко порушують межі своєї компетенції. Так, у висновку експерта-бухгалтера за справою з обвинувачення громадянина Е. у розкраданні державного майна зазначалося, що підпис начальника цеху А. не має нічого спільно з підписом, виконаним від його імені у видатковому касовому ордері.

Це дозволяє говорити про вихід експерта за межі своєї компетенції та його спроби здійснити техніко-криміналістичне дослідження документів. Порушенням компетенції є також випадки, коли експерт виконує функції слідчого (наприклад, самостійно збирає матеріали для дослідження чи отримує пояснення від посадових осіб) та надає у висновку правову оцінку питань (стверджує, що мали місце присвоєння, розтрата, розкрадання тощо), ґрунтує висновки експертизи на дослідженні всіх обставин справи, а не на конкретних питаннях, що належать до предмету експертизи.

➤ **об'єктивності та неупередженості експерта-бухгалтера (незацікавленості в результатах справи).** Об'єктивність експерта-бухгалтера передбачає використання ним в процесі дослідження матеріалів справи науково-обґрунтованих методів дослідження та обов'язкове обґрунтування результатів його дослідження документами, що містяться в справі та які підтверджують факт здійснення тієї чи іншої господарської операції. Важливим елементом об'єктивності є неупередженість експерта-бухгалтера.

Ця вимога полягає у формуванні експертом неупередженої думки з приводу встановлення і оцінки обставин справи в точній їх відповідності дійсності. Так, законодавством заборонено суміщення в одній особі експерта та слідчого або судді. Таке поєднання може тягнути за собою упереджене ставлення до обвинуваченого або однієї зі сторін у справі та не дозволить

об'єктивно перевірити й оцінити зібрані фактичні дані. Однак практика розслідування та судового розгляду справ свідчать про те, що експертами часто порушується і ця вимога: вони проявляють упереджене ставлення до чогось або когось. Наприклад, в експертній практиці були випадки, коли обвинувачені заявляли клопотання про відвід експерта у зв'язку з неправильною його поведінкою при проведенні дослідження ще до надання експертного висновку та винесення кінцевого рішення за справою судом експерт висловлював впевненість у вині обвинуваченої особи. Разом з тим, відвід експерта на підставі того, що його висновок суперечить або повністю протилежний версії обвинувачення, є грубим порушенням процесуального законодавства.

Незацікавленість в результатах справи полягає у відсутності в експерта матеріального, морального та іншого інтересу за конкретною кримінальною або цивільною справою, що знаходиться на розгляді в суді.

Також до особи експерта висуваються такі професійно-етичні вимоги як чесність, справедливість оцінок, добросовісність тощо.



Відповідно до чинного законодавства (ч. 1 ст. 66 КПК України), слідчим в ролі експерта може бути викликана будь-яка особа, яка має необхідні знання для надання висновку з питань, що досліджуються (ч. 2 ст. 75 КПК України). Тобто, суб'єктом експертного дослідження є фізична особа, яку призначає слідчий. Це відповідає процесуальній самостійності та незалежності слідчого при збиранні доказів. Такий самий порядок існує у Франції, Німеччині, Швейцарії.

Слідчий повинен сам вивчити компетентність спеціаліста, що залучається як експерт, роз'яснити йому права та обов'язки. За це слідчий несе персональну відповідальність за збирання доказів і за справу в цілому (ст. 114 КПК).

Обов'язки та права експерта-бухгалтера

Експерт як учасник процесуальних правовідносин наділений певним процесуальним статусом і, в зв'язку з цим, має певні права та обов'язки.

Відповідно до ст. 12 Закону України "Про судову експертизу" і ст. 77 КПК України експерт-бухгалтер, якому доручено проведення експертизи, зобов'язаний:

- з'явитися за викликом органу, який призначив експертизу;

* Романюк Б. Призначення судової експертизи на досудовому слідстві: деякі проблемні питання // Право України. – 2003. – № 3. – С. 86-91.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

➤ провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;

➤ на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо змісту даного ним висновку;

➤ заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі.

Експерт також зобов'язаний заявити самовідвід* за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі. Відповідно до ст. 53 ЦПК України, ст. 31 ГПК України та ст. 62 і ст. 75 КПК України експерт підлягає відводу** з наступних підстав:

➤ якщо він особисто прямо чи побічно зацікавлений в результаті справи;

➤ якщо він є родичем сторін або інших осіб, які беруть участь у справі;

➤ якщо він перебуває в особистих стосунках з особами, які беруть участь у справі;

➤ якщо будуть встановлені інші обставини, які викликають сумнів у їх безсторонності.

Експерт, крім того, не може брати участі у розгляді справи, якщо він:

➤ знаходиться або знаходився у службовій або іншій залежності від сторін, інших осіб, які беруть участь у справі;

➤ проводив ревізію, матеріали якої послужили підставою до порушення даної цивільної справи;

➤ виявився некомпетентним.

При наявності цих підстав експерт сам повинен заявити про це судові (самовідвід) або відвід можуть заявити особи, які беруть участь у справі.

Проте участь експерта в попередньому розгляді даної справи як експерта не є підставою для його відводу.

Відвід повинен бути мотивований і заявлений у письмовій формі до початку розгляду справи по суті. Заявляти відвід після цього можна лише у випадках, коли підстава для відводу суд або особа, яка заявляє відвід, стає

* Самовідвід полягає в тому, що особа відмовляється від виконання покладених на неї обов'язків з певних об'єктивних причин.

** Відвід – це відхилення певної кандидатури у певному процесі; відсторонення осіб від виконання ними певних обов'язків.

відомою після початку розгляду справи за суттю. Питання про відвід експерта вирішується суддею, який виносить з цього приводу ухвалу.

Питання про самовідвід експерта-бухгалтера може оформлюватися також мотивованою постановою слідчого, особою, яка проводить дізнання, або прокурором.

Виконання цього положення процесуального законодавства забезпечує вибір неупередженого та компетентного експерта-бухгалтера, який, провівши дослідження, надасть об'єктивний висновок.

Слід зауважити також, що експерт-бухгалтер не повинен надавати висновок з питань, які виходять за межі його компетенції. Про свою відмову від проведення дослідження з цієї причини він повідомляє орган або особу, які призначили судово-бухгалтерську експертизу. Таким же чином експерт зобов'язаний діяти, коли він не може дати обґрунтований висновок на підставі наданих йому слідчим чи судом документів, а його клопотання про надання додаткових матеріалів залишено без задоволення.

Експерт-бухгалтер, незалежно від виду судочинства, при проведенні судово-бухгалтерської експертизи користується правами, які надані йому ст. 13 Закону України "Про судову експертизу" і які сприяють виконанню ним процесуальних обов'язків.

Відповідно до чинного законодавства експерт має право:

➤ ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета судової експертизи й подавати клопотання про надання додаткових документів;

➤ вказувати у висновку судової експертизи на виявлені в процесі її проведення факти, що мають значення для справи та з приводу яких йому не були поставлені питання;

➤ з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;

➤ подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;

➤ одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням.

Інші права судового експерта передбачаються процесуальним законодавством, зокрема ст. 77 КПК України, його норми деталізують

положення Закону України “Про судову експертизу”. Наприклад, крім перерахованих вище прав, експерт має право з дозволу особи чи органу, які призначили експертизу, бути присутнім при проведенні допитів та інших слідчих дій і ставити особам, що допитуються, запитання, які стосуються експертизи.

Відповідно до прав, наданих експерту законодавством, експерт-бухгалтер у висновку експертизи може вказувати факти, з приводу яких йому питання не ставилися, але які можуть мати значення для справедливого розв’язання справи. Це пов’язано з тим, що орган, який призначив експертизу, при визначенні кола питань, що виносяться на експертизу не завжди може врахувати можливості судово-бухгалтерської експертизи. Тому експерту надається право викладати у висновку інформацію про факти, з’ясування яких не було передбачено завданням слідчого або суду. Встановлені факти не повинні виходити за межі спеціальних знань експерта-бухгалтера й повинні мати значення для справи, за якою проводиться експертиза.

Разом з тим, експерт-бухгалтер не вправі проводити наступні дії:

- досліджувати матеріали, які не зазначені в постанові про призначення експертизи та які не є об’єктами розслідування правоохоронних органів;
- самостійно збирати й вилучати нові необхідні для надання висновку матеріали. За недостатності матеріалів для проведення судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер не має права звертатися за ними до підприємств чи окремих громадян – тобто брати на себе функції збору доказів. У таких випадках він звертається до особи або органу, що призначили експертизу, з клопотанням про надання йому необхідних додаткових матеріалів.

Після задоволення клопотання експерта-бухгалтера слідчим виносяться постанова про доповнення переліку переданих на експертизу матеріалів. У разі відхилення клопотання експерт зобов’язаний у письмовій формі повідомити слідчого про неможливість проведення експертизи з усіх або окремих питань;

- проводити ревізію, брати участь в проведенні інвентаризації;
- розглядати у висновку питання юридичної кваліфікації злочинів і їх правової оцінки, наявності наміру, доведення чи недоведення вини обвинуваченого, а також інші питання, які виходять за межі його компетенції;

- самостійно без відома слідчого чи суду вести переговори з обвинуваченим (підсудним, потерпілим, свідком) про обставини справи;
- залучати інших осіб до участі в проведенні дорученої йому експертизи;
- зберігати матеріали кримінальної чи цивільної справи, за якою проводиться судово-бухгалтерська експертиза поза службовим приміщенням.

**Відповідальність
експерта-бухгалтера**

За неналежне виконання своїх обов'язків експерт-бухгалтер несе юридичну відповідальність. Тобто, відповідно до ст. 14 Закону України "Про судову експертизу" судовий експерт на основі й у порядку, передбаченому законодавством, може бути притягнений до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Перед проведенням судово-бухгалтерської експертизи експерта попереджають про кримінальну відповідальність за статтями 384, 385 Кримінального кодексу (КК) України. Відповідно до ст. 384 експерт за надання звідомо неправдивого висновку під час проходження дізнання, досудового слідства або проведення розслідування тимчасовою слідчою або тимчасовою спеціальною комісією ВПУ або в суді карається виправними роботами на строк до двох років або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до двох років. Ті самі дії, поєднані з обвинуваченням у тяжкому чи особливо тяжкому злочині, або зі штучним створенням доказів обвинувачення чи захисту, а також вчинених з корисних мотивів караються виправними роботами на строк до двох років або обмеженням волі на строк до п'яти років. За відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків у суді або під час проведення досудового слідства, розслідування тимчасовою слідчою або тимчасовою спеціальною комісією ВПУ чи дізнання згідно з ст. 385 Кримінального кодексу України експерт карається штрафом від 50 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян* або арештом на строк до шести місяців.

* З введенням в дію з 01.01.2004 року Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" статтею 22.5 передбачено, що "якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум, то для цілей їх застосування використовується сума у розмірі 17 грн., крім норм адміністративного та кримінального законодавства у частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги визначеної п. 6.1.1 п. 6.1 ст. 6 цього Закону для відповідного року (з урахуванням положень п. 22.4 цієї статті)".

Як зазначалося, відповідно до ст. 14 Закону України “Про судову експертизу” судовий експерт може також бути притягнений до дисциплінарної відповідальності. За порушення вимог цього Закону та інших законодавчих актів України, що регламентують судово-експертну діяльність, положенням про експортно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів передбачені такі дисциплінарні стягнення:

- попередження;
- зупинення дії свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта;
- анулювання свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта;
- зниження кваліфікаційного класу судового експерта.

Стягнення на судових експертів накладаються, як правило, за результатами дисциплінарного розслідування.

Адміністративна відповідальність експерта передбачена ст. 185-4 (глава 15) Кодексу України про адміністративні правопорушення, в якій передбачено, що злісне ухилення експерта від явки до органів попереднього слідства або дізнання тягне за собою накладення штрафу від 3 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Оплата праці експерта-бухгалтера

Серед прав експерта-бухгалтера, визначених законодавством, передбачено його право на отримання винагороди за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням.

Питання оплати праці та соціального захисту судових експертів регулюється Кодексом законів про працю України та Інструкцією про порядок і розміри відшкодування витрат та виплати винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у провадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення та виплати державним науково-дослідним установам судової експертизи за виконання їх працівниками функцій експертів і спеціалістів, яка затверджена постановою КМУ.

Судовим експертам, які не є працівниками підприємств, установ і організацій, виплачується винагорода за явку до суду або виконану роботу.

Якщо виконання експертами процесуальних обов'язків пов'язано з їх перебуванням за межами постійного місця проживання, їм відшкодовуються витрати, пов'язані з переїздом до місця виклику і назад, найм житла та виплачуються добові.

Джерела фінансування оплати праці експертів є різними.

У цивільних справах (ст. 86 ЦПК України) кошти, необхідні для оплати праці експертів наперед вносить сторона, яка подала відповідне клопотання про залучення експерта. Якщо виклик експерта проводиться за клопотанням обох сторін або з ініціативи суду, то необхідна сума коштів вноситься обома сторонами порівну.

Добові (у разі переїзду до іншого населеного пункту), а також компенсація за втрачений заробіток чи відрив від звичайних занять експертам сплачуються стороною, не на користь якої ухвалено судове рішення.

Кошти не вносяться стороною, яка звільнена від оплати судових витрат. У цьому випадку такі виплати проводяться за рахунок Державного бюджету України. Розмір суми, яку наперед має внести сторона, визначається судом орієнтовно. У разі неоплати судової експертизи у встановлений судом строк суд скасовує ухвалу про призначення судової експертизи.

При вирішенні господарських спорів, суми, які підлягають сплаті за проведення судової експертизи покладаються:

- ✓ при задоволенні позову – на відповідача;
- ✓ при відмові в позові – на позивача;
- ✓ при частковому задоволенні позову – на обидві сторони пропорційно розміру задоволених позовних вимог.

Експертне



Позивач – це одна зі сторін у цивільному та господарському процесі, особа, на захист прав і інтересів якої порушується цивільна справа, господарський спір у суді нею особисто або іншими особами в передбачених законодавством випадках.

Відповідач у цивільному та господарському судочинстві – це сторона, якій пред'явлено позов.

Витрати, що підлягають сплаті за проведення судової експертизи при вирішенні господарського спору, визначаються господарським судом (ст. 48 ГПК України). Судовим експертам відшкодовуються витрати, пов'язані з явкою до господарського суду, в розмірах, встановлених законодавством про службові відрядження (ст. 48 ГПК України).

Виплати для оплати послуг експерта-бухгалтера при розслідуванні кримінальної справи проводяться з коштів органів дізнання, досудового слідства чи суду. Такі витрати відповідно до ст. 91 КПК України включаються до складу судових витрат, відшкодування яких згідно зі ст. 93 КПК України покладається на засуджених.

При визнанні підсудного винним суд постановляє стягти з нього судові витрати. Якщо винними буде визнано декілька осіб, суд постановляє в якому розмірі повинні бути стягнені кошти для відшкодування витрат з кожного із них, враховуючи ступінь вини та майновий стан засуджених. Якщо підсудний буде визнаний винним, але звільнений від покарання, суд має право покласти на нього відшкодування судових витрат. При закритті справи у зв'язку з примиренням потерпілого з обвинуваченим, суд може покласти судові витрати на одного з них або на обох.

Судові витрати в разі неспроможності особи, з якої вони мають бути стягнені, компенсуються за рахунок держави.

Відповідно до Інструкції про порядок відшкодування витрат та виплат винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у впровадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення, та виплати державним науково-дослідним установам судової експертизи за виконання їх працівниками функцій експертів та спеціалістів **сума винагороди** за відрив від звичайних занять визначається із врахуванням характеру їх занять у межах від 20 до 30 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян за день (п. 3). Згідно з пунктом 5 цієї Інструкції розмір винагороди експерта або спеціаліста, який виконує свої функції не в порядку службового завдання, визначається залежно від його кваліфікації та складності завдання у межах від 3 до 10 % неоподаткованого мінімуму доходів громадян за годину роботи. У разі проведення судової експертизи особливої складності розмір винагороди збільшується на 25 %.

Виплати винагороди особі за відрив від звичайних занять і за проведену роботу проводяться за постановою (ухвалою) органу, який зробив виклик. У постанові (ухвалі) зазначаються вихідні дані для визначення суми винагороди (конкретний її розмір і час, затрачений експертом у зв'язку з явкою за викликом і на виконання поставленого перед ним завдання).

Науково-дослідні установи судової експертизи Мін'юсту проводять судову експертизу з кримінальних та адміністративних справ за рахунок коштів передбачених у Державному бюджеті України на відповідний рік на проведення судових експертиз. Вартість проведених експертиз визначається відповідно до нормативної вартості однієї експерто-години в науково-дослідних установах судової експертизи Мін'юсту.

4.4. Роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі

Роль спеціаліста у судовому процесі

За своїм процесуальним статусом спеціаліст суттєво відрізняється від експерта.

Спеціаліст – це особа, яка досконало володіє знаннями за певним фахом, має високу кваліфікацію в певній галузі знань та яка запрошена слідчим або судом для надання допомоги при проведенні слідчих або судових дій.

Основною метою залучення спеціаліста до участі в слідчих діях при розслідуванні економічних злочинів є розширення можливостей слідчого щодо виявлення, закріплення та залучення доказів до розслідування справи. Спеціаліст, на відміну від експерта, не проводить самостійних досліджень та не надає висновків. Він лише допомагає слідчому у виявленні, закріпленні та залученні доказів, а також надає слідчому допомогу в розслідуванні шляхом консультування, надання порад і рекомендацій, участі в підготовці та проведенні слідчих дій, шляхом обстеження підприємств тощо.

Участь спеціаліста при проведенні слідчих дій як однієї із форм використання спеціальних знань у судовому процесі передбачено статтею 128-1 КПК України.

До участі в слідчій дії можна залучати спеціаліста, не зацікавленого в результатах справи.

Обов'язки та права спеціаліста

Спеціаліст зобов'язаний: з'являтися на виклик слідчого або суду, брати участь у проведенні слідчої дії, використовуючи свої спеціальні знання і навички для сприяння слідчому у виявленні, закріпленні та вилученні доказів; звертати увагу слідчого на обставини, пов'язані з виявленням і закріпленням доказів; давати пояснення з приводу спеціальних питань, які виникають при проведенні слідчої дії.

Спеціаліст має право: звертатися з дозволу слідчого із запитаннями до осіб, які беруть участь у проведенні слідчої дії, робити заяви, пов'язані з виявленням, закріпленням і вилученням доказів. Спеціаліст, за наявності відповідних підстав, має право на забезпечення безпеки шляхом застосування заходів, передбачених законами України.

**Повноваження
спеціаліста**

Спеціаліст може надати допомогу слідчому чи суду у вирішенні наступних питань:

➤ які саме первинні документи та облікові реєстри містять інформацію про господарські операції, що цікавлять слідчого;

➤ які документи викликають сумніви у їх доброякісності, яка частина документів має значення для справи, що розглядається;

➤ що необхідно з'ясувати з бухгалтерських документів та облікових реєстрів слідчому або суду в підозрюваного, обвинуваченого та свідків при їх допиті;

➤ які питання необхідно поставити перед експертом-бухгалтером при призначенні судово-бухгалтерської експертизи;

➤ де можна виявити оригінали бухгалтерських документів, їх екземпляри та копії.

Отже, спеціаліста можна вважати помічником слідчого, який допомагає виконувати роботу, що потребує застосування спеціальних для слідчого знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю, звертає його увагу на обставини, пов'язані з виявленням доказів за справою, надає допомогу слідчому при складанні протоколу слідчої дії та відображенні її результатів.

Як правило, в якості спеціалістів залучаються співробітники судово-експертних установ чи відомчих служб, досвідчені ревізори КРУ, інспектори ДПС, приватні особи, працівники наукових і педагогічних колективів, які є фахівцями з бухгалтерського обліку.

Для залучення спеціаліста до участі у провадженні слідчої дії закон не вимагає винесення постанови. Про участь спеціаліста у провадженні слідчої дії обов'язково зазначається у протоколі цієї слідчої дії.

Часто слідчий може використовувати допомогу фахівця у формі усних консультацій при формулюванні запитань до експерта, вивченні бухгалтерських документів й інших матеріалів справи. Така допомога має непроцесуальний характер (тобто спеціаліст не бере участі у проведенні слідчих дій) і не відображається в матеріалах справи. Діяльність таких фахівців не підпадає під дію статті 128-1 КПКУ "Участь спеціаліста при проведенні слідчих дій", оскільки спеціаліст не бере участі у процесі розслідування.

Практика свідчить, що у тих випадках, коли спеціаліст залучається до судового процесу, незалежно від того в процесуальній чи непроцесуальній формі використовується його допомога, ефективність роботи слідчого значно зростає. Так, наприклад, беручи участь в огляді бухгалтерських документів, спеціаліст допомагає слідчому, який робить огляд, виявити такі ознаки неякісних документів, на які не завжди може звернути увагу слідчий, оскільки не володіє спеціальними знаннями з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю роз'яснює їх походження та значення для справи.

При підготовці до проведення слідчої дії за непроцесуальної форми участі, спеціаліст може надати допомогу в:

➤ складанні переліку документів, які підлягають вилученню під час вилучення;

➤ визначенні обсягу документів, які підлягають вилученню та місць їх зберігання. Під час проведення вилучення документів спеціаліст може надати допомогу у виявленні необхідних документів, у визначенні їх найменувань, комплектності, обсягу тощо. На заключній стадії проведення слідчої дії спеціаліст допоможе у складанні протоколу вилучення та додатків до нього із зазначенням найменувань та обсягу вилучених документів.

Дані та факти, виявлені та встановлені спеціалістом, а також інші результати його роботи можуть мати доказове значення лише за повної відповідності проведених слідчих дій вимогам КПК України. В інших випадках результати праці спеціаліста можуть мати лише орієнтовне або допоміжне значення.

Отже, процесуальне становище експерта та спеціаліста суттєво відрізняється, хоча кожен з них і залучається у випадку необхідності використання спеціальних знань. Проте знання та навички спеціаліста використовуються лише для надання допомоги слідчому у виявленні, закріпленні та вилученні доказів, надання пояснення щодо спеціальних питань, що виникають при провадженні слідчих дій. Крім того, результати діяльності спеціаліста відображаються в протоколі слідчої дії, а результати експертизи – самостійної діяльності експерта – у висновку, який є самостійним джерелом у справі.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміють під терміном “суб’єкти експертної діяльності”?
2. На які групи поділяються суб’єкти судово-бухгалтерської експертизи?
3. Які органи та особи уповноважені призначати судово-бухгалтерську експертизу? Якими повноваженнями вони наділені?
4. Які особи є суб’єктами проведення судово-бухгалтерської експертизи?
5. Якими правами та обов’язками наділені суб’єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи?
6. З якою метою проводиться атестація судових експертів? Який порядок її проведення?
7. Які вимоги висуваються до фахівця за відповідною спеціальністю для отримання свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта?
8. Який порядок оплати праці експерта-бухгалтера?
9. Яка відповідальність експерта-бухгалтера передбачена чинним законодавством за неякісне виконання покладених на нього обов’язків?
10. Якими повноваженнями наділений спеціаліст у судовому процесі?

Тести

1. До суб’єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи належать:
 - а) Державна податкова адміністрація;
 - б) правоохоронні органи;
 - в) суд і правоохоронні органи, залежно від того, яка справа розслідується.
2. До функцій Центральної експертно-кваліфікаційної комісії належать:
 - а) визначення порядку та умов підвищення кваліфікації судових експертів;
 - б) розгляд питань дисциплінарної відповідальності судових експертів, що працюють у державних, підприємницьких структурах або одноособово;
 - в) прийняття кваліфікаційного іспиту на присвоєння кваліфікації судового експерта та кваліфікаційних класів фахівцям науково-дослідних інститутів судових експертиз.
3. Присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям науково-дослідних інститутів судових експертиз та інших державних експертних структур проводиться:
 - а) Експертно-кваліфікаційною комісією (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз;

б) Центральною експертно-кваліфікаційною комісією Міністерства юстиції України (ЦЕКК);

в) Міністерством юстиції України.

4. Відповідно до положень Закону України "Про судову експертизу", здійснювати експертну діяльність мають право:

а) судові експерти з числа фізичних осіб, які пройшли атестацію;

б) державні спеціалізовані установи та відомчі служби судових експертиз;

в) всі юридичні та фізичні особи з юридичною або економічною освітою.

5. Відповідно до Закону України "Про судову експертизу" судовим експертом може бути громадянин України, який:

а) має вищу освіту за спеціальністю "Облік і аудит";

б) пройшов відповідну підготовку та атестацію як судовий експерт певної кваліфікації;

в) особа, що не займається підприємницькою діяльністю.

6. Свідомство про присвоєння кваліфікації судового експерта працівнику підприємницької структури діє протягом:

а) трьох років;

б) п'яти років;

в) семи років.

7. Реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян веде Міністерство внутрішніх справ України:

а) так, за погодженням з Міністерством юстиції України;

б) ні, Реєстр ведеться Міністерством юстиції України;

в) ні, ці функції виконує Палата аудиторів і судових експертів України.

8. До експерта бухгалтера як фахівця висуваються наступні вимоги:

а) об'єктивності та неупередженості;

б) професійної компетентності;

в) зацікавленості в результатах справи, що розслідується.

9. Безпосереднім суб'єктом проведення судово-бухгалтерської експертизи є:

а) керівник науково-дослідного інституту судових експертиз;

б) керівник підприємства;

в) експерт-бухгалтер.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

10. Відповідно до Закону України “Про судову експертизу” судовими експертами не можуть бути особи:

- а) які визнані у встановленому законом порядку недієздатними, а також особи, які мають судимість;
- б) які не є громадянами України;
- в) у яких не минуло 3 роки з моменту відбуття покарання за вчинений злочин.

Практичні завдання

Завдання 4.1

Необхідно:

➤ пов'язати вимоги, що висуваються до експерта-бухгалтера з їх характеристиками. Відповідь оформити в таблиці наступної форми.

Таблиця 4.1. Вимоги до експерта-бухгалтера

<i>Вимоги бухгалтера-експерта</i>	<i>Характеристика</i>
___ (1) Відповідність кваліфікації	А. Неупереджена думка експерта з приводу встановлення і оцінки обставин у точній відповідності до їх дійсності
___ (2) Об'єктивність експерта-бухгалтера	Б. Відсутність у експерта-бухгалтера матеріального, морального та іншого інтересу у вирішенні конкретної кримінальної чи цивільної справи
___ (3) Професійна компетентність експерта-бухгалтера	В. Важлива передумова якісного проведення експертного дослідження. Якщо експерт-бухгалтер не достатньо володіє знаннями з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, які є необхідними для складання обґрунтованого експертного висновку з питань, що досліджуються, він може бути визнаний некомпетентним
___ (4) Незацікавленість у результатах справи	Г. Особа повинна бути висококваліфікованим спеціалістом в галузі бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності, мати вищу спеціальну освіту та пройти атестацію з метою присвоєння кваліфікації експерта-бухгалтера

Завдання 4.2

Необхідно:

➤ з наведеного переліку осіб визначити суб'єктів призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 4.2. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи

<i>№ з/п</i>	<i>Суб'єкти призначення</i>	<i>Суб'єкти проведення</i>	<i>Особи, що не є суб'єктами судово-бухгалтерської експертизи</i>

Дані для виконання:

1. Слідчі прокуратури.
2. Голова інвентаризаційної комісії.
3. Слідчий військової прокуратури.
4. Власники (засновники) підприємства.
5. Слідчий податкової міліції.
6. Суд.
7. Керівник відкритого акціонерного товариства.
8. Слідчі органів внутрішніх справ.
9. Ревізор.
10. Інспектор податкової служби.
11. Директор експертного бюро.
12. Аудитор.

Завдання 4.3

Необхідно:

➤ з наведеного нижче переліку вибрати повноваження Центральної експертно-кваліфікаційної комісії та Експертно-кваліфікаційної комісії науково-дослідних інститутів судової експертизи. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 4.3. Повноваження органів, які проводять атестацію судових експертів

№ з/п	Повноваження Експертно-кваліфікаційної комісії	Повноваження Центральної експертно-кваліфікаційної комісії

Дані для виконання:

1. Проводить атестацію фахівців підприємницьких структур і громадян з метою надання свідоцтва судового експерта.
2. Приймає кваліфікаційний іспит у кандидатів на здобуття кваліфікації експерта-бухгалтера працівниками державних установ судової експертизи.
3. Розглядає питання дисциплінарної відповідальності судових експертів, що працюють у державних, підприємницьких структурах або одноосібно.
4. Розглядає клопотання складене безпосереднім керівником експерта-бухгалтера, який підлягає атестації, та документи, що додаються до клопотання.
5. Допускає експерта або відмовляє йому в допуску до атестації.
6. Приймає кваліфікаційний іспит у кандидатів на здобуття кваліфікації судового експерта-бухгалтера серед осіб, які працюють одноосібно.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

7. Визначає порядок і умови підвищення кваліфікації експертів-бухгалтерів.
8. Організує попереднє рецензування поданих рефератів і проєктів висновків кандидатами на здобуття кваліфікації судового експерта.
9. Залучає до складу комісії з проведення атестації кандидатів на здобуття кваліфікації судового експерта спеціалістів Міністерства юстиції.
10. Продовжує строк дії свідчення судового експерта.

Завдання 4.4

Необхідно:

- порівняти об'єкти та суб'єкти аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи;
- зробити висновки щодо подібності аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи за наведеними ознаками. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 4.4. Характеристики аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи

№ з/п	Ознаки	Аудит	Ревізія	Бухгалтерська експертиза
1	Об'єкти			
2	Суб'єкти призначення			
3	Суб'єкти проведення			
4	Свобода дій суб'єктів проведення			

Завдання 4.5

Необхідно:

- вибрати з наведеного переліку ті положення, що характеризують права експерта-бухгалтера, та ті, що характеризують його обов'язки. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 4.5. Права та обов'язки експерта-бухгалтера

Права експерта-бухгалтера	Обов'язки експерта-бухгалтера

Дані для виконання:

1. З'явитися за викликом органу, який призначив судово-бухгалтерську експертизу.
2. Ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмету судово-бухгалтерської експертизи та необхідні для відповіді на питання слідчого чи суду.

3. Прийняти для проведення судово-бухгалтерської експертизи матеріали кримінальної чи цивільної справи, надати експерту-бухгалтеру керівником експертної установи відповідно до постанови слідчого чи ухвали суду.

4. Подавати клопотання про надання додаткових документів до органу або особи призначення судово-бухгалтерської експертизи.

5. Провести повне дослідження та скласти обґрунтований і об'єктивний висновок у письмовій формі.

6. Зазначати у висновку виявлені під час проведення судово-бухгалтерської експертизи факти, які мають суттєве значення для справи та з приводу яких йому не були поставлені питання.

7. Подавати скарги на дії особи або органу, у провадженні яких перебуває справа, якщо ці дії порушують його права.

8. Не розголошувати даних попереднього розслідування під загрозою кримінальної відповідальності.

9. Одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її проведення не є службовим обов'язком.

10. Виступати в суді для захисту чи роз'яснення положень наданого висновку.

Завдання 4.6

Необхідно:

➤ вказати чи є правомірними дії Центральної експертно-кваліфікаційної комісії. Відповідь обґрунтувати.

Дані для виконання:

Приватний підприємець Г.Й. Головатий вирішив пройти атестацію з метою отримання кваліфікації судового експерта-бухгалтера. Він має вищу педагогічну освіту, стаж роботи директором школи 5 років і приватним підприємцем – 10 років. Центральна експертно-кваліфікаційна комісія (ЦЕКК) у прийнятті документів для проходження атестації з метою здобуття кваліфікації судового експерта-бухгалтера Г.Й. Головатому відмовила.

Завдання 4.7

Необхідно:

➤ вказати чи є правомірними дії Центральної експертно-кваліфікаційної комісії. Відповідь обґрунтувати.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

Дані для виконання:

Працівник науково-дослідного інституту судових експертиз Г.К. Гаврилюк подав заяву до Центральної експертно-кваліфікаційної комісії з метою проходження атестації на здобуття кваліфікації судового експерта-бухгалтера. Він має вищу економічну освіту. На розгляд комісії подав реферат і проект висновку експерта-бухгалтера та документи: характеристику, копію диплому про освіту, витяг з трудової книжки. У прийнятті документів ЦЕКК Г.К. Гаврилюку відмовлено.

Завдання 4.8

Необхідно:

➤ визначити чи є правомірними дії кожного із суб'єктів у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

У процесі розслідування кримінальної справи за постановою слідчого Малинського міськрайвідділу внутрішніх справ на ТзОВ "Альфа" проведено інвентаризацію. У роботі інвентаризаційної комісії брав участь судовий експерт-бухгалтер П.Й. Палій, який раніше працював економістом на даному підприємстві. Посилаючись на діюче законодавство, слідчий виніс П.Й. Палію догану за порушення прав експерта-бухгалтера. Палій П.Й. оскаржив дії слідчого.

Завдання 4.9

Необхідно:

➤ з наведених положень обрати ті, що описують дії, які експерт-бухгалтер має право вчиняти, а які – ні. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

Таблиця 4.6. Можливі та недопустимі дії експерта-бухгалтера

<i>Експерт-бухгалтер має право</i>	<i>Експерт-бухгалтер не має права</i>

Дані для виконання:

1. Ознайомлюватися з матеріалами справи, які пов'язані з предметом судово-бухгалтерської експертизи, подавати клопотання щодо надання додаткових документів для дослідження.

2. Зазначати у висновку судово-бухгалтерської експертизи виявлені під час її проведення факти, що мають значення для розслідування справи та з приводу яких йому не поставлені питання слідчим або судом.

3. Досліджувати матеріали, не зазначені в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи, або які не оглядалися працівниками правоохоронних органів, які розслідують кримінальну або цивільну справу.

4. З дозволу особи або органу, які призначили судово-бухгалтерську експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам питання, пов'язані з предметом судово-бухгалтерської експертизи.

5. Подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права експерта-бухгалтера.

6. Одержувати винагороду за проведення судово-бухгалтерської експертизи, якщо її проведення не є службовим обов'язком.

7. Збирати та вилучати нові, необхідні для надання експертного висновку матеріали.

8. Проводити ревізію, брати участь у проведенні інвентаризації, проводити експертизу, пов'язану із дослідженням документів підприємств, у яких бухгалтер-експерт раніше працював.

9. Вести переговори з обвинуваченим про обставини справи самостійно, без відома слідчого чи суду.

10. Зберігати матеріали кримінальної чи цивільної справи, за якою проводиться судово-бухгалтерська експертиза, поза службовим приміщенням, в якому проводиться експертиза.

Завдання 4.10

Необхідно:

- вказати чи є правомірними дії експерта-бухгалтера;
- назвати нормативний документ, яким при цьому керувався експерт-бухгалтер або який нормативний документ він порушив.

Дані для виконання:

При проведенні дослідження експерт-бухгалтер С.О. Сидоренко звернувся до бухгалтера підприємства ТзОВ "Слuch" з проханням надати йому для дослідження додаткові документи: головну книгу, реєстри обліку (журнали та відомості до них) і фінансову звітність за 2003 р.



Тема 5. Призначення та планування судово-бухгалтерської експертизи

У темі розглядаються наступні питання:

- 5.1. Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи***
- 5.2. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи***
- 5.3. Планування роботи експерта-бухгалтера***

5.1. Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи

У попередніх темах з'ясовано, що судово-бухгалтерська експертиза має ряд особливостей, що відрізняють її від бухгалтерського обліку та методів господарського контролю (див. тему 1).

Однією із головних особливостей судово-бухгалтерської експертизи є неможливість її існування без процесу розслідування чи розгляду кримінальної або цивільної справи. Так, судово-бухгалтерська експертиза може проводитися при вирішенні господарських і трудових спорів, під час розгляду цивільних або розслідування кримінальних справ, пов'язаних зі злочинами економічного характеру. Вона призначається у процесі розслідування або розгляду правоохоронними органами та судом для розв'язання питань, які потребують спеціальних знань – з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю. Ними, як правило, не володіє слідчий або суддя, тому для вирішення таких питань запрошується експерт-бухгалтер. Однак експертиза призначається не в будь-якій справі, а запрошення експерта вимагає існування певних передумов (див. рис. 5.1).

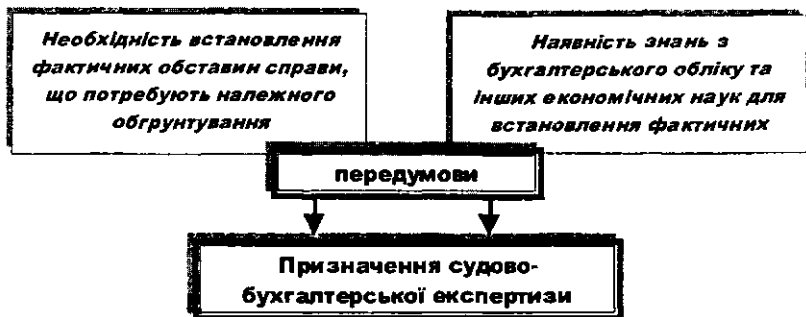


Рис. 5.1. Передумови призначення судово-бухгалтерської експертизи

До процесу проведення судово-бухгалтерської експертизи висуваються певні законодавчі вимоги, оскільки від неї залежать якість і строки розслідування, правильність прийняття рішень за порушеною кримінальною чи цивільною справою.

Діючим процесуальним законодавством встановлено ряд випадків*, за яких призначення експертизи є обов'язковим. Наявність цих випадків є підставою** для використання спеціальних знань експертів.

Проте підстав обов'язкового призначення судово-бухгалтерської експертизи процесуальним законодавством і нормативними документами, що регулюють судово-експертну діяльність в Україні, не визначено.



Визначити підставу для призначення судово-бухгалтерської експертизи означає виявити такі обставини, які з одного боку свідчать про потребу у знаннях фахівця з бухгалтерського обліку, а з іншого – мають нормативну підставу, оскільки оформлені розпорядчим документом про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Таким чином, підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи визначаються обставинами конкретної справи, порушеної проти юридичної або фізичної особи. Крім того, призначення судово-бухгалтерської експертизи безпосередньо залежить від органу або особи, у віданні яких перебуває відповідна справа чи спір. Аналізуючи зібрані у процесі розслідування чи розгляду справи матеріали, слідчий або суд можуть прийти

* Випадок – наявність того чи іншого явища, факту.

** Підстава – те, чим пояснюються, виправдовуються вчинки, поведінка. У лексичному значенні під терміном “основа” або “підстава” розуміють обставину, достатню для того, щоб викликати певну дію.

до висновку про необхідність залучення експерта-бухгалтера. Тобто, підстави для призначення судово-бухгалтерської експертизи можна розглядати з наступних позицій:

➤ **загальноправової основи** – полягає в необхідності спеціальних знань для отримання доказів за справою, що перебуває у процесі розслідування або розгляду правоохоронними органами (судом);

➤ **спеціальної основи** пов'язана з предметом судово-бухгалтерської експертизи – визначається конкретними питаннями, що поставлені перед експертом-бухгалтером, слідчим або судом із певної справи.

Передбачити повний перелік випадків, за яких слід обов'язково призначати судово-бухгалтерську експертизу неможливо, оскільки неможливо передбачити всі види зловживань і врахувати їх специфіку, під час розслідування яких може виникнути потреба у знаннях фахівця. Тому особа (орган), яка здійснює розслідування, повинні самостійно встановити доцільність та необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи, виходячи з обставин конкретної справи.

Практика розслідування кримінальних і цивільних справ, пов'язаних із розкраданням майна підприємств та іншими корисливими злочинами, розгляду господарських і трудових спорів частково вирішує зазначену проблему. Так, можна чітко визначити випадки, коли судово-бухгалтерська експертиза не повинна призначатися. Наприклад, якщо ревізія, призначена слідчим або судом за порушеною справою, була проведена якісно та при цьому відповідно до ст. 22 КПК України було вжито всіх необхідних заходів для всебічного, повного та об'єктивного дослідження обставин справи. Крім того, у процесі розслідування чи розгляду справи іноді виникають питання, пов'язані з бухгалтерським обліком чи контролем, але вони можуть бути вирішені без допомоги експерта-бухгалтера. У такому випадку особа (орган), що проводить розслідування або розглядає справу, судово-бухгалтерську експертизу не призначає. Наприклад, слідчий може самостійно розрахувати розмір збитку або ж скористатися допомогою бухгалтера певного підприємства чи ревізора. В такому випадку призначати судово-бухгалтерську експертизу недоцільно.

Не зважаючи на те, що законодавством України не передбачено випадків обов'язкового призначення судово-бухгалтерської експертизи,

можна виділити випадки, за яких призначення судово-бухгалтерської експертизи в практиці розслідування є найбільш поширеним (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Основні випадки призначення судово-бухгалтерської експертизи

Особливістю наведених випадків є наявність суперечностей, які може вирішити тільки спеціаліст з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю. Наведемо коротку їх характеристику.

Якщо **підставою** для проведення судово-бухгалтерської експертизи **стала невідповідність результатів проведеної ревізії** іншим матеріалам справи, то результати ревізії повинні базуватися на даних бухгалтерського обліку. Інакше у справі повинні бути матеріали, які свідчать про невстановлені ревізією обставини, які підлягали відображенню в бухгалтерському обліку. Судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо зазначену невідповідність не можна усунути шляхом призначення повторної ревізії.

Клопотання обвинуваченого щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи повинно бути, насамперед, обґрунтованим і містити повний

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

перелік питань, на які необхідно відповісти експерту-бухгалтеру. Поставлені питання не повинні виходити за межі спеціальних знань експерта-бухгалтера. Наприклад, громадянином, обвинуваченим у крадіжці товарно-виробничих запасів, подана заява, що недостача запасів виникла внаслідок допущених помилок при відображенні в бухгалтерському обліку їх руху.

Якщо розглядається питання про призначення судово-бухгалтерської експертизи на підставі **неприйняття ревізором виправдовуючих документів**, то необхідно з'ясувати причини таких дій перевіряючого. Так, судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена, якщо ревізор не прийняв надані матеріально відповідальною особою документи у зв'язку з їх неналежним оформленням або несвоєчасним поданням. При цьому важливо пам'ятати, що експерт-бухгалтер залучається лише за умови, якщо питання, пов'язане з такою суперечністю, не може бути вирішене за допомогою проведення повторної ревізії або безпосередньо слідчим. Призначати судово-бухгалтерську експертизу для перевірки правильності визначеної ревізором суми збитку також доцільно лише тоді, коли це питання не може бути вирішене безпосередньо слідчим самостійно або шляхом проведення повторних ревізій.

Необхідною умовою для призначення судово-бухгалтерської експертизи за **наявності протиріч у висновках первинної та повторної ревізії** є виникнення також невідповідностей за одними й тими ж фактами за один і той же період.

Проте після встановлення необхідності в знаннях з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю процес призначення судово-бухгалтерської експертизи не завершується (див. тему 2.). Після прийняття рішення щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи, слідчий або суд обирають судового експерта для дослідження матеріалів справи. Потім в певному порядку, що обумовлено процесуальною формою експертизи, до відома обраного фахівця доводиться факт його обрання експертом-бухгалтером за справою.

5.2. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

Законом України “Про судову експертизу”, Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним й Господарсько-процесуальним кодексами України та іншими нормативно-правовими актами, які регулюють порядок призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Передбачено, що після встановлення й обґрунтування необхідності використання знань експерта-бухгалтера в процесі розслідування чи розгляду справи, органи, що досліджують справу, повинні документально зафіксувати своє рішення.

В цілому, судовий процес схожий з процесом ведення бухгалтерського обліку, оскільки будь-яка дія в їх межах вимагає документального підтвердження. У зв'язку з визначальною роллю результату процесу розслідування обставин певної справи на долю людей, можливість розвитку підприємств. Тому будь-які дії, вчинені під час зазначеного процесу повинні бути зафіксовані документально. Це, зокрема, підтверджується ст. 130 КПК України: “... рішення, прийняті слідчим або прокурором під час провадження досудового слідства у випадках, зазначених у цьому Кодексі, а також у випадках, коли це визначає за необхідне слідчий або прокурор, складається мотивована постанова...”.

Отже, розпорядчий документ, в якому фіксується рішення відповідного органу про призначення судово-бухгалтерської експертизи називається **постановою слідчого** або **ухвалою суду** (див. Додаток 1). Обов'язковість складання такого документу підтверджується ст. 196 КПК України, згідно з якою за “...необхідності проведення експертизи слідчий складає мотивовану постанову...”. Крім того, положеннями ГПК України встановлено, що “експерт зобов'язаний за **ухвалою суду** з'явитися на його виклик і надати мотивований висновок щодо поставлених йому питань”, а ст. 57 ЦПК України передбачено зміст ухвали суду про призначення експертизи в цивільному процесі.

Постанова слідчого або ухвала суду – це документ, який відображає або узагальнює необхідність і підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи. **Постанова слідчого** складається, коли судово-бухгалтерська експертиза призначається на етапі досудового розслідування кримінальної

справи. **Ухвала суду** виноситься суддею при розгляді у суді цивільних справ, а також під час судового розгляду матеріалів кримінальної справи.



У зв'язку з процесуальним характером судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена лише після порушення кримінальної справи на стадії попереднього розслідування або під час розгляду (розслідування) справи в суді.

На стадії попереднього розслідування слід розрізняти дослідчу перевірку та досудове розслідування. Дослідча перевірка є частиною процесу дізнання і призначається, якщо необхідно перевірити заяву або повідомлення про злочин, яке надійшло від громадян, представників підприємств до відповідного органу. Така перевірка проводиться до порушення кримінальної справи за отриманою заявою чи повідомленням. Вона може проводитися прокурором або слідчим шляхом отримання пояснень від окремих громадян чи посадових осіб або втребуванням необхідних документів (ст. 97 КПК України). Проведення цієї процедури необхідне для з'ясування достовірності отриманого повідомлення та визначення наявності чи відсутності складу злочину в діях певних осіб.

На стадії дослідчої перевірки судово-бухгалтерська експертиза не призначається, оскільки в процесі дослідчої перевірки не передбачене порушення кримінальної справи, адже відсутнє саме поняття "процесу". Таким чином, і не можна говорити і про участь в дослідчій перевірці експерта-бухгалтера в ролі процесуальної особи. Однак проводячи дослідчу перевірку, слідчий може лише скористатися допомогою фахівця з атестацією судового експерта. Цей спеціаліст допомагає слідчому виявити всі факти, які мають важливе значення для визначення обставин справи за отриманим повідомленням.

За підсумками роботи спеціаліста ним складається висновок, який не має доказової сили. Однак суд або слідчий, врахувавши висновок фахівця при розслідуванні (розгляді) справи чи спору, може дійти висновку про необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи вже на стадії досудового розслідування. На даному етапі участь фахівця необов'язкова, проте, можлива. Фахівець (спеціаліст) з бухгалтерського обліку також може допомогти слідчому скласти постанову (ухвалу) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, визначити коло питань, які повинні бути вирішені експертом-бухгалтером.

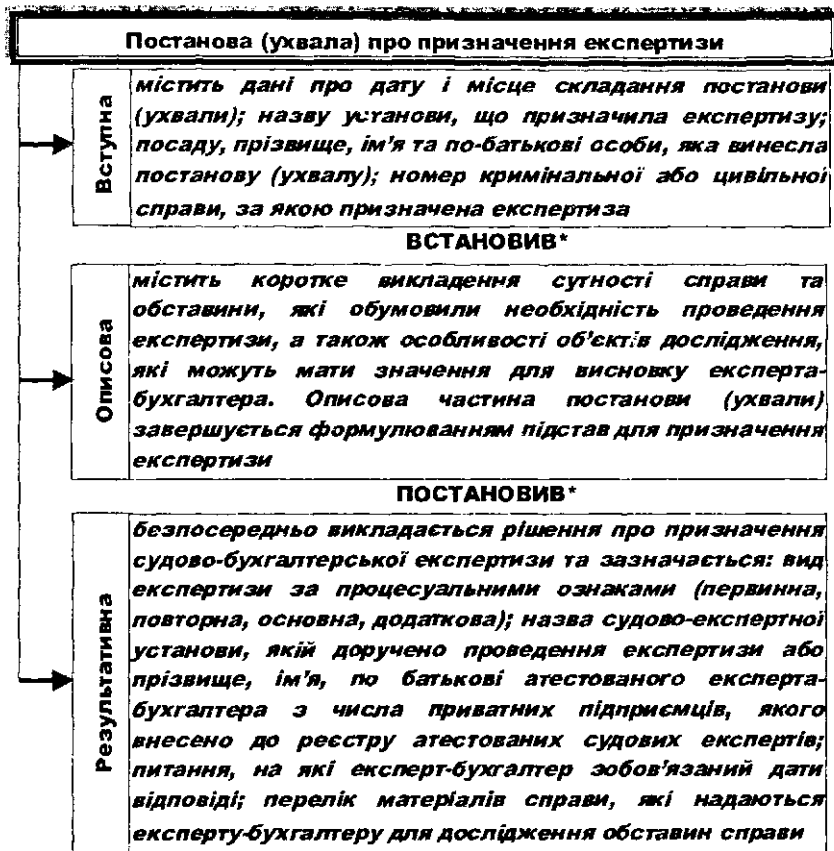
Якщо в результаті дослідчої перевірки буде встановлено наявність складу злочину, то наступним етапом буде порушення кримінальної справи. Після цього розпочинається досудове розслідування (слідство), тобто розслідування кримінальної справи правоохоронними органами до передачі її в суд для розгляду та винесення рішення. Досудове слідство складається з ряду слідчих дій, певних спрямованих на збір, дослідження, оцінку, перевірку та використання доказів у кримінальній справі.

Постанова (ухвала) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, яку виносить слідчий (суд), не може бути замінена іншим розпорядчим документом і повинна складатися за встановленою формою. Постанова

* Процес дізнання полягає у вжитті необхідних оперативно-розшукових заходів з метою виявлення ознак злочину й осіб, які його вчинили (ст. 103 КПК України).

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

(ухвала) про призначення експертизи складається з трьох частин: вступної, описової та результативної (рис. 5.3).



* Зазвичай при складанні постанови слова "ВСТАНОВИВ" і "УХВАЛИВ" виділяються таким великими літерами. Це сприяє концентрації уваги на обставинах справи й питаннях, поставлених на вирішення експерта-бухгалтера, та розмежуванню окремих частин постанови.

Рис. 5.3. Характеристика розділів постанови (ухвали) про призначення експертизи

У випадку призначення додаткової або повторної судово-бухгалтерської експертизи у постанові (ухвалі), крім наведеної на рис. 5.3 інформації зазначаються причини призначення таких видів експертизи. В ухвалі

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

(постанові) про призначення додаткової експертизи суду (слідчому) необхідно зазначити, які висновки експерта суд вважає неповними чи неясними, які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження та які обставини викликають сумніви у правильності попереднього висновку експерта. При призначенні комплексної експертизи^{*}, проведення якої доручається експертам декількох судово-експертних установ, у постанові (ухвалі) необхідно зазначити назви всіх судово-експертних установ, експерти яких залучені до проведення експертного дослідження. У випадку участі в проведенні комплексної експертизи особи, яка не є співробітником експертної установи, у постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи зазначається її прізвище. Якщо проведення експертизи доручається експертам різних експертних установ, в ухвалі обов'язково виділяється провідна установа, яка уповноважена вирішувати організаційні питання проведення судово-бухгалтерської експертизи та здійснюватиме координацію роботи експертів різних спеціальностей з різних установ, у тому числі забезпечення зв'язку між експертами та суб'єктом, який призначив експертизу. Постанова (ухвала) про призначення комплексної експертизи направляється в кожному з установ-співвиконавців (у тому числі залученій особі, яка не є працівником експертної установи). При цьому об'єкти дослідження і матеріали справи направляються провідній установі. Якщо ж в ухвалі провідну установу не визначено, то вона встановлюється за домовленістю між керівниками установ.

Особливої уваги в постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи потребують питання, винесені на вирішення експерта-бухгалтера. Від правильності їх формулювання залежить повнота, всебічність і обґрунтованість дослідження. Для цього слідчий (суддя) повинен дотримуватися наступних вимог:

➤ питання повинні ставитися **чітко**, що зобов'язує експерта-бухгалтера також давати конкретні відповіді, й виключає можливість їх двозначного тлумачення;

➤ питання, поставлені перед експертом-бухгалтером, повинні бути **суттєвими** для справи, що розглядається, і виходити з наявних у ній матеріалів. Без з'ясування зазначених питань справа не може бути вирішена правильно. Наприклад, без дослідження правильності відображення в

^{*} Однією з частин комплексної експертизи можуть бути судово-бухгалтерське дослідження.

бухгалтерському обліку руху товарно-виробничих запасів неможливо спростувати чи підтвердити заяву особи, яку обвинувачують у їх розкраданні;

➤ питання поставлені перед експертом-бухгалтером, не повинні виходити за межі його компетенції. Тобто, для розв'язання поставлених питань **необхідні знання** саме з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю господарської діяльності, якими володіє експерт-бухгалтер. Крім того, експерт-бухгалтер повинен давати відповіді лише на питання, які належать до предмету судово-бухгалтерської експертизи. Тобто, на ті питання, що стосуються господарських операцій, які стали об'єктами розслідування. Наприклад, експерт-бухгалтер не може дати відповідь на питання: Чи відповідає справжньому підпис одержувача у видатковому касовому ордері № 435 від 03.04.02 р.?, – оскільки вирішити його може експерт-почеркознавець.

➤ питання **не повинні стосуватися правової оцінки** вчинених зловживань чи злочину. Так, не можна ставити перед експертом-бухгалтером питання: Чи винен касир М.О. Мотриченко в розкраданні готівки на суму 100 грн.?, – оскільки встановити винну особу може тільки суд;

➤ питання повинні бути поставлені в **логічній послідовності**. Це означає, що спочатку необхідно ставити питання про дослідження окремих операцій, а потім – більш узагальнюючі питання. Наприклад, спочатку питання щодо визначення розміру недостач або лишків, далі – розміру завданих збитків, а потім – щодо правильності ведення бухгалтерського обліку у підприємстві. Відповідь експерта на поставлені питання повинна нагадувати сходження від часткового до загального та навпаки, тобто, щоб перші поставлені питання узагальнювалися в останньому, або щоб перші питання розшифровувалися наступними. Більш прийнятним є перший варіант, оскільки він забезпечує послідовне сприйняття результатів експертизи, а отже – їх розуміння. Розглянемо приклад.



При розгляді справи про стягнення з підприємства на користь колишнього працівника: заборгованості з оплати праці, тимчасової втрати працездатності з виплати компенсації за невикористані дні щорічної відпустки; компенсації за моральну шкоду було виявлено необхідність у знаннях спеціаліста з бухгалтерського обліку. Позивач у справі – колишній працівник, відповідає на підприємство.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

В ухвалі суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи питання, поставлені на вирішення експерта-бухгалтера, було викладено в наступному порядку:

- Яка заборгованість із виплати заробітної плати була на день звільнення позивача?
- Який розмір середньомісячного заробітку позивача на день звільнення?
- Чи правильно здійснено нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності?
- Чи правильно нараховано грошову компенсацію виплати за невикористані дні щорічної відпустки?

При відповіді на зазначені питання у запропонованій судом послідовності експерту-бухгалтеру необхідно, перш за все, врахувати, що заборгованість складається із сум несплаченої заробітної плати, компенсації за невикористані дні відпустки, допомоги з тимчасової втрати працездатності. Тому для відповіді на перше питання експерту-бухгалтеру потрібно розрахувати середньомісячну заробітну плату працівника, розмір компенсації за невикористані дні щорічної відпустки, суму допомоги з тимчасової втрати працездатності. Відповідаючи на наступні питання, експерт-бухгалтер повинен постійно посилаючись на розрахунки, здійснені ним при відповіді на перше питання. Такий порядок лише ускладнює розуміння думки експерта-бухгалтера судом чи слідчим і можливість ефективного використання складеного ним висновку.

Отже, питання, що виходять за межі компетенції експерта-бухгалтера та не потребують знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю і не належать до предмету судово-бухгалтерської експертизи, досліджуватися експертом бухгалтером не можуть. Спір відбувається між підприємством і його колишнім працівником. Питанням, яке б виходило за межі предмету судово-бухгалтерської експертизи за даною справою, а значить і за межі компетенції експерта-бухгалтера могло бути: "Яка заборгованість підприємства перед усіма працівниками на дату звільнення позивача?"

Експертно



Спеціалісти Російського Федерального центру судової експертизи, узагальнивши практику підготовки та призначення судово-економічних експертиз, виділили та згрупували типові помилки, які зустрічаються в постановках про призначення даного виду експертизи.

Так, нерідко експерту ставляться **правові питання**, які є винятково прерогативою слідства та суду, в тому числі, пов'язані з правовою оцінкою дій осіб. Наприклад: Чи мало місце приховування доходів (у ТзОВ "NNN") за період з ___ до ___ ? Якщо так, то в яких розмірах?

Крім цього, при постановові правових питань зустрічаються також вимоги перевірити правильність висновків документальної ревізії. Наприклад: чи правильно проведена документальна ревізія, чи використані ревізором усі необхідні документи? Чи обґрунтовані висновки ревізора про нанесений збиток? Фактично, в цих питаннях стоїть завдання оцінити самостійне джерело

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

доказів – акт ревізії і дії осіб (ревізора). Зазначене уповноважені здійснювати особи, які ведуть розслідування справи.

Досить часто перед експертом ставляться **довідкові питання**, які не вимагають проведення дослідження із використанням експертних знань. На ці питання, як правило, може відповісти сам слідчий або запрошений спеціаліст. Наприклад, “Чи існує в податковому або іншому законодавстві визначення поняття “неконтрольований дохід?”, “Що є базою для нарахування ПДВ у підприємствах роздрібної торгівлі при закупівлі імпортованих товарів?”

Нерідко ставляться **ревізійні питання**. Вони вимагають проведення ревізії, у процесі якої ревізор самостійно обирає об'єкти для перевірки. Наприклад: “Які господарські операції неправильно відображаються в обліку (БАТ “SSS”)?” “Що було причиною викривлення даних про отриманий дохід? Які суми грошових коштів не надійшли на поточний рахунок (БАТ “SSS”) за період здійснення розрахунків за послуги, що надаються працівникам БАТ “SSS” готівкою?” Відповідь на будь-яке з цих питань вимагає перевірки всієї документації, тобто проведення ревізії господарської діяльності підприємства.

Зустрічаються також **неконкретні питання**, в яких не зазначаються періоди, дати й номери документів, які підлягають дослідженню. Наприклад, у питанні “Яка сума доходів отримана ТзОВ “NNN” у результаті здійснення торговельної діяльності в торговельному пункті “ССС” відповідно до наданих для дослідження бухгалтерських документів за період з __ до __ ?” не вказано назву підприємства, не конкретизовано перелік документів (їх види, номери і дати). В іншому питанні “Чи відповідають вимогам закону документи, за якими здійснювалося перерахування грошових коштів (сума) на рахунок ТзОВ “SSS”?” Не конкретизовано реквізити платіжних документів і підстави для здійснення платежу.

У деяких випадках **питання замінюються дорученнями** (тим більше, у формі наказів): виконати технічну роботу, розрахувати суму, визначити дохід тощо. Подібні види робіт також не вимагають застосування експертних знань. Наприклад: “Визначити результати руху товарно-виробничих запасів, грошових коштів ТзОВ “NNN” за період (дата)”, “Тростідукувати рух готівки в касі ТзОВ “NNN” за період з __ до __”, “Встановити, чи вносилися грошові кошти за придбані автомобілі “Лада” за період з __ до __ К.В. Костенковим”; “Перевірити фінансовий стан ТзОВ “NNN”; відновити структуру дебіторської заборгованості”.

Важливою умовою забезпечення правильності, чіткості та гармонійності питань, що виносяться на експертизу є ознайомлення сторін справи з цими питаннями. ЦПК України (ст. 57) визначено, що під час призначення експертизи та постановки питань, які слід винести для вирішення експерту, “...суддя або суд повинен з цього приводу врахувати пропозиції сторін та інших осіб, які беруть участь у справі. Відхилення питань, запропонованих особами, які беруть участь у справі, суд

* Використано матеріали навчального посібника: Климівч Л.П. Судебная бухгалтерия (общая часть). Учебное пособие. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2000. – С. 198-200.

зобов'язаний мотивувати". Це також сприятиме забезпеченню неупередженості експертизи.

Таким чином, вміння слідчого чи суду, сторін у справах чи спорі правильно сформулювати питання для експерта є необхідною умовою призначення судово-бухгалтерської експертизи. Правильна постановка цих питань забезпечує майбутню доказову цінність її матеріалів.

Після складання постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, слідчий або суд ознайомлює із зазначеним документом сторони у справі. Ст. 197 КПК України визначено, що слідчий повинен також ознайомити обвинуваченого з постановою про призначення експертизи та роз'яснити йому права, пов'язані з проведенням експертизи, про що складається протокол.



Відповідно до ст. 197 КПК України обвинувачений має право:

- заявити відвід експерту (див. тему 4);
- клопотати про призначення експерта з числа вказаних ним осіб;
- клопотати про винесення на експертизу додаткових питань;
- давати пояснення експерту;
- надавати додаткові документи, які в подальшому можуть бути використані для уточнення результатів експертизи, певних обставин справи;
- ознайомлюватися з матеріалами експертизи та висновком експерта після закінчення експертизи;
- подавати клопотання про призначення нової або додаткової експертизи.

Якщо експертиза призначається до притягнення особи як обвинуваченого, наведений порядок повідомлення обвинуваченого про призначення судової експертизи застосовується до підозрюваного у вчиненні злочину.

Наступним кроком на етапі призначення судово-бухгалтерської експертизи є ознайомлення з постановою про призначення експертизи з її безпосереднім виконавцем. Експертне дослідження може бути доручене працівнику експертної установи або ж експерту, який є фізичною особою-підприємцем, або працівником підприємницької структури.

Якщо судово-бухгалтерська експертиза проводиться в судово-експертній установі, то постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи та матеріали, необхідні для її проведення, надсилаються керівнику судово-експертної установи. Після отримання постанови він оцінює можливості експертної установи, яку очолює, провести судово-

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

бухгалтерську експертизу за відповідною справою. Для цього керівник експертної установи визначає:

➤ чи є в даній судово-експертній установі спеціалісти, які мають кваліфікацію, необхідну для відповіді на поставлені слідчим (суддею) питання;

➤ чи можливо у встановлений правоохоронними (судовими) органами строк провести дослідження та надати обґрунтований висновок.

За наявності експертів відповідної кваліфікації і достатності часу керівник експертної установи доручає проведення судово-бухгалтерської експертизи штатному працівнику – експерту-бухгалтеру – та повідомляє слідчого про призначену особу.

Відповідно до постанови слідчого чи ухвали суду керівник експертної установи ставить перед експертом-бухгалтером завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи, оформлюючи його відповідним чином (див. Додаток 2).

У завданні на проведення судово-бухгалтерської експертизи обов'язково зазначаються:

➤ назва судово-експертної установи, в якій проводиться судово-бухгалтерська експертиза;

➤ прізвище, ім'я, по батькові експерта-бухгалтера, якому доручено проведення конкретної експертизи;

➤ номер і дата постанови (ухвали) про призначення експертизи та назва органу, що призначив експертизу;

➤ номер справи за якою призначена судово-бухгалтерська експертиза;

➤ строк проведення експертного дослідження експертом-бухгалтером.

Якщо у судово-експертній установі, відсутній спеціаліст необхідної кваліфікації, керівник експертної установи має право повернути без виконання постанову (ухвалу) про призначення судово-бухгалтерської експертизи та матеріали, надані для дослідження експерту-бухгалтеру. Відповідно до ст. 76 КПК України експерт повинен повідомити орган, який призначив судово-бухгалтерську експертизу, про зазначені дії в письмовій формі із обов'язковим зазначенням причини повернення постанови (ухвали) без виконання.

Після доведення до відома експерта-бухгалтера про призначення його відповідальним за проведення судово-бухгалтерської експертизи в

конкретній справі, керівник експертної установи роз'яснює йому його права та обов'язки при проведенні експертизи, попереджає про кримінальну відповідальність за відмову чи ухилення від надання висновку, за надання заздальгідь неправдивого висновку, а також за розголошення даних попереднього слідства.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи поза експертною установою слідчий (суд) підбирає кваліфікованого спеціаліста, звертаючись у державні установи відповідного профілю (наприклад, контрольно-ревізійне управління), в аудиторські фірми. Крім того, органи, що розслідують справу, для вибору експерта можуть скористатися реєстром атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян. У результаті цього експертом-бухгалтером може бути обраний підприємець, який працює одноосібно, або працівник аудиторської фірми, який пройшов атестацію судового експерта. При цьому слідчому необхідно бути впевненим у компетентності цього спеціаліста, його незацікавленості в результатах справи.

Після обрання експерта слідчий (представник суду) повинен довести до відома обраної особи про призначення її експертом. Для цього слідчий, впевнившись в особі експерта, вручає йому копію постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Впевнитися в особі – означає переконатися у високій кваліфікації і компетентності експерта-бухгалтера. Невід'ємною частиною цієї процедури є перевірка наявності у обраної особи сертифіката судового експерта.

Під час вручення постанови експерту, обраному з числа працівників підприємницьких структур або громадян, слідчий пояснює його права та обов'язки, попереджає про кримінальну відповідальність за відмову від виконання покладених на нього обов'язків і за надання заздальгідь неправильного висновку. Про виконання цих дій складається протокол, у якому слідчий зазначає відомості про особу експерта, його компетентність у галузі бухгалтерського обліку та зроблені ним заяви. Разом з копією постанови слідчий (представник суду) надає матеріали, необхідні експерту для проведення дослідження.



На практиці процес передачі об'єктів дослідження та інших матеріалів справі експерту відбувається наступним чином. У постанові про призначення експертизи слідчі переважно зазначають, що для дослідження передаються речові докази, їх назва, а для ознайомлення – направляють матеріали

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

кримінальної справи. Відтак, слідчий пише супровідний лист керівникові експертної установи і, як правило, особисто передає справу та об'єкти дослідження, у ряді випадків – навіть не опечатані, до канцелярії експертної установи. Якщо експертом є незалежний від зазначеної установи спеціаліст, то все це безпосередньо передається у його розпорядження, і слідчий має можливість здійснювати контроль за його організаційною діяльністю, процесом дослідження та зберігання об'єктів тощо. Коли експертиза проводиться у експертній установі, переміщення документів справи віддано на розсуд працівників її канцелярії тощо і самого експерта. Сьогодні слідчий не має можливості передати об'єкти та матеріали справи безпосередньо експерту експертної установи, а також дізнатися про його особисті і ділові якості та вирішувати інші процесуальні питання.*

Разом з матеріалами, що направляються на експертизу, необхідно надавати і приклад висновку. Наприклад, в одній зі справ висновок фінансово-економічної експертизи було виконано податковою інспекцією не за встановленою формою: були відсутні вступна частина та висновки, дослідна частина була виконана схематично та підписана керівником інспекції. В результаті такий висновок більше схожий на викладену думку спеціаліста, аніж на висновок експерта.

Важливо, щоб експерту було надано стільки матеріалів, скільки необхідно для всебічного та повного дослідження поставлених перед ним питань. Слідчий (суддя) повинен уважно відбирати матеріали та передавати експерту лише необхідні для проведення експертизи. У матеріалах справи (нерідко багатотомних) можуть міститися неповні або навіть суперечливі дані. Експерт може ними скористатися і дати несправний висновок. У зв'язку з цим в постанові слідчого або ухвалі суду необхідно детально описувати об'єкти дослідження (з посиланням на аркуші справи, щоб експерт міг орієнтуватися у наданих йому матеріалах. Тобто експерт повинен досліджувати саме ті документи, що цікавлять суд і учасників процесу. Наприклад, з однієї справи, яка складалася з 70 аркушів, у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи судом поставлено питання щодо правильності проведення розрахунків між підприємствами та оформлення документів: прайс-листа, платіжного доручення, накладної та ще п'яти документів. Проте в постанові не зазначено, на яких сторінках справи зазначені ці документи експерт може знайти. Документи, що підлягають експертизі, як правило, зосереджені по всій справі та повторюються.

Експерт-бухгалтер має право повернути без виконання постанову слідчому, якщо йому надано недостатньо матеріалів для відповіді на поставлені

* Романюк Б. Призначення судової експертизи на досудовому слідстві: деякі проблемні питання // Право України. – 2003. – № 3. – С. 86-91.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

перед ним питання або якщо він вважає, що не має достатніх знань (чи питання виходить за межі його компетенції) для проведення судово-бухгалтерської експертизи. Можливість таких дій експерта-бухгалтера передбачена 77 КПК та 31 ГПК України.

Разом з тим недостатність матеріалів може і не бути підставою для відмови від проведення судово-бухгалтерської експертизи. Положеннями зазначених статей кодексів також встановлено, що при недостатності матеріалів справи для відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання, він може звернутися до слідчого або суду з клопотанням про надання додаткових документів (див. Додаток 3). У клопотанні обов'язково зазначаються: прізвище, ім'я, по батькові експерта-бухгалтера, який проводить дослідження; номер справи за якою призначена експертиза; підстави обвинувачення та особу, яку обвинувачують; номер постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи та перелік документів, які необхідні експерту-бухгалтеру для проведення дослідження.

Після встановлення достатності наданих документів для відповіді на поставлені слідчим (судом) питання після першого ознайомлення зі справою експерт-бухгалтер здійснює підбір нормативних документів, які регулюють здійснення та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних із питаннями, які поставлені на вирішення експерта-бухгалтера. Це потрібно для якісного дослідження та для того, щоб висновки експерта-бухгалтера відповідали вимогам законодавства.

Підбором нормативних документів завершується етап призначення судово-бухгалтерської експертизи. Після призначення та підбору необхідних нормативних документів експерт-бухгалтер може розпочати дослідження.

Оскільки призначення експертизи є процесуальним рішенням слідчого або судді, а її проведення суворо регламентоване нормами процесуального права, порушення процесуального порядку призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи призводить до перетворення її на ревізію чи дослідження фахівця. При цьому висновок експерта-бухгалтера втрачає свою доказову силу, а час, відведений на проведення експертизи, є втраченим в цілому для справи, що розслідується.

5.3. Планування роботи експерта-бухгалтера

Поняття організації роботи експерта Після ознайомлення з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи та отримання матеріалів справи експерт-бухгалтер повинен розпочати дослідження. Обов'язковим є дотримання чітко встановлених слідчим або судом (а при здійсненні експертизи в експертній установі – її керівником) строків проведення експертизи. Для цього, а також для проведення якісного дослідження та отримання точних результатів експерт-бухгалтер повинен правильно організувати свою роботу.

Термін “організація” походить від лат. *organizo* – спільно, стрункий вигляд, влаштовуно. Як смислове поняття “організація” означає порядок, послідовність або систему предметів або понять.

Поняття “організація” є центральним у діях експерта-бухгалтера під час його підготовки до проведення експертного дослідження. Організація судово-бухгалтерської експертизи експертом-бухгалтером – це процес, який є сукупністю дій, спрямованих на забезпечення утворення та удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого. Одночасно організація відіграє роль засобу, за допомогою якого відбувається упорядкування дій експерта у процесі судово-бухгалтерської експертизи. При розгляді питання щодо підготовки дослідження експерта-бухгалтера доцільно застосовувати поняття “організація праці” для позначення сукупності дій, пов'язаних із забезпеченням ефективної діяльності та раціонального використання робочого часу експертом.

Організація праці експерта є системою заходів, спрямованих на удосконалення методів і умов дослідження, що здійснюється ним на основі досягнень науки й техніки в сфері обробки інформації та методики господарського контролю. Наведені заходи забезпечують ефективність праці експерта-бухгалтера при мінімальних витратах часу й засобів на проведення судово-бухгалтерської експертизи.

До елементів організації праці належать: засоби досягнення в науці й техніці, організація власне процесу праці, організація робочих місць,

* **Організація праці** – це система заходів, яка забезпечує раціональне використання робочої сили. Передбачає відповідну розстановку працівників у процесі виробництва, поділ і кооперацію, методи нормування і стимулювання праці, організацію робочих місць, їх обслуговування і необхідні умови праці. Наведене визначення має загальний характер і може застосовуватися до різних видів діяльності людини, а отже, може вживатися і для розкриття змісту організації праці в процесі дослідження експерта-бухгалтера.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

забезпечення сприятливих умов праці, її нормування тощо. Невід'ємною частиною організації праці експерта-бухгалтера є необхідність визначення експерта з об'єктом дослідження та методикою його здійснення, місцем виконання поставленого слідчим або судом завдання. Слід пам'ятати, що зазначені заходи повинні вживатися з урахуванням часових обмежень процесу дослідження експерта-бухгалтера за конкретною справою.

Заходи, пов'язані з організацією праці, виконують роль визначального фактору раціонального та ефективного проведення судово-бухгалтерської експертизи за умов залучення до роботи над справою декількох експертів. Це потребує відповідної координації їх дій, розподілу обов'язків між ними з урахуванням здібностей кожного для забезпечення правильної відповіді на поставлені слідчим чи судом питання.

Планування роботи експерта Забезпечення реалізації комплексу елементів організації праці експертів-бухгалтерів у процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи у певній справі можливо передусім за допомогою планування.

Метою планування процесу проведення судово-бухгалтерської експертизи є раціональна організація праці експертів, яка дозволяє провести дослідження у мінімальні строки та сприяє зниженню матеріальних, трудових і фінансових витрат на проведення судово-бухгалтерської експертизи. Для цього доцільно встановити послідовність дій, пов'язаних з експертним дослідженням, у плані проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Складання плану проведення судово-бухгалтерської експертизи здійснюється безпосередньо експертом-бухгалтером, якому доручено проведення експертизи. Це може бути одна особа – спеціаліст експертної установи або підприємницької структури, який працює одноосібно, або ж експерт, який очолює бригаду експертів з дослідження матеріалів справи. В обох випадках необхідно належним чином спланувати експертне дослідження. Досить вдалим є поєднання планування з графічним методом, оскільки таким чином забезпечується чіткість, систематизація та узагальнення усіх видів і етапів роботи експертів-бухгалтерів.

Планування роботи експерта (комісії експертів) не тільки забезпечує своєчасність проведення дослідження, але й сприяє ефективному використанню методичних прийомів проведення дослідження, підвищує

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

рівень персональної відповідальності кожного експерта-бухгалтера за доручену йому ділянку роботи.

Витрачання часу на планування судово-бухгалтерської експертизи не марне. Ці дії забезпечують, насамперед, якісне виконання завдань, поставлених слідчим (судом) перед експертом, а також підтверджують доцільність використання експертизи в слідчому (судовому) процесі.

Часто при плануванні для більшої точності розрахунку часу та чіткості дій складають графіки.

Графік – це нормативний документ, суттєвою ознакою якого є зазначення точних термінів і відповідальних спеціалістів за виконання окремих видів робіт (здійснення господарських операцій), передбачених планом, з метою контролю за якістю робіт і дотримання встановлених термінів.

Графік дає змогу відобразити взаємозв'язки між експертами у процесі дослідження, забезпечує доступність і наочність процесу досягнення результату експертизи. Даний документ встановлює та підтримує зв'язки між виконавцями робіт, що виникають на різних стадіях дослідження. Дотримання розроблених графіків сприяє поліпшенню організації процесу дослідження, що здійснюється кількома суб'єктами, зміцненню виконавчої дисципліни, скороченню строків виконання робіт і подання одержаних результатів. Доцільність використання графіків полягає у тому, що аналіз дотримання передбачених ними строків і термінів дослідження дає змогу отримати уявлення про загальний стан і ступінь завершеності окремих етапів робіт з виконання поставленого завдання.

Процес складання графіку дослідження вимагає чіткості та відповідальності від виконавця. У графіку необхідно передбачити повний перелік робіт, які слід виконати в процесі дослідження. Доцільно також розробляти схеми інформаційних зв'язків і календарного плану кожного з етапів і ділянок дослідження, визначити відповідальних виконавців на кожному з них, узгодити обсяги і строки виконання робіт з безпосередніми виконавцями, встановити терміни подання результатів експертного дослідження (у письмовій формі).

На думку спеціалістів, використання в процесі планування графічного методу забезпечується розробкою **плану-графіку** проведення судово-бухгалтерської експертизи.

План-графік складається з метою забезпечення своєчасності здійснення експертизи за участю декількох експертів. Він дає змогу представити процес проведення експертизи в цілому та за окремими етапами робіт з необхідним рівнем деталізації. Особливо важливого значення план-графік набуває під час комісійної або комплексної експертизи.



План-графік комплексної експертизи важливий для експерта-бухгалтера у зв'язку з необхідністю ознайомлення з часом і місцем проведення судово-бухгалтерської експертизи, взаємодії експерта-бухгалтера з експертами інших спеціальностей, термінів подання результатів проведеного ним дослідження.

У плані-графіку зазначаються об'єкти дослідження та відповідальні за їх виконання члени бригади експертів. Розподіл обов'язків відбувається відповідно до здібностей, професійних знань кожного з фахівців, обсягу дослідження та граничних термінів виконання цієї роботи, виходячи із загального часу, відведеного на проведення експертизи. За допомогою плану-графіку відображається порядок здійснення дослідження: послідовний – після завершення дослідження одного об'єкту починається дослідження наступного, або ж паралельний – одночасне дослідження різних об'єктів різними або ж одними й тими ж експертами-бухгалтерами. У плані-графіку також відображається необхідність залучення до процесу судово-бухгалтерської експертизи інших фахівців (слідчого, експертів інших спеціальностей).

План-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи повинен містити наступну інформацію та реквізити:

- назва експертної установи, штатні працівники якої проводять експертизу, або прізвище, ім'я, по батькові експерта-бухгалтера, який самостійно проводить експертизу;
- номер постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи та номер справи за якою вона призначена;
- загальний строк проведення експертизи (або термін надання її результатів), встановлений в постанові (ухвалі) про призначення експертизи слідчого (суду);
- дати початку та закінчення судово-бухгалтерської експертизи;
- найменування робіт, які необхідно виконати при проведенні експертизи та об'єкти дослідження експерта-бухгалтера за конкретною справою;

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

- прізвище, ім'я, по батькові виконавців зазначених видів робіт;
- строк здійснення дослідження за окремими ділянками роботи (із зазначенням дати початку та закінчення дослідження).

У плані-графіку обов'язково необхідно передбачити повний перелік робіт, які повинні бути проведені при здійсненні судово-бухгалтерської експертизи. Ці види робіт можна узагальнити за такими групами:

- підготовчі роботи (ознайомлення з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи, переліком питань, на які необхідно дати відповіді);
- ознайомлення з матеріалами справи, наданими для проведення дослідження експертом-бухгалтером, оцінка їх повноти (достатності) для відповіді на поставлені перед експертом питання;
- підбір і ознайомлення з нормативними актами, які регулюють поставлені для дослідження питання;
- розробка методики проведення судово-бухгалтерської експертизи;
- дослідження питань, поставлених на розв'язання експерта-бухгалтера (з визначенням робіт за кожним із питань);
- складання висновку, в якому узагальнюються відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання слідчим або судом.

Перелік робіт, які необхідно виконати в процесі експертного дослідження, залежить від кількості матеріалів, які містяться у справі (адже за деякими кримінальними справами можуть бути сотні, навіть тисячі томів справи), та кількості експертів-бухгалтерів, яким доручено проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Якщо судово-бухгалтерська експертиза проводиться групою експертів (комісійна експертиза), то план-графік складається керівником групи, який призначається керівником судово-експертної установи. Кожен член групи розподіляє своє завдання на складові елементи за допомогою складання індивідуального робочого плану та визначає строки виконання завдання із урахуванням практичного досвіду роботи. Робочий план експерта-бухгалтера відрізняється від плану-графіку тим, що в робочому плані зазначаються обсяги та види робіт виконавців за кожним із об'єктів контролю. Саме тому складання робочого плану є більш доцільним для експертів-бухгалтерів, які працюють над справою одноосібно.

Терміни та повнота виконання робіт, зазначених у плані-графіку судово-бухгалтерської експертизи, контролюється керівником судово-

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

експертної установи. Експерт-бухгалтер, працюючи одноосібно, контролює виконання плану самостійно.

Отже, своєчасність проведення судово-бухгалтерської експертизи забезпечується правильною організацією експертного дослідження. Це, у свою чергу, значно впливає не лише на успішність експертної роботи, а й на ефективність роботи судово-слідчих органів, від чого, передусім, залежить успішність боротьби зі злочинністю в економічній сфері, оперативність розгляду трудових (господарських) спорів.

Питання для самоконтролю

1. У яких випадках і якими органами або особами може призначатися судово-бухгалтерська експертиза?

2. З яких дій складається процес призначення судово-бухгалтерської експертизи?

3. Який документ складається слідчим або судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи? З яких розділів він складається та які відомості в них містяться?

4. В якому випадку експертом-бухгалтером складається клопотання про надання додаткових матеріалів для дослідження?

5. Чи може експерт-бухгалтер відмовитися від складання експертного висновку? В якому документі відображається таке рішення експерта?

6. З якою метою і ким складається завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи? Яка інформація в ньому наводиться?

7. Для чого призначений процес організації судово-бухгалтерської експертизи?

8. З якою метою здійснюється планування процесу судово-бухгалтерської експертизи?

9. У якому випадку складається план-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи?

10. В чому полягає різниця між планом-графіком проведення судово-бухгалтерської експертизи відрізняється від плану судово-бухгалтерської експертизи?

Тести

1. Судово-бухгалтерська експертиза :

а) є обов'язковою слідчою дією;

б) призначається слідчим, суддею або судом, коли існує необхідність в знаннях з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю;

в) призначається на замовлення обвинувачуваного.

2. Суть справи, яка розслідується слідчим або розглядається в суді, її обставин, які обумовили необхідність призначення експертизи викладаються у:

а) вступній частині постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

б) описовій частині постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

в) дослідній частині постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

3. Судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена слідчим або судом за:

а) наявності висновків експертів інших спеціальностей, які вказують на необхідність розв'язання окремих питань спеціалістом з бухгалтерського обліку;

б) необхідності перевірки фактичної наявності та стану майна на підприємстві;

в) необхідності визначення матеріально відповідальних осіб, винних у розкраданні запасів, виявлення порушень і недоліків в бухгалтерському обліку, звітності та контролі на підприємстві.

4. Постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи складається з таких частин:

а) вступної, описової, резолютивної;

б) вступної, дослідної, результативної;

в) описової, результативної, основної.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

5. У випадку, коли судово-бухгалтерська експертиза проводиться експертною установою, завдання на проведення експертизи складає:

- а) слідчий;
- б) керівник експертної установи;
- в) експерт-бухгалтер.

6. Для призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчий складає:

- а) завдання на проведення експертизи;
- б) постанову про призначення експертизи;
- в) лист-прохання про проведення експертизи.

7. У резолютивній частині постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи зазначається:

- а) наукове звання експерта-бухгалтера;
- б) перелік матеріалів, які направляються експерту-бухгалтеру для дослідження;
- в) номер кримінальної чи цивільної справи, за якою призначається експертиза.

8. При плануванні дій в процесі судово-бухгалтерської експертизи складається:

- а) план проведення судово-бухгалтерської експертизи;
- б) план-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи;
- в) розрахунок часу, необхідного для проведення експертизи.

9. Метою планування судово-бухгалтерської експертизи є:

- а) визначення строку проведення експертизи;
- б) раціональна організація роботи експерта-бухгалтера;
- в) встановлення оплати за одну годину роботи експерта-бухгалтера.

10. Якщо експерт-бухгалтер не може відповісти на поставлені судом питання, дослідивши наявні в справі матеріали, він має право:

- а) відмовитися від складання експертного висновку або ж звернутися до слідчого з клопотанням про надання додаткових документів;
- б) звернутися до слідчого з клопотанням про надання додаткових документів;
- в) звернутися до бухгалтера або керівника підприємства, діяльність якого стала об'єктом судового розгляду, з проханням надати додаткові документи.

Практичні завдання

Завдання 5.1

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

<i>Поняття</i>	<i>Визначення</i>
_(1) Постанова слідчого про призначення судово-бухгалтерської експертизи	А. Виноситься суддею при розгляді у суді цивільних справ, а також під час судового розгляду матеріалів кримінальної справи.
_(2) Вступна частина постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи	Б. Містить коротке викладення сутності справи та обставини, які обумовили необхідність проведення експертизи.
_(3) Результативна частина постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи	В. Складається з метою забезпечення своєчасності здійснення експертизи за участю декількох експертів та дає змогу представити процес проведення експертизи в цілому та за окремими етапами робіт з необхідним рівнем деталізації.
_(4) Ухвала суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи	Г. Містить остаточне рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
_(5) План-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи	Д. Складається, коли судово-бухгалтерська експертиза призначається на етапі досудового розслідування кримінальної справи.
_(6) Описова частина постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи	Е. Містить дані про дату і місце складання постанови (ухвали); назву установи, що призначила експертизу; посаду, прізвище, ім'я та по-батькові особи, яка винесла постанову (ухвалу); номер кримінальної або цивільної справи, за якою призначена експертиза

Завдання 5.2

Необхідно:

➤ визначити на підставі наведених даних доцільність та правомірність дій суду (слідчого), щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Нижче наведено випадки, в яких судом призначено судово-бухгалтерська експертиза.

1. На складі ВАТ “Житомирхлібзавод”, проведено інвентаризацію, в результаті якої виявлено недостачу борошна на суму 13000 грн. у комірниці І.О. Іваненко. Комірниця оскаржує розмір недостачі, пояснюючи це тим, що інвентаризаційна комісія не прийняла до заліку списання борошна в межах

норм природного убутку. За її клопотанням, слідчим у ході проведення дослідчої перевірки, призначено ревізію. У результаті проведеної ревізором інвентаризації виявлено недостачу борошна на суму 16000 грн. За цим фактом проти комірниці І.О. Іваненко порушено кримінальну справу. Після розгляду зібраних матеріалів слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу.

2. При проведенні ревізії на складі ВАТ "Колес" виявлено недостачу цукру на суму 26940 грн. у матеріально відповідальній особі складу – комірниці М.О. Марченко. У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за цим фактом, з'ясовано, що розкрадання запасів здійснено М.О. Марченко. Марченко М.О. визнала свою вину й погодилася відшкодувати завданий підприємству збиток. Для уточнення обставин справи слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Завдання 5.3

Необхідно:

➤ визначити на підставі наведених даних доцільність та правомірність дій суду (слідчого), щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Нижче наведено випадки, в яких судом призначено судово-бухгалтерська експертиза.

1. При проведенні інвентаризації касових операцій на державному підприємстві ВАТ "Зоря" виявлено недостачу готівки в касі на суму 5826 грн. Проти касира ВАТ "Зоря" К.О. Кравченко порушено кримінальну справу. Касир подала клопотання слідчому з проханням призначити судово-бухгалтерську експертизу, пояснюючи це тим, що крадіжка, в якій її обвинувачують є нереальною і недостача виникла в результаті помилок головного бухгалтера при відображенні в бухгалтерському обліку касових операцій.

2. Податковою міліцією порушено кримінальну справу проти ТзОВ "Смак" у зв'язку з неправильністю визначення оподаткованого доходу, неповнотою нарахування і сплати податку на прибуток до бюджету. У результаті розслідування було встановлено, що підприємство занизило свої доходи на 58500 грн., внаслідок чого недонарахувало до бюджету 15000 грн. податку на прибуток. Справа була передана до господарського суду. За

рішенням суду на підприємство накладено штрафні санкції. Внаслідок цього ТзОВ “Смак” повинно було сплатити до бюджету недонараховані податки в сумі 15000 грн. і 49000 грн. штрафу. Адвокат обвинуваченої сторони подав клопотання про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Завдання 5.4

Необхідно:

➤ визначити на підставі наведених даних доцільність та правомірність дій суду (слідчого), щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Нижче наведено випадки, в яких судом призначено судово-бухгалтерська експертиза.

1. При проведенні інвентаризації на ВАТ “Світанок” виявлено недостачу товарів, які знаходилися у підзвіті завідувача складу К.А. Коморіної на суму 12 тис. грн. Проти К.А. Коморіної була порушена кримінальна справа. За результатами розслідування матеріали передані до суду. Проте обвинувачена подала до суду скаргу на дії членів інвентаризаційної комісії, зазначаючи, що комісією при визначенні суми недостачі товарів не прийнято до уваги акт приймання товарів, складений при отриманні партії товару, оскільки він був врахований у товарному звіті несвоєчасно.

2. У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за обвинуваченням керівника та головного бухгалтера ТзОВ “Афіни” в ухиленні від сплати до бюджету податку на прибуток, слідчим податкової міліції Ч.В. Чуриковим призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером поставлено наступні питання:

- за якою ставкою обчислювався податок на прибуток у 2001 р?
- чи винні керівник і головний бухгалтер ТзОВ “Афіни” у недоплаті до бюджету податку на прибуток у 2001 р.?

Завдання 5.5

Необхідно:

➤ визначити, які питання можуть бути поставлені слідчим на розв’язання експерта-бухгалтера в наведеній ситуації;

➤ заповнити на основі наведених даних постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Слідчим РВ УМВС Богунського району в Житомирській області старшим лейтенантом К.В. Ковальовим за кримінальною справою № 316, порушеною за обвинуваченням головного бухгалтера ВАТ “Світ” С.В. Соколова у нецільовому використанні підзвітних сум в розмірі 25830 грн. за період з 2000 р. по 2003 р., призначена судово-бухгалтерська експертиза. На дослідження експерту-бухгалтеру надано 5 томів кримінальної справи.

Завдання 5.6

Необхідно:

➤ скласти на основі наведених даних завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Дані для виконання:

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи, призначеної за справою № 246, порушеною слідчим УМВС в Житомирській області В.О. Войтенко 7 жовтня 2001 року за обвинуваченням головного бухгалтера ВАТ “Електроприлад” С.К. Осичняка, призначено експерта-бухгалтера Київського науково-дослідного інституту судових експертиз С.В. Самойлова. Керівником управління судово-бухгалтерської експертизи Х.К. Харитончуком встановлено термін проведення експертизи – 12 днів.

Завдання 5.7

Необхідно:

➤ визначити питання, які можуть бути поставлені слідчим на розв’язання експерта-бухгалтера у наведеній ситуації;

➤ скласти на основі наведених даних постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи та завдання на її проведення.

Дані для виконання:

Начальником СВ ДПІ сержантом податкової міліції Т.В. Тихоновим призначена судово-бухгалтерська експертиза за справою № 682 за обвинуваченням директора ТзОВ “Явір” М.В. Миронова в ухиленні від сплати податків до бюджету. Проведення експертизи доручено експерту-бухгалтеру Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Г.К. Гаврилюку. Керівником управління судової експертизи встановлено

Тема 5. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

строк її проведення з 16.07.03 по 25.07.03 рр. За одну годину роботи експерта-бухгалтера встановлена тарифна ставка в розмірі 5,30 грн

Завдання 5.8

Необхідно:

➤ визначити, яких документів не вистачає в справі для проведення судово-бухгалтерської експертизи та заповнити клопотання про надання додаткових матеріалів.

Дані для виконання:

На вирішення судово-бухгалтерської експертизи, призначеної постановою слідчого № 12 від 15.02.2003 року за кримінальною справою № 418, поставлено питання про те, чи підтверджуються висновки ревізора щодо розміру необґрунтовано списаних підзвітних сум директора І.К. Івашука та бухгалтера С.О. Сіренко та необґрунтовано оплачених витрат на відрядження до м. Москви.

У якості об'єктів дослідження експерту-бухгалтеру надані наступно документи:

- авансові звіти з виправдовуючими документами (накладними, квитками на проїзд) за період з 01.01.2000 р. по 01.01.2003 р.;
- видатковий касовий ордер і прибутковий касовий ордер за період з 01.01.2000 р. по 01.01.2003 р.;
- облікові регістри за період з 01.01.2000 р. до 01.01.2003 р.;
- акт ревізії від 31.12.2003 р.;
- висновок експерта-почеркознавця.

Завдання 5.9

Необхідно:

➤ визначити, яких документів не вистачає в справі для відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання;

➤ скласти клопотання про надання додаткових документів.

Дані для виконання:

Постановою № 235 начальника СВ ДПІ в Житомирській області, сержанта податкової міліції Г.Б. Голуба від 21.07. 2002 року була призначена судово-бухгалтерська експертиза за справою № 3161, порушеною проти ТзОВ "Колосок" щодо ухилення від сплати податку на додану вартість до бюджету.

Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи

Для дослідження експерту-бухгалтеру С.О. Савченко надано наступні документи:

- рахунки та рахунки-фактури за період з 01.01.2000 р. до 15.05.2002 р.;
- накладні за цей же період;
- облікові реєстри: журнал 3 та відомість 3.6;
- фінансову звітність підприємства за 2000 та 2001 роки.

Завдання 5.10

Необхідно:

➤ *скласти план-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи на основі наведених даних.*

Дані для виконання:

Постановою слідчого РВ УМВС Богунського району в Житомирській області від 15 жовтня 2002 року призначена судово-бухгалтерська експертиза за кримінальною справою № 221 за обвинуваченням головного бухгалтера АТП № 118436 у розкраданні готівки шляхом викривлення даних про нараховану заробітну плату водіям.

На вирішення експерта-бухгалтера поставлено наступні завдання:

1. Розрахувати компенсацію за втрату частини заробітної плати всім працівникам підприємства (150 осіб) за період з 2000 по 2003 року.

2. Перевірити висновки ревізії щодо необґрунтованого нараховання заробітної плати будівельній бригаді шляхом завищення тарифних розцінок;

Для проведення експертизи залучено експертів-бухгалтерів Д.В. Данилова, С.О. Собченка, К.К. Кирилюка. Строк проведення експертизи – з 16.10.03 р. до 27.10.03 р.



Розділ 3. Методика проведення судово- бухгалтерської експертизи

**Сделайте три верные догадки
поряд – и репутация
эксперта вам обеспечена**

Лоренс Питер



**Тема 6. Методичне забезпечення
судово-бухгалтерської
експертизи**



**Тема 7. Дослідження первинних
документів експертом-
бухгалтером**



**Тема 8. Експертне дослідження
реєстрів обліку
та звітності**



**Тема 9. Використання інших
матеріалів справи в
дослідженні експерта-
бухгалтера**



Тема 6. Методичне забезпечення судово- бухгалтерської експертизи*

У темі розглядаються наступні питання:

6.1. Методика судово-бухгалтерської експертизи та її особливості

6.2. Використання загальнонаукових методів в судово-бухгалтерській експертизі

6.3. Спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером

6.1. Методика судово-бухгалтерської експертизи та її особливості

Після отримання постанови слідчого або ухвали суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи та вивчення змісту поставлених на її розв'язання питань, експертом-бухгалтером визначається порядок проведення дослідження. Для цього експерт перш за все повинен уважно вивчити матеріали справи з метою визначення сторін, які беруть в ній участь (наприклад, у цивільних справах – позивача та відповідача), вимог, що ними висуваються та документів, які необхідні йому для проведення дослідження та надання відповідей на поставлені слідчим або судом питання.

Сутність справи у результаті такого вивчення експерту доцільно зобразити за допомогою схеми. У такому вигляді найкраще відображаються існуючі зв'язки між сторонами та причину спору.

Для відповіді на поставлені перед ним питання, експерт повинен, насамперед, визначити порядок здійснення господарських операцій, які стали об'єктом розслідування правоохоронних органів або судового розгляду. Тобто, експерту необхідно схематично зобразити послідовність дій

* При підготовці теми використані результати досліджень викл. Н.А. Остап'юк

Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

виконавців операції, її документальне оформлення та відображення в бухгалтерському обліку відповідно до вимог законодавства. Крім того, експерту необхідно з'ясувати фактичні обставини здійсненої операції. Це він також може відобразити в схемі.

За допомогою порівняння даних двох схем експерт-бухгалтер оцінює достатність матеріалів справи для відповіді на поставлені перед ним питання. Це допоможе йому раціонально використовувати час, оскільки за виявлення недостатності документів експерт клопотатиме до слідчого або суду про надання необхідних об'єктів дослідження. До надання додаткових документів експерт-бухгалтер вивчатиме наявні у справі матеріали, і, керуючись схемою щодо сутності справи та здійсненої господарської операції, зможе визначити порядок дослідження. Побудова експертом-бухгалтером схем дослідження дозволить також забезпечити вибір правильної та ефективної методики дослідження матеріалів справи.



За цивільною справою, порушеною за заявою громадянки Ф.О. Фещенко, щодо поновлення на роботі, стягнення заробітної плати за весь час вимушеного прогулу до ТзОВ "Еліт", де працювала громадянка, призначено судово-бухгалтерську експертизу. Проведення експертизи доручено експерту-бухгалтеру

Н.О. Носенку. На його вирішення судом поставлено наступні питання:

1. Який розмір середньомісячної заробітної плати позивача на день звільнення?
2. Чи правильно проведені нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності?
3. Чи правильно нараховано компенсацію за невикористану щорічну відпустку?
4. Яка заборгованість із заробітної плати підприємства перед позивачем мала місце на день звільнення позивача?

Експерту-бухгалтеру для дослідження надано: лікарняний листок, розрахунково-платіжну відомість та розрахунки до неї з нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності та компенсації за невикористану відпустку, таблицю обліку використання робочого часу.

Ознайомившись з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи та матеріалами справи, експерт побудував наступні схеми, де зобразив сутність справи:

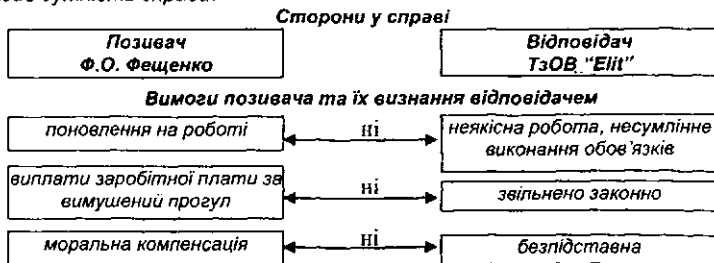


Схема 1. Сторони в цивільній справі та вимоги, що ними висуваються

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

Виходячи з поставлених питань, експерту необхідно визначити правильність розрахунків при звільненні. У результаті вивчення матеріалів справи експертом встановлено, що громадянка Ф.О. Феценко було прийнята на роботу 05.12.2002 р. та звільнена за несумлінне виконання своїх обов'язків 20.02.2003 р. Заробітна плата за січень Ф.О. Феценко не виплачена.

Узагальнивши одержану інформацію експерт-бухгалтер побудував наступну схему:



Схема 2. Порядок оформлення господарської операції, що передбачений законодавчо

Фактично звільнення Ф.О. Феценко проведено наступним чином:

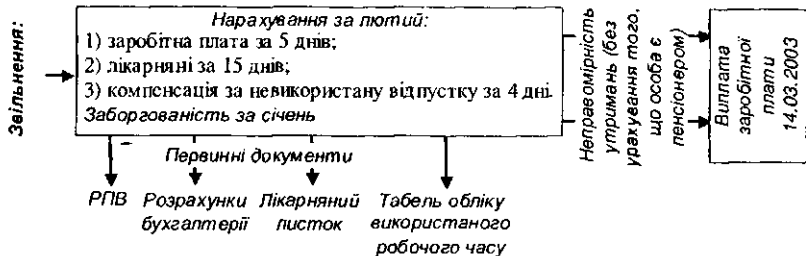


Схема 3. Порядок оформлення господарської операції по звільненню працівника, що здійснений на ТзОВ "Еліт"

Проаналізувавши побудовані схеми експерт дійшов висновку, що для проведення дослідження йому не вистачає наказу про прийняття на роботу та наказу про звільнення з роботи Ф.О. Феценко, особового листка з обліку кадрів та визначив ключові моменти, які потребують ретельного дослідження (зокрема, необхідність перевірки правильності розрахунку середньомісячної заробітної плати, визначення терміну виплати заборгованості, перевірка нарахування вихідної допомоги та заробітної плати з 20.02.03 р. по 14.03.03 р.). Це дозволить йому обрати найефективніші методи дослідження.

Поняття методики та методів експертного дослідження

У темі I вже зазначалося, що методика дослідження експерта-бухгалтера є однією з ознак, за якою судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від ревізії та аудиту. Це обумовлює необхідність

з'ясування сутності та складових методики експертного дослідження.

У загальному розумінні **методика** – це сукупність взаємопов'язаних методів (способів і прийомів) виконання певного завдання. Тобто, під **методикою судово-бухгалтерської експертизи** розуміють сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом-бухгалтером слідчим або судом.

Таким чином, сукупність тих способів, прийомів або підходів, які експерту-бухгалтеру необхідно застосувати в процесі дослідження в кожному окремому випадку залежно від обставин справи, і характеризує собою методичну сторону роботи експерта взагалі.

Визначити заздалегідь конкретні способи або прийоми, які буде використовувати експерт-бухгалтер у процесі дослідження неможливо, оскільки не можна передбачити в якій справі та в якій момент може бути призначена експертиза.

Експертне



За переконанням М. Ласкіна, при визначенні методів бухгалтерської експертизи немає можливості встановити конкретні межі цієї роботи, за яких можна було б, наприклад, використати один із встановленого переліку методів дослідження справи, який базується тільки на характері справи (щодо розкрадання матеріальних цінностей, грошових коштів підприємства, розподілу майна між громадянами, розміру претензій, приховування обороту прибутків, нестач та інших зловживань).

Навіть якщо експерт-бухгалтер запрошується в справах одного виду (наприклад, у справах, які пов'язані з неправильністю відображення результатів інвентаризації в обліку), то у кожній справі питання до експерта-бухгалтера будуть мати свої особливості, які визначаються обставинами справи. Отже, саме питання, поставлені слідчим або судом на вирішення експерта-бухгалтера, визначають методику судово-бухгалтерської експертизи. Крім того, суттєвий вплив на методику дослідження експерта-бухгалтера чинять надані експерту матеріали справи, за якою призначена судово-бухгалтерська експертиза, та процесуальні межі дій експерта-бухгалтера.

Сукупність методів, які обираються експертом-бухгалтером для проведення експертного дослідження, повинна забезпечувати об'єктивність

та повноту дослідження всіх фактів господарської діяльності, що стала предметом розслідування правоохоронних органів. Тобто, експерт-бухгалтер повинен застосовувати такі способи дослідження, які б забезпечили дослідження всіх наявних матеріалів справи, які мають відношення до предмету судово-бухгалтерської експертизи, виявлення невідповідності даних документів фактично здійсненим господарським операціям та їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності, встановлення причинно-наслідкових зв'язків тощо.

Метод (від грец. *methodos* – шлях дослідження, теорія, вчення) – це спосіб досягнення певної мети, вирішення конкретного завдання; сукупність прийомів чи операцій практичного чи теоретичного опанування (пізнання) дійсності; планомірний шлях наукового пізнання до встановлення істини.

Метод судово-бухгалтерської експертизи, у свою чергу, характеризує способи, підходи та прийоми вивчення і пізнання предмету судово-бухгалтерської експертизи.



Зв'язок між поняттям "метод", "спосіб" і "прийом" можна схематично зобразити наступним чином (рис. 6.1.)

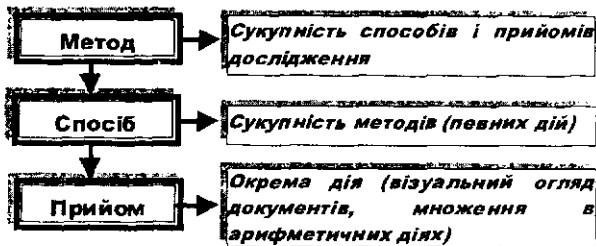


Рис. 6.1. Зв'язок між методом, способом і прийомом

Виходячи з цього, **методом судово-бухгалтерської експертизи** є сукупність способів і прийомів, які використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні об'єктів судово-бухгалтерської експертизи: первинних і зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності та інших матеріалів кримінальної чи цивільної справи, наданої експерту-бухгалтеру для дослідження.

**Класифікація методів
судово-бухгалтерської
експертизи**

Методи та прийоми, які використовуються експертом-бухгалтером, можна поділити на два самостійних, але пов'язаних між собою розділи, що об'єднують методи загальної та часткової методик судово-бухгалтерської експертизи.

Загальна методика представляє систему методів досліджень, що застосовується при вивченні різних об'єктів. Методи загальної методики однакові і для ревізії, і для аудиту, і для експертизи, й використовуються експертом незалежно від характеру злочину, що розслідується, галузі економіки та специфіки роботи підприємства. Обставини зловживань можуть бути типовими незалежно від місця їх здійснення, саме для дослідження за такими справами й можуть використовуватися прийоми загальної методики. Так, наприклад, недостачі грошових коштів, товарів, матеріалів або готової продукції тощо незалежно від того, на яких підприємствах вони були виявлені повинні однаково відобразитися в обліку. Відповідно, встановлення правильності цього здійснюються однаковими методами. Тому доцільним і ефективним є застосування експертом прийомів загальної методики в таких ситуаціях.

Однак оскільки порушення й злочини можуть мати свої особливості, вчиняються на підприємствах різних галузей економіки. Вони мають свою систему обліку та документування, що і визначає специфіку кожного правопорушення. Наприклад, крадіжки на торгівельних підприємствах та на підприємствах сільського господарства здійснюються різними способами, причому цінності, що викрадаються, також різні. Тому, при проведенні експертизи, поряд із загальними використовуються й часткові прийоми, які враховують особливості здійсненого правопорушення, місце його здійснення, способи документування і обліку господарських операцій на конкретному підприємстві. Сукупність часткових прийомів, які використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні матеріалів конкретної справи, визначає зміст часткової методики судово-бухгалтерської експертизи. Способи та прийоми часткової методики деталізують загальну щодо конкретного об'єкта дослідження. У поєднанні загальна та часткова методики експертного дослідження є певними методичними порадами експерту-бухгалтеру щодо проведення дослідження матеріалів конкретної справи.

У цілому методика проведення судово-бухгалтерської експертизи базується на використанні **загальнонаукових** і **спеціальних** методів, класифікацію яких представлено на рис. 6.2.

Наведені методи та способи, що можуть використовуватися експертом-бухгалтером при дослідженні знаходяться між собою в тісному зв'язку. При цьому основним завданням експерта-бухгалтера є вибір з них найбільш ефективних і доцільних, які дозволять провести експертне дослідження найбільш повно та об'єктивно й сформулювати правильні висновки. Характеристику наведених вище методів і способів судово-бухгалтерської експертизи наведено в наступних питаннях.

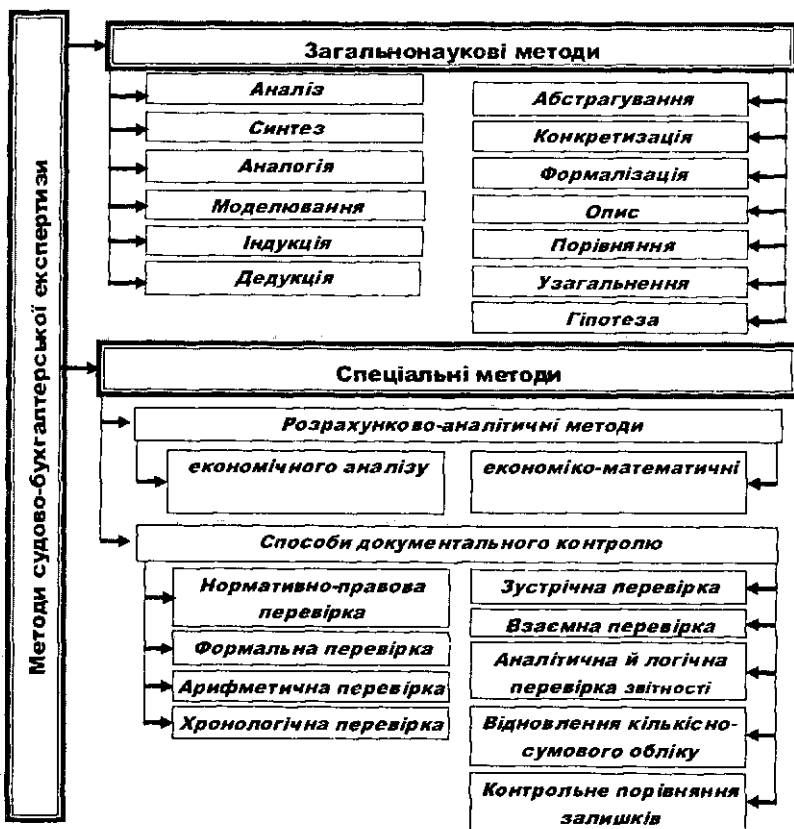


Рис. 6.2. Класифікація методів судово-бухгалтерської експертизи

**Особливості методики
судово-бухгалтерської
експертизи**

Характерними особливостями методики судово-бухгалтерської експертизи є:

➤ експерт-бухгалтер при проведенні експертного дослідження **обмежений використанням**

способів документального контролю. Експерт-бухгалтер не вправі використовувати способи фактичного контролю, у зв'язку з тим, що для дослідження і складання висновку він має право досліджувати лише документальні дані та використовувати лише результати роботи ревізора, який при проведенні перевірки застосовував способи фактичного контролю;

➤ експерт-бухгалтер в процесі дослідження має право проводити зустрічну перевірку тільки після надання йому відповідних документів. Оскільки самостійне звернення до підприємств – учасників судового процесу – з вимогою надати необхідні документи для зустрічної перевірки виходить за межі його компетенції. Експерт може лише звернутися з клопотанням до слідчого або суду про проведення зустрічної перевірки і використовувати в ході проведення експертного дослідження лише її результати, у разі їх надання експерту-бухгалтеру.

6.2. Використання загальнонаукових методів в судово-бухгалтерській експертизі

Загальнонауковими є методи, які використовуються в дослідженнях різних наук. До них належать:

➤ **аналіз** – метод дослідження, при якому предмет вивчається за допомогою уявного чи практичного його поділу на складові елементи. За допомогою аналізу можна дослідити або встановити окремі факти господарської діяльності господарюючого суб'єкта, проникнути в глибину досліджуваного явища чи процесу. Так, наприклад, досліджуючи факти недостач і крадіжок товарів на складі, експерт-бухгалтер вивчає достовірність окремих документів, які відображають рух товарів у підзвітній особі та результати інвентаризації. Проте аналіз не забезпечує комплексне розуміння проблеми, що досліджується. Це є завданням синтезу;

➤ **синтез** – це метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності та взаємному зв'язку його частин. Цей метод дозволяє узагальнити виявлені факти, відокремити типові від випадкових, основні від другорядних і зробити

остаточні висновки, тобто пізнати предмет дослідження як єдине ціле (наприклад, визначення загальної суми збитку, завданого особою, за умови, що виявлено недостачу різних видів товарно-виробничих запасів, за збереження яких вона відповідальна, за умови, що ця матеріально відповідальна особа взяла вину за їх недостачу на себе);

➤ **аналогія** – метод наукового дослідження, при якому пізнання об'єкта досягається на основі його схожості з іншими об'єктами. Метод аналогії складає основу моделювання, яке використовується в судово-бухгалтерській експертизі;

➤ **моделювання** – це метод дослідження будь-яких явищ, процесів чи систем об'єктів шляхом побудови та дослідження їх моделей.

Метод моделювання застосовується в судово-бухгалтерській експертизі у випадках втрати або знищення частини документів. Відновлення втрачених документів забезпечується шляхом побудови моделі, при цьому встановлюються не самі документи (оскільки це не входить до компетенції експерта-бухгалтера), а показники відображених у них господарських операцій. Таку можливість надає сама система бухгалтерського обліку, оскільки кожна операція прямо або опосередковано відображається в різних первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Інформація, отримана за допомогою моделювання, оцінюється на основі існуючих взаємозв'язків показників бухгалтерських документів у певній формі бухгалтерського обліку;

➤ **індукція** – це метод дослідження, що ґрунтується на дослідженні, яке проводиться від часткових фактів до загальних. В результаті цього будується певна гіпотеза щодо фактичних обставин справи. За допомогою індукції загальний висновок про об'єкт робиться на основі вивчення частини його елементів, наприклад, загальна сума завданого підприємству збитку визначається у розрізі кожного інвентаризаційного періоду окремо;

➤ **дедукція** – метод дослідження, за допомогою якого стан об'єкту досліджується в цілому, а потім в розрізі його складових елементів;

Експертне



Характерною особливістю дедукції є те, що від істинних передумов вона завжди веде до істинного достовірного висновку, а не до імовірного (проблематичного). Дедуктивні висновки створюють можливість отримати нові істини із завдання, що вже має дослідник, і це лише за допомогою чистого міркування, без звернення до досвіду, інтуїції, здорового глузду і т.п.

➤ **абстрагування** – метод пізнання, який ґрунтується на уявному виділенні суттєвих властивостей і зв'язків предмета та відхиленні інших, не суттєвих його властивостей і зв'язків. Використання цього методу дозволяє переходити від дослідження конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку (наприклад, контрольна перевірка окремих найменувань матеріальних цінностей дозволяє зробити загальний висновок про результати проведеної інвентаризації);

➤ **конкретизація** – це метод всебічного дослідження об'єктів, за допомогою якого стан об'єктів досліджується у зв'язку з конкретними умовами його існування (наприклад, встановлення експертом-бухгалтером кола осіб, які були відповідальні за збереження запасів на складі № 2 протягом IV кварталу 2003 р.);

➤ **формалізація** – це метод подання змістовної теорії як числення. Формалізація полягає у заміні всіх змістовних термінів символами, а всіх змістовних тверджень – відповідними їм послідовностями символів або формул. Застосування цього методу відбувається у процесі формування висновку експерта у поєднанні з методом **узагальнення** – це логічний процес переходу від одиничного до загального, від менш загального до більш загального знання, об'єднання загальних властивостей однорідних предметів. На певному етапі експерт-бухгалтер здійснює узагальнення інформації, отриманої в результаті дослідження, та викладення висновків у поєднанні текстової форми та рисунків, таблиць з метою полегшення розуміння та сприйняття його висновку слідчим і судом;

➤ **опис** – це метод дослідження, до застосування якого вдаються, коли причинні основи явищ, які не є предметом аналізу та пізнання, обмежуються визначенням властивостей та ознак об'єктів з метою більш повного уявлення про них. Цей прийом використовується експертом-бухгалтером тоді, коли необхідно здійснити опис наданих на експертне дослідження матеріалів справи або ж у процесі фіксування обставин справи, в процесі розслідування якої призначено експертизу;

➤ **порівняння** – це метод співставлення об'єктів дослідження з метою виявлення подібних або відмінних рис між ними (або того й іншого разом). Саме цей метод лежить в основі дій експерта після вивчення ним обставин справи на етапі формування висновку щодо законності та доцільності операцій, дій відповідальних осіб.

Порівняння в судово-бухгалтерській експертизі виступає як сукупність способів, спрямованих на виявлення протиріч, відхилень та порушень в бухгалтерському обліку при розслідуванні кримінальних справ про розкрадання, зловживання та інші злочини, з приводу яких слідством і судом були поставлені питання експерту-бухгалтеру.

Порівняння залежно від напрямків і цілей дослідження можна розділити на два основних види:

– просте порівняння, яке застосовується при співставленні бухгалтерських документів та ґрунтується на виявленні в процесі перевірки документів очевидних відмінностей у них (наприклад, відсутність необхідних реквізитів, дати, підпису);

– складне порівняння – багатостороння розумова діяльність, в процесі якої експертом-бухгалтером встановлюється невідповідність і відхилення в обліку. Воно досягається шляхом співставлення змісту бухгалтерських документів з вимогами нормативних актів, що регулюють господарську діяльність, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з метою встановлення їх відповідності або невідповідності положенням цих документів;

➤ *riņoreza* – метод пізнавальної діяльності, побудови вірогідного, проблематичного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання, що виникло в процесі дослідження; один з можливих варіантів розв'язання проблеми.

Дослідження експертом-бухгалтером матеріалів справи з метою надання відповідей на поставлені слідчим чи судом питання ґрунтується на побудові гіпотез. Експерт-бухгалтер висуває певне припущення щодо конкретного факту виявленого порушення, – будує гіпотезу, з врахуванням його досвіду та кваліфікації. Далі, шляхом вивчення наданих документів, експерт-бухгалтер перевіряє гіпотезу та доводить своє припущення або ж спростовує його та будує нову гіпотезу. Експерт може висунути одночасно декілька гіпотез і працювати над визначенням однієї правильної з них.

Перелік загальнонаукових методів значно ширший, але експерт-бухгалтер при проведенні дослідження може не застосовувати всі загальнонаукові методи, це пов'язано, насамперед, з існуванням меж його компетенції у судовому процесі. Наприклад, такі загальнонаукові методи як експеримент і вимірювання (в частині кількісного визначення об'єкту дослідження за допомогою

органолептичних прийомів), не використовуються в експертному дослідженні, оскільки вони за своєю сутністю є фактичними прийомами пізнання. Як правило, експерт-бухгалтер вивчає задокументовані результати проведеного слідчим або судом експерименту.

Хоча експерт-бухгалтер також може брати участь в експерименті, який проводиться слідчим або за призначенням суду, за умови якщо експерт отримав дозвіл на участь.



Судово-бухгалтерська експертиза неможлива без використання загальнонаукових методів. Ромашов А.М. зазначає, що особливістю методики бухгалтерської експертизи є використання експертом-бухгалтером наведених загальнонаукових методів протягом усього процесу його дослідження. Адже зазвичай експерт-бухгалтер перевіряє реквізити окремих документів, порівнює їх зміст, вартісні та кількісні показники, здійснюючи при цьому ряд таких логічних операцій як аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення, аналогія тощо.

Аналіз і синтез, переконаний А.М. Ромашов, застосовуються при експертному дослідженні в органічному поєднанні, яке в судово-бухгалтерській експертизі забезпечує пізнання об'єктів, що підлягають вивченню, з'ясування їх особливих ознак, структури. Абстрагування і конкретизація, у свою чергу, допомагає експерту-бухгалтеру сконцентрувати свою увагу на головному в досліджуваній справі, відкинувши другорядне, несуттєве (варто підкреслити необхідність достатньої кваліфікації та вміння експерта-бухгалтера для застосування цього методу, оскільки, помилкове відкидання несуттєвих, на перший погляд, ознак загрожує втратою важливих для вирішення справи деталей). Досвід і загальна освіченість експерта-бухгалтера сприятимуть також успішному використанню ним аналогії – виявленню подібних ознак між різними об'єктами дослідження, явищами, що відображаються в об'єктах бухгалтерської експертизи. І, звичайно, отримані у процесі дослідження результати вимагають певної систематизації, формулювання об'єктивних і повних висновків. Останнє досягається за допомогою узагальнення, що застосовується на завершальному етапі дослідження експерта-бухгалтера.

Загальнонаукові методи побудовані на загальних законах логістики і є основою використання спеціальних методів дослідження.

6.3. Спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером

Крім загальнонаукових методів дослідження у судово-бухгалтерській експертизі застосовуються і спеціальні методи (див. рис. 6.1), які включають розрахунково-аналітичні способи та методи документального контролю.

До **розрахунково-аналітичних методів** належать:

➤ **методи економічного аналізу** – система способів і прийомів, які використовуються в судово-бухгалтерській експертизі для розкриття причинно-наслідкових зв'язків, що спричинили виникнення конфліктних ситуацій у господарській діяльності підприємства, які стали об'єктом розслідування правоохоронними органами. До них належать: метод порівняння, визначення абсолютних, відносних і середніх величин, побудова рядів динаміки, індексний метод, прийом групування, прийом балансового узагальнення, графічні прийоми, евристичні прийоми, факторний аналіз тощо. В економічному аналізі також широко застосовуються методи статистики: методи вивчення варіації, диференціації, інтенсивності розвитку, узагальнюючі індекси, регресійні моделі тощо. За їх допомогою експерт-бухгалтер може визначити величину та якісні характеристики досліджуваних господарських операцій і процесів, виявити ті з них, які не знайшли відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Статистичні розрахунки використовуються експертом-бухгалтером для розрахунку, наприклад, коефіцієнту ритмічності поставок товарів; коефіцієнту трудової участі членів колективу тощо;

➤ **економіко-математичні методи**. Використання експертом цієї групи методів, підвищує ефективність економічного аналізу (проведеного експертом) за рахунок розширення досліджуваних факторів, для встановлення щільності та істотності зв'язків між показниками, що досліджуються, визначення ефективності здійснених господарських операцій. До економіко-математичних методів належать:

– **стохастичний аналіз** – передбачає вивчення масових емпіричних знань шляхом побудови моделей зміни показників за рахунок факторів, які не знаходяться в прямій взаємозалежності та взаємообумовленості;

– **метод дисконтування** – процес перерахунку майбутньої вартості капіталу, грошових потоків або чистого доходу в теперішню;

– **дисперсійний аналіз** – статистичний метод аналізу результатів спостережень, який залежить від різних одночасно діючих факторів вибору найважливіших з них та оцінки їх впливу;

– **методи математичного програмування** – використовуються для оцінки ступеня досягнення потенціалу, визначення “вузьких місць” тощо;

– **кореляційно-регресійний аналіз** – використовується для визначення тісноти зв'язку між показниками, які не пов'язані між собою функціонально;

– **матричні методи аналізу** – це сукупність балансових моделей (система рівнянь, яка характеризує наявність ресурсів в натуральному чи грошовому вираженні та напрямки їх використання) та методів лінійно-векторно-матричної алгебри.

Розрахунково-аналітичні методи, що використовуються у дослідженні експерта-бухгалтера, належать до спеціальних у зв'язку з необхідністю проведення певних розрахунків (іноді навіть складних) для надання відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.

Оскільки судово-бухгалтерська експертиза це дослідження, що проводиться з метою з'ясування фактичних обставин справи та виявлення відхилень від встановлених параметрів, невід'ємною складовою її методики є використання способів документального контролю.

Вони використовуються в судово-бухгалтерській експертизі для дослідження господарських операцій, які стали об'єктами розслідування правоохоронних органів; визначення за даними первинних документів матеріально відповідальних осіб, які завдали збитків.

Документальний контроль полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів, статистичних і оперативних матеріалів. Він проводиться шляхом огляду документів, вивчення їх сутності та змісту, відображених в них операцій.

До **способів документального контролю**, які може використовувати експерт-бухгалтер у процесі свого дослідження належать:

➤ **формальна перевірка** – спосіб, який використовується для визначення правильності та повноти оформлення та заповнення необхідних реквізитів документу, встановлення відповідності підписів осіб, які склали документ. Цей спосіб дозволяє переконатися, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми. Форма будь-якого документу повинна містити всі необхідні показники – реквізити, які характеризують кількісні та якісні особливості даної операції, їх наявність дозволяє дослідити господарські операції та здійснювати контроль їх законності. Експерт-бухгалтер встановлює наявність або відсутність необхідних реквізитів (назви документу, його дату, номер, наявність

підписів) шляхом візуального вивчення документу. Виявляючи документи, які не відповідають формальним вимогам, експерт ретельно досліджує всі неправильно оформлені документи, а при наявності підчисток або необумовлених виправлень передає їх слідчому або суду для вирішення питання про призначення криміналістичної експертизи. За відсутності виправлень або підчисток експерт-бухгалтер порівнює між собою різні реквізити сумнівного документу з аналогічними в інших документах (наприклад, підписи, здійснені від імені однієї й тієї ж особи в різних платіжних документах). При проведенні формальної перевірки порівнюється не зміст операцій, а зовнішній вигляд окремих документів;

➤ **нормативно-правова перевірка** – це спосіб дослідження, за допомогою якого встановлюється законність здійснених і відображених в документах операцій. Експерт-бухгалтер аналізує відповідність змісту документів, якими оформлюються господарські операції, нормативно-правовим актам.

Нормативно-правова перевірка документів використовується в судово-бухгалтерській експертизі в тих випадках, коли під сумнів ставиться законність здійсненої операції, наприклад, доцільність витрачання матеріальних цінностей тощо. Так, перевіряючи правильність і законність списання матеріальних цінностей в межах норм природного убутку, експерт-бухгалтер досліджує правильність застосування цих норм для визначення вартості запасів, які підлягають списанню. Експерт-бухгалтер, використовуючи цей прийом, може встановити серед документів незаконні за змістом, але правильно оформлені документи. Крім цього за допомогою нормативно-правової перевірки встановлюються також факти невиконання окремих вказівок вищих органів, які регулюють господарську діяльність;

➤ **арифметична перевірка** – спосіб дослідження, за допомогою якого перевіряється правильність розрахунків різних показників, здійснених у процесі господарської діяльності та наведених в документах. Арифметична перевірка використовується для перевірки правильності нарахованої зарплати, здійснених утримань і відрахувань, підрахунку підсумкових показників в конкретному документі, підрахованих як за горизонтальними рядками (наприклад, правильність множення кількості відпущених товарів на їх ціну у накладній), так і за вертикальними графами документів (наприклад, правильність підрахунків в платіжно-розрахунковій відомості за

графами “Всього нараховано” або “До видачі”). За допомогою арифметичної перевірки в поєднанні з іншими способами контролю експерт-бухгалтер може виявити підробки в первинних документах, викривлення інформації, завуальоване розкрадання. Наприклад, неправильне визначення підсумкових даних в інвентаризаційних описах, неправильне таксування тощо;

➤ **хронологічна перевірка** – спосіб, який полягає в тому, що експерт-бухгалтер виявляє недоліки в хронологічній послідовності здійснення господарських операцій чи складання документів, систематизує їх за економічною однорідністю операцій (товарні, касові, розрахункові, тощо). Перевага цього способу полягає в тому, що експерт-бухгалтер перевіряє всі господарські операції послідовно і взаємопов’язано. Наприклад, касові операції в хронологічній послідовності зв’язуються з банківськими, розрахунковими тощо. Застосування експертом-бухгалтером у процесі дослідження способу хронологічної перевірки дозволяє виявити невідповідності в облікових даних (наприклад, що кількість відвантажених покупцям товарів на визначену дату перевищує їх залишок на складі в той день за документальними даними бухгалтерського обліку);

➤ **зустрічна перевірка** – це спосіб співставлення двох примірників одного й того ж документу, які знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства. Метою проведення зустрічної перевірки є виявлення фіктивних документів і фактично не здійснених операцій, неоприбуткованих матеріалів та списання їх не за призначенням, привласнення грошових коштів.

Зустрічна перевірка може проводитися в наступних формах:

– проведенням виїзної перевірки: коли суб’єкт проведення перевірки встановлює ідентичність показників різних примірників документів підприємств-контрагентів;

– надсиланням запиту суб’єктам перевірки підприємством-контрагентом щодо надання необхідних документів за місцем проведення перевірки;

– надсиланням завдання уповноваженому територіальному органу проведення зустрічної перевірки працівниками цього ж органу на підприємстві-контрагенті.

Вище згадувалося про особливості проведення зустрічної перевірки експертом-бухгалтером. Обмеженість свободи дій експерта-бухгалтера щодо

самостійного збору документів для дослідження зумовлює те, що експерт-бухгалтер може проводити зустрічну перевірку лише за умови якщо йому надані примірники документів різних підприємств, або досліджувати результати зустрічної перевірки, проведеної правоохоронними органами.

Однак проводити зустрічну перевірку самостійно експерт-бухгалтер не має права – такі дії виходять за межі його компетенції. Тому за необхідності провести звірку документів з аналогічними на інших підприємствах експерт-бухгалтер повинен підготувати клопотання про необхідність проведення зустрічної перевірки та надати його органу або посадовій особі, що призначили судово-бухгалтерську експертизу;

➤ **взаємна перевірка** – це спосіб, який дозволяє здійснювати взаємний контроль двох чи декількох документів, пов'язаних між собою єдністю операцій. Наприклад, при перевірці законності та правильності нарахування заробітної плати працівникам підприємства, дані розрахунково-платіжної відомості звіряються з даними таблицею виходу на роботу, нарядами, які відображають характер і об'єм виконаної роботи; видаткові документи на відпуск товарно-виробничих запасів порівнюються з дорожніми листами та іншими транспортними документами. Різновидом методу взаємної перевірки є зіставлення даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку (наприклад, дані реєстру за рахунком 28 “Товари” звіряються з картками складського обліку за кожним найменуванням товарів).

До способів взаємного контролю можна також віднести:

– співставлення даних документів, які відображають здійснену господарську операцію з даними документів, які відображають здійснення іншої господарської операції, яка обумовлена першою (наприклад, бартерні операції);

– співставлення даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку;

– співставлення даних облікових реєстрів з даними первинних документів тощо;

➤ **аналітична та логічна перевірка** документів експертом-бухгалтером проводиться за необхідності групування виявлених однорідних порушень нормативно-правових актів за видами господарських операцій, що досліджуються, і використання елементів логіки в дослідженні показників, які містяться в первинних документах, які надані для дослідження;

➤ **відновлення кількісно-сумового обліку** полягає в тому, що на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання цінностей повністю відновлюється його кількісний облік. Це створює можливість прослідкувати рух оборотних і необоротних активів за кожним їх видом окремо. Цей спосіб може застосовуватися при перевірці діяльності підприємств, наприклад, де кожне оприбуткування або видаток товарно-виробничих запасів оформлюється первинними документами, але кількісний облік не здійснюється.

За допомогою цього способу може бути виявлено, що за відсутності недостачі чи лишків в умовах застосування сумового обліку (коли товарно-виробничі запаси обліковуються за його вартістю) на підприємстві фактично виявлено недостачу одних конкретних цінностей і лишки інших, які за вартістю взаємно перекривалися.

Залежно від того, відновлюється рух всього майна чи конкретних його видів, розрізняють суцільне та вибіркове відновлення кількісно-сумового обліку:

➤ **контрольне порівняння залишків.** Суть цього способу полягає в наступному: до залишку товару певного найменування, зазначеного в інвентаризаційному описі на початок інвентаризаційного періоду, додається кількість такого ж товару, що надійшов за весь досліджуваний період, потім віднімається кількість витрачених товарів того ж найменування за той же період за документальними даними. Отримана кількість називається максимально можливим залишком, який порівнюється з кількістю товару цього ж найменування, зазначеному в інвентаризаційному описі на кінець інвентаризаційного періоду.

Отже, за допомогою контрольного порівняння залишків, експертом-бухгалтером можуть бути виявлені відхилення в обліку товарно-виробничих запасів. Для цього експерт-бухгалтер повинен детально проаналізувати рух окремих найменувань товарно-виробничих запасів за міжінвентаризаційний період на основі прибуткових і видаткових документів.

Цей спосіб може застосовуватися при дослідженні підприємств різних видів діяльності. Однак в торгівлі застосування контрольного порівняння залишків є найбільш ефективним при проведенні судово-бухгалтерської експертизи у справах про розкрадання товарно-виробничих запасів на торговельних підприємствах, де не документується витрачання (продаж) товарів, а тому неможливе повне відновлення кількісно-сумового обліку.

Якщо ж деяка частина товарів реалізується із складанням документів (відпуск товарів за документами в кредит, за безготівковими розрахунками підприємствам, передача із одного магазину в інший, відпуск лоткам і кіоскам, повернення на склади і бази тощо), обов'язково обліковуються ті операції і відповідно зменшується максимально можлива кількість певного майна у залишку на кінець інвентаризаційного періоду.

Застосування експертом-бухгалтером спеціальних методів дозволяє викрити умови та причини, які призвели до правопорушень, розрахувати вплив факторів на певні результати діяльності господарського суб'єкта, що забезпечує повноту експертного дослідження.

Будь-яка діяльність може бути ефективною лише за умови чіткої її організації та правильного вибору методів її здійснення. Діяльність експерта-бухгалтера не є виключенням, а враховуючи його відповідальність, можна зробити висновок, що для судово-бухгалтерської експертизи правильна побудова методики її проведення є необхідністю та одним із засобів забезпечення її процесуального характеру.

Розглянувши всі методи та способи, які можуть використовуватися в процесі експертного дослідження слід наголосити на тому, що методика дослідження матеріалів наданої справи повинна відповідати, перш за все вимогам кримінально-процесуального законодавства. Тобто, забезпечувати всебічне, повне та об'єктивне дослідження обставин справи, що знаходиться на розгляді органів суду.

У зв'язку з тим, що неможливо передбачити (розробити) стандартні варіанти застосування певної сукупності методів і прийомів у експертному дослідженні, фахівцям важливо зрозуміти й вивчити загальні підходи до дослідження кожної групи об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Тому в наступних темах розкрито питання методики у розрізі розглянутих вище об'єктів дослідження експерта-бухгалтера.

Питання для самоконтролю

1. В чому полягає сутність понять “методика” та “методи експертного дослідження”?
2. Який зв'язок між поняттями “метод”, “спосіб” та “прийом”?
3. В чому полягають особливості методики судово-бухгалтерської експертизи?

Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

4. Які групи методів використовуються в судово-бухгалтерській експертизі?

5. Які з методів судово-бухгалтерської експертизи належать до загальнонаукових? Навести їх характеристику.

6. Які з загальнонаукових методів, на Вашу думку, є найбільш прийнятними при проведенні судово-бухгалтерської експертизи?

7. В чому полягає особливість спеціальних методів судово-бухгалтерської експертизи?

8. Які з методів судово-бухгалтерської експертизи належать до розрахунково-аналітичних?

9. Які методи належать до економіко-математичних?

10. Які способи документального контролю можуть використовуватися експертом-бухгалтером у процесі дослідження?

Тести

1. *Методика судово-бухгалтерської експертизи – це:*

а) послідовність дій експерта-бухгалтера від виявлення факту порушення до його доведення;

б) система науково обґрунтованих впорядкованих методів, способів, прийомів і технічних засобів, які використовуються експертом-бухгалтером для вирішення поставлених перед ним питань органами, які призначили судово-бухгалтерську експертизу;

в) один з напрямків дослідження об'єктивної істини.

2. *При проведенні судово-бухгалтерської експертизи можуть використовуватися:*

а) контрольний обмір виконаних робіт і експертна оцінка;

б) перевірка та відновлення кількісно-сумового обліку;

в) контрольне придбання та хронологічна перевірка руху цінностей.

3. *До способів документального контролю, які використовуються в судово-бухгалтерській експертизі належать:*

а) обстеження, перевірка, контрольне порівняння залишків;

б) зустрічна, взаємна перевірки, контрольний запуск сировини у виробництво;

в) зустрічна, нормативно-правова перевірка, аналіз щоденного руху майна.

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

4. *Перевірка документів хронологічним способом – це:*

а) перевірка документів за окремими напрямками господарської діяльності;

б) перевірка документів, які попередньо згруповані чи систематизовані за датами їх створення;

в) перевірка документів в порядку їх підшивки.

5. *Зіставленням називається:*

а) виявлення спільних і відмінних рис між задокументованими фактами, інформація про які відображена у звітності та облікових регістрах;

б) вивчення фактів господарського життя та виявлення правопорушень за допомогою документів;

в) виявлення і усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання.

6. *Дослідження документу щодо наявності усіх обов'язкових реквізитів є:*

а) нормативно-правовою перевіркою;

б) взаємною перевіркою;

в) формальною перевіркою.

7. *Порівняння двох примірників одного документу, які знаходяться на різних підприємствах, називається:*

а) взаємною перевіркою;

б) контрольним порівнянням залишків;

в) зустрічною перевіркою.

8. *За допомогою якого способу документального контролю можна виявити розбіжності у відображенні однієї господарської операції двома підприємствами, що брали участь у її здійсненні:*

а) зустрічної перевірки;

б) нормативно-правової перевірки;

в) взаємної перевірки.

9. *Дослідження господарської операції за допомогою вивчення різних документів, які містять її показники, відбувається шляхом проведення:*

а) формальної перевірки;

б) зустрічної перевірки;

в) взаємної перевірки.

Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

10. Встановлення експертом-бухгалтером фактичної кількості витрачених на виробництво продукції запасів здійснюється за допомогою:

- а) взаємної перевірки;
- б) зустрічної перевірки;
- в) прийому дослідження кінцевої операції.

Практичні завдання

Завдання 6.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
___(1) Методика судово-бухгалтерської експертизи	А. Сукупність методів (певних дій), які використовуються експертом-бухгалтером
___(2) Метод судово-бухгалтерської експертизи	Б. Сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом-бухгалтером слідчим або судом
___(3) Спосіб судово-бухгалтерської експертизи	В. Окрема дія (візуальний огляд документів, множення в арифметичних діях)
___(4) Прийом судово-бухгалтерської експертизи	Г. Сукупність способів і прийомів, які використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні ним об'єктів судово-бухгалтерської експертизи – первинних і зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших матеріалів кримінальної чи цивільної справи, наданої експерту-бухгалтеру для дослідження

Завдання 6.2

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
1	2
___(1) Аналіз	А. Метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності та взаємному зв'язку його частин
___(2) Синтез	Б. Метод дослідження, за допомогою якого стан об'єкту досліджується в цілому, а потім в розрізі його складових елементів, тобто висновок робиться від загального до часткового
___(3) Аналогія	В. Метод дослідження, що ґрунтується на дослідженні, яке проводиться від часткових фактів до загальних, у результаті чого будується певна гіпотеза щодо фактичних обставин справи

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
—(4) Моделювання	Г. Метод дослідження, до застосування якого вдаються у випадку, коли причинні основи явищ, що не виступають предметом аналізу та пізнання, обмежуються визначенням властивостей та ознак об'єктів з метою більш повного уявлення про них
—(5) Індукція	Д. Метод дослідження, при якому предмет вивчається за допомогою уявного чи практичного його поділу на складові елементи
—(6) Дедукція	Е. Метод пізнання, який ґрунтується на уявному виділенні суттєвих властивостей і зв'язків предмета і відхиленні інших, не суттєвих його властивостей і зв'язків
—(7) Абстрагування	Є. Метод наукового дослідження, при якому пізнання об'єкта досягається на основі його схожості з іншими об'єктами
—(8) Опис	Ж. Метод дослідження будь-яких явищ, процесів чи систем об'єктів шляхом побудови і дослідження їх моделей
—(9) Порівняння	З. Метод пізнавальної діяльності, побудови вірогідного, проблематичного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання, що виникло в ході дослідження; один з можливих варіантів розв'язань проблеми
—(10) Гіпотеза	И. Метод співставлення об'єктів дослідження з метою виявлення подібних або відмінних рис між ними (або того й іншого разом)

Завдання 6.3

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
1	2
—(1) Стохастичний аналіз	А. Використовується для визначення тісноти зв'язку між показниками, які не пов'язані між собою функціонально
—(2) Дисперсійний аналіз	Б. Спосіб дослідження, який дозволяє встановити законність здійснених та відображених в документах операцій. Експерт-бухгалтер аналізує відповідність змісту документів, якими оформлюються господарські операції, нормативно-правовим актам
—(3) Кореляційно-регресійний аналіз	В. Передбачає вивчення масових емпіричних знань шляхом побудови моделей зміни показників за рахунок факторів, які не знаходяться в прямій взаємозалежності та взаємообумовленості
—(4) Формальна перевірка	Г. Спосіб дослідження, за допомогою якого перевіряється правильність підрахунку підсумкових показників в конкретному документі, підрахованих як за горизонтальними рядками, так і за вертикальними графами документів
—(5) Нормативно-правова перевірка	Д. Спосіб, який використовується для визначення правильності та повноти оформлення та заповнення необхідних реквізитів документа, встановлення відповідності підписів осіб, які склали документ, дозволяє переконатись, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми

Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
__ (6) Арифметична перевірка	Е. Спосіб, який полягає в тому, що експерт-бухгалтер виявляє недоліки в хронологічній послідовності здійснення господарських операцій чи складання документів, систематизує їх за економічною однорідністю операцій
__ (7) Хронологічна перевірка	Є. Статистичний метод аналізу результатів спостережень, який залежить від різних одночасно діючих факторів вибору найважливіших з них та оцінки їх впливу
__ (8) Зустрічна перевірка	Ж. Спосіб, який дозволяє здійснювати взаємний контроль двох чи декількох документів, пов'язаних між собою єдністю операцій
__ (9) Взаємна перевірка	З. Полягає в тому, що на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання майна повністю відновлюється його кількісний облік, що створює можливість прослідкувати рух оборотних та необоротних активів за кожним їх видом окремо
__ (10) Аналітична та логічна перевірка	И. Суть способу полягає в наступному: до залишку товару певного найменування, зазначеного в інвентаризаційному описі на початок інвентаризаційного періоду, додається кількість товару даного найменування, що надійшла за весь досліджуваний період, потім віднімається витрачання товарів того ж найменування і за той же період за документальними даними
__ (11) Відновлення кількісно-сумового обліку	І. Спосіб співставлення двох примірників одного і того ж документа, які знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства
__ (12) Контрольне порівняння залишків	Й. Проводиться за необхідності групування виявлених однорідних порушень нормативно-правових актів по господарських операціях, що досліджуються, і використання елементів логіки в дослідженні показників, які містяться в первинних документах, що надані для дослідження

Завдання 6.4

Необхідно:

➤ *визначити способи документального контролю, які можуть бути використані експертом-бухгалтером для виявлення наведених невідповідностей.*

Дані для виконання:

1. Невідповідність реквізитів підприємства та печатки на податковій накладній.

2. У прибутковому касовому ордері відсутній підпис керівника.

3. Сировина, що надійшла від постачальника, не відображена в обліку.

4. Витрачання меншої кількості сировини на виробництво продукції, ніж це передбачено за нормами.

5. Включення у відомість на видачу заробітної плати прізвища працівника, який був прийнятий на роботу лише в наступному місяці.

6. Підпис одержувача на видатковому касовому ордері не відповідає справжньому.

7. Загальний підсумок по платіжній відомості не відповідає сумам оплати праці, наведеним у ній.

8. Дані платіжної відомості не відповідають даним табелів обліку використаного робочого часу (по окремих працівниках).

9. Видача готівки з каси оформлена видатковим касовим ордером не встановленої форми.

10. При розрахунку внесків до фондів соціального страхування застосовано неправильні ставки відрахувань.

11. Невідповідність даних матеріального звіту про витрачання сировини та матеріалів даним складського обліку.

12. В авансовому звіті відсутні номер і підпис підзвітної особи.

13. В порівняльній відомості, складеній за результатами інвентаризації, неправильно відображено підсумок.

14. Несвочасне оприбуткування готівки в касу.

15. Відображення в акті виконаних робіт таких обсягів, на які не оформлені наряди.

16. За результатами інвентаризації в порівняльній відомості неправильно розраховано суму природного убутку.

17. Списання природного убутку на товари за завищеними нормами.

18. Підсумок по авансовому звіту не відповідає записам наданих виправдовуючих документів про витрачені підзвітні суми.

19. У платіжній відомості підроблено підпис отримувача заробітної плати.

20. Операції з отримання готівки в банку неправильно відображені в обліку.

Завдання 6.5

Необхідно:

➤ використовуючи записи аналітичного обліку, визначити чи мали місце недостачі тканини “Либідь” на складі. У разі позитивної відповіді визначити період виникнення недостачі тканини;

➤ вказати, за допомогою використання яких методів і способів судово-бухгалтерської експертизи експерт зможе дати відповідь на поставлене питання.

Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

Дані для виконання:

Під час проведення інвентаризації на ТзОВ "Обрій" станом на 01 листопада 2003 р. виявлено недостачу тканини "Либідь" в кількості 50 м на загальну суму 400 грн., яка рахувалася під звітом у завідуючої складом З.А. Зоріної.

У зв'язку з незгодою працівниці щодо відшкодування збитку, керівництво ТзОВ "Обрій" подало позов до господарського суду з метою примусового стягнення коштів із З.А. Зоріної. У процесі розгляду матеріалів порушеної справи, для встановлення її фактичних обставин, суд призначив судово-бухгалтерську експертизу.

Для дослідження експерту-бухгалтеру З.А. Зимній було надано наступні дані про рух тканини "Либідь" на складі (таблиця 6.1).

Таблиця 6.1. Дані про рух тканини "Либідь", відображені в інвентаризаційній картці

Дата	Залишок		Находження		Витрачання	
	кількість	сума, грн	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
01.11.00 р.	250	2000,00				
Грудень 2000 р.			36	288,00	124	992,00
01.11.01 р.	160	1280,00				
Грудень 2001 р.			18	144,00	151	1208,00
01.11.02 р.	264	216,00				
Грудень 2002 р.			122	976,00		
01.11.03 р.	1011	808,00				

Завдання 6.6

Необхідно:

➤ визначити, які первинні документи підлягають дослідженню експертом-бухгалтером у наведеній ситуації;

➤ зазначити, яку інформацію надають ці документи для встановлення фактичних обставин справи;

➤ вказати способи дослідження матеріалів справи, які необхідно використати експерту-бухгалтеру для з'ясування обставин даної справи;

➤ побудувати декілька гіпотез щодо причин утворення недостачі.

Дані для виконання:

При проведенні інвентаризації незавершеного виробництва на Козятинському м'ясокомбінаті станом на 20 грудня 2003 р. виявлено недостачу яловичини в кількості 800 кг на суму 49600 грн. За виявленим

фактом порушено кримінальну справу. Для повного та об'єктивного з'ясування її обставин слідчим прокуратури призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Завдання 6.7

Необхідно:

➤ *вказати, які документи повинен дослідити експерт-бухгалтер, щоб відповісти на поставлені перед ним питання;*

➤ *назвати, які методи дослідження можуть бути використані експертом-бухгалтером для встановлення наявності правопорушень;*

➤ *скласти кореспонденцію рахунків за наведеними господарськими операціями.*

Дані для виконання:

Члени селянської спілки "Кедр" звернулися до правоохоронних органів із колективною заявою про те, що голова спілки М.К. Мірошник використовує запасні частини та пальне господарства для власного легкового автомобіля ГАЗ-2410 "Волга".

За матеріалами попереднього розслідування слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером Б.Й. Білим поставлено наступні питання:

1. Чи використовувалися запасні частини та пальне, що належать селянській спілці "Кедр", для власного автомобіля голови спілки М.К. Мірошника?

2. Яка вартість використаних запасних частин та пального селянської спілки для власних потреб голови спілки М.К. Мірошника?

При дослідженні експертом-бухгалтером документів кримінальної справи встановлено надходження запасних частин на склад селянської спілки у I-му кварталі 2003 р. для автомобіля "Волга" (якого немає у власності селянської спілки "Кедр") на суму 960 грн. Частину цих запчастин на загальну суму 483 грн. списано у червні 2003 р. для ремонту автомобіля РАФ, який у квітні 2003 р. реалізовано СТОВ "Злагода" за 5680 грн.

Іншу частину запчастин, вартістю 477 грн., реалізовано фермерському господарству "Очаків" за 719,85 грн., хоча оплата за дані ТМЦ на рахунок "Кедра" не надійшла.

Пальне – бензин марки А-76 – за січень-травень 2003 р. у кількості 8789 л списано на потреби автомобіля УАЗ-469 спілки "Кедр". Однак відповідно до

діючих нормативів, за пройдений кілометраж автомобіля УАЗ-469 необхідно списати лише 7456 л.

Примітка. За даними бухгалтерського обліку селянської спілки “Кедр” станом на 31 грудня 2003 р. на складі рахувалося 9000 л бензину марки А-76 за ціною 1 грн. 50 коп. за один літр, запчастин на складі спілки не було.

Завдання 6.8

Необхідно:

- визначити предмет судово-бухгалтерської експертизи за справою. Назвати можливі об’єкти дослідження експерта-бухгалтера;
- назвати способи дослідження документів, які необхідні експерту-бухгалтеру для відповіді на поставлені перед ним питання;
- дати відповідь на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.

Дані для виконання:

У Горьківському районному суді розглядається справа за позовом ТзОВ “Фарби-Л” щодо стягнення з комірника Г.Й. Горького компенсації збитку в розмірі 2505 грн. 06 коп. (сума визначена бухгалтером підприємства), нанесеного товариству недостатчею цукру на суму 70 грн. Однак Г.Й. Горький не згоден з сумою збитку – вважає її завищеною – і подав до суду прохання призначити судово-бухгалтерську експертизу.

Суддя Г.О. Гриценко виніс рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи для задоволення клопотання.

Перед експертом-бухгалтером З.К. Зіновчуком поставлено питання: чи правильно визначена підприємством сума збитку, нанесеного недостатчею ТзОВ “Фарби-Л” (відомо, що на момент виявлення нестачі індекс інфляції склав 1,15)?

Завдання 6.9

Необхідно:

- вказати, які способи документального контролю можуть бути використані експертом-бухгалтером в процесі дослідження;
- назвати предмет і об’єкт бухгалтерської експертизи за даною справою;
- навести перелік документів, які необхідно дослідити експерту-бухгалтеру для відповіді на поставлене питання.

Дані для виконання:

До Попільнянського районного відділу внутрішніх справ надійшла заява про недостачу матеріалів на складі ТзОВ “Партнер”, що виникла з вини комірника К.О. Ковальченка, на суму 1900 грн. Однак за домовленістю комірника з керівництвом ТзОВ “Партнер” факт недостачі не було відображено в обліку, а комірник зобов’язався відшкодувати недостачу із заробітної плати.

За порушеною кримінальною справою слідчим М.О. Марченко призначено судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерту-бухгалтеру поставлено питання: чи мала місце недостача матеріалів на складі ТзОВ “Партнер” станом на 01 листопада 2003 р.?

Завдання 6.10

Необхідно:

➤ *дати відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання;*

➤ *вказати, які способи може використовувати експерт-бухгалтер при дослідженні поставлених перед ним питань.*

Дані для виконання:

При проведенні інвентаризації на ВАТ “Електроприлад” станом на 01.09.2003 р. виявлено недостачу електророзеток на суму 10000 грн. За даним фактом порушено кримінальну справу.

У процесі розслідування встановлено, що недостача матеріальних цінностей мала місце раніше, але приховувалася. Так, за результатами проведеної інвентаризації станом на 01 грудня 2002 року недостача в розмірі 2000 грн. прихована шляхом здійснення приписок в інвентаризаційних описах; у результаті проведеної інвентаризації станом на 01 грудня 2001 р. виявлено недостачу в розмірі 500 грн., яка прихована шляхом здійснення приписок в описі на суму 200 грн., та складання документів на списання електророзеток зі складу – 300 грн.

За результатами інвентаризації станом на 01 грудня 2000 р. недостачі виявлено не було.

Для вирішення суперечностей та встановлення реальних обставин справи слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу, на вирішення якої поставлено наступні питання: яка загальна сума недостач матеріальних цінностей на складі станом на 01.09.2003 р.?



Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

У темі розглядаються наступні питання:

7.1. Поняття документу та його призначення

7.2. Вивчення первинних документів експертом-бухгалтером

7.1. Поняття документу та його призначення

У попередніх темах зазначалося, що об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є документи кримінальної або цивільної справи, яка надана експерту-бухгалтеру для дослідження та відповіді на поставлені судом чи слідчим питання.

Особливий зв'язок судово-бухгалтерської експертизи з документальними даними обумовлений самою сутністю судово-бухгалтерської експертизи (див. тему 1-2) та межами компетенції експерта-бухгалтера. Лише ті документи, які містяться в наданій експерту-бухгалтеру справі, є засобами встановлення фактичних обставин справи, за якою призначено судово-бухгалтерську експертизу. У зв'язку з цим, основою ефективності експертного дослідження є чітке розуміння експертом сутності, ролі та змісту документів.

У загальному значенні, **документ** (від лат. *documentum* – доказ) – це письмовий доказ, який засвідчує наявність обставини або здійснення певного факту, з яким пов'язані відповідні юридичні наслідки.

Розглядаючи сутність поняття “документ”, необхідно зосередити увагу на його суттєвих ознаках: формі, змісті та вольовому характері. **За формою** документ є письмовим актом, в якому відображаються певні юридичні факти, а **за змістом** – є відображенням результату певної вольової дії особи, яка склала даний документ.



У різних галузях науки в поняття “документ” вкладають різне значення. Так, наприклад, у діловодстві документ – це засіб фіксації у типовій формі даних про факти, події, явища об’єктивної істини та розумової діяльності людини; в інформатиці – вид інформації; у правознавстві – форма засвідчення юридичних фактів; у процесуальному праві – вид джерела доказу тощо.

Поняття документу в бухгалтерському обліку дещо відрізняється від наведеного вище загального визначення документу і є більш конкретизованим з урахуванням особливостей бухгалтерського обліку. Це пов’язано з тим, що в господарській діяльності до фактів, які мають певні юридичні наслідки, належать **факти господарського життя** – дійсні, реальні події життя юридичної особи. Фактами господарського життя можуть бути, наприклад, укладання договору про закупівлю сировини, використання придбаної сировини у процесі виробництва, реалізації готової продукції, отримання оплати від покупця за відвантажену йому продукцію, товари, виконані роботи, надані послуги, подання документів до установи банку з метою отримання кредиту, виплата заробітної плати працівникам, укладання трудового договору тощо. Для відображення кожного із наведених фактів в обліку необхідним є його документальне підтвердження. Таким чином, **документ в бухгалтерському обліку** – це закодоване певним чином і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення (свідцтво), яке засвідчує здійснення **факту господарського життя** та містить його характеристику.

Основним призначенням документу в бухгалтерському обліку є обґрунтування господарського факту, що відбувся і пов’язаний з діяльністю підприємства, для привернення до нього уваги керівника підприємства або ж відповідального виконавця. Адже лише задокументований і належним чином оцінений факт господарського життя знаходить відображення в бухгалтерському обліку. В підсумку формується інформація в цілому про господарську діяльність. Надаючи для обліку первинні дані, що в подальшому перетворюються в обліковий матеріал, документи відіграють важливу роль в управлінні підприємством, оскільки є носіями інформації, необхідної для

прийняття управлінських рішень. Чітке та своєчасне документування господарських операцій ускладнює розкращання майна, нецільове витрачання господарських засобів у всіх сферах господарської діяльності.

Документи також забезпечують можливість здійснення внутрішньогосподарського контролю – попереднього, поточного та наступного, – завданням якого є:

- визначення доцільності витрачання того чи іншого виду ресурсів;
- оцінка роботи матеріально відповідальних осіб, управлінського персоналу та інших працівників підприємства;
- оперативний та ретроспективний аналіз результатів господарювання;
- попередня перевірка будь-яких дій з метою запобігання небажаних наслідків, а також перевірка інформації про результати діяльності.

Попередній контроль реалізується вже на етапі планування і підготовки розпоряджень керівництва, які формуються на підставі отриманої з документів інформації. Цей вид контролю полягає у тому, що під час оформлення документів для здійснення господарських операцій визначається доцільність останніх. Параметри такого контролю визначаються на підставі реквізитів документів і включають:

- час і місце здійснення господарської операції;
- об'єкт і зміст господарської операції;
- відповідальних осіб (а за допомогою договорів – навіть коло їх обов'язків) і ступінь виконання покладених на них функцій.

Відповідність здійснених господарських операцій зазначеним параметрам контролюється особами, уповноваженими оформлювати, підписувати та надавати дозвіл на проведення операцій.

Поточний контроль реалізується безпосередньо в процесі виконання розпоряджень керівництва, планів або безпосередньо після закінчення окремих операцій цього процесу. За допомогою складання оперативних звітів, поточного аналізу первинних документів створюється можливість одразу виправити помилки, внести зміни до затверджених планів з метою наближення їх до реальних можливостей.

Наступний контроль господарської діяльності підприємства забезпечується тим, що документи є підтвердженням здійснених господарських операцій. Після їх завершення за допомогою документів перевіряється відповідність цих господарських операцій заданим у документі параметрам.

Найбільш корисним і ефективним для підприємства є поєднання попереднього, поточного та наступного контролю. Наприклад, керівник підприємства чи бухгалтер, підписуючи чек, касовий ордер або інший документ, перевіряє законність здійсненої господарської операції та доцільність її здійснення для підприємства. На стадії видачі коштів з каси та відображення операції в облікових регістрах завдяки показникам первинних документів можуть бути виявлені та усунути порушення та недоліки до закінчення операції або одразу після її завершення. Тому своєчасне та правильне документування господарських операцій забезпечує прийняття раціональних і оперативних управлінських рішень, ефективний контроль за збереженням майна власника та аналіз результатів господарської діяльності підприємства.

У цілому ж значення документу в господарському житті підприємства можна відобразити за допомогою наступних положень (рис. 7.1).

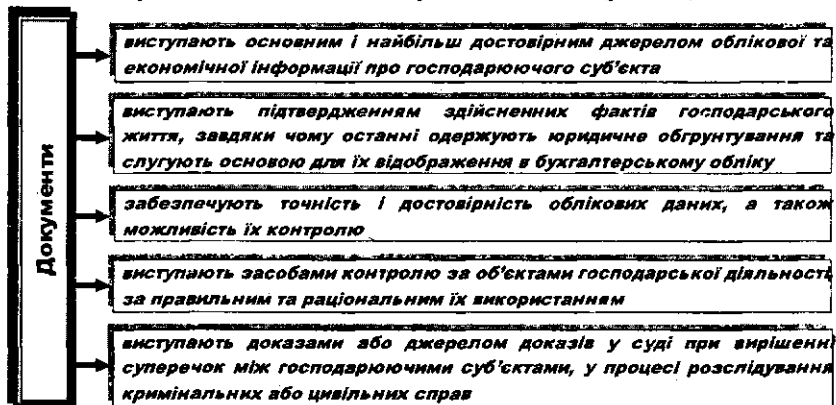


Рис. 7.1. Значення документів у господарській діяльності підприємства

Виступаючи підтвердженням фактів господарського життя, документи забезпечують їх юридичне обґрунтування. Проте для виконання такої ролі та набуття доказової сили документ повинен бути оформлений за встановленою законодавством формою, з дотриманням усіх обов'язкових реквізитів (рис. 7.2). Вони визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", а також Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим Міністерством фінансів України.

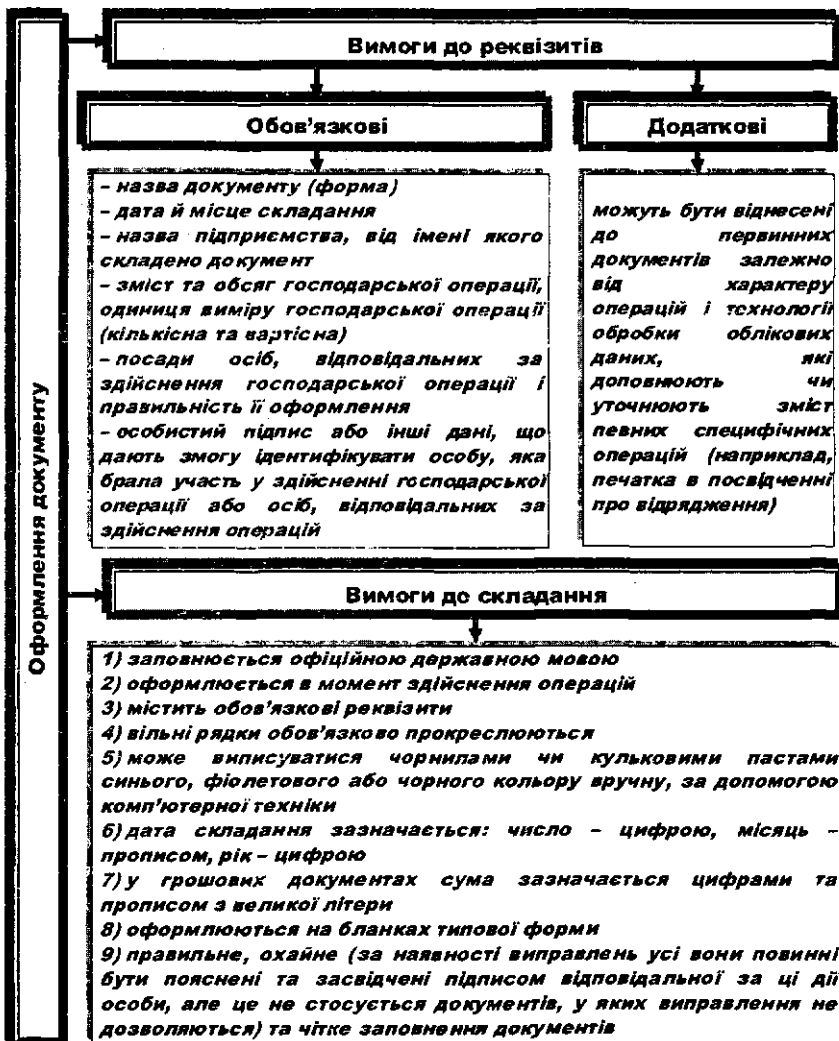


Рис. 7.2. Основні вимоги до оформлення документів

Необхідність правильного оформлення документів і наявності всіх обов'язкових реквізитів зумовлена тим, що в сукупності вони відображають зміст господарської операції.

Існування інституту відповідальності також забезпечує можливість здійснення ефективного контролю за рухом майна на підприємстві. Тому у

кожному документі повинні бути підписи осіб, відповідальних за його оформлення та здійснення тієї чи іншої операції. *Перелік осіб*, які мають право підписувати розпорядчі та первинні документи на витрачання цінностей, тобто нести відповідальність за такі господарські операції, *затверджується наказом власника чи керівника підприємства* за погодженням з головним бухгалтером, а також з урахуванням вимог нормативних документів державних органів влади.

Відсутність хоча б одного з обов'язкових реквізитів документу або його неправильне заповнення призводить до викривлення даних про господарську операцію (а отже, підсумкових показників діяльності підприємства) або ж взагалі неможливості визначення її змісту та відповідальних за її здійснення осіб.

За наявності недоліків у документі він не повинен прийматися для відображення в обліку, оскільки втрачає свою доказовість і не забезпечує юридичного обґрунтування операції. Однак у кримінальному процесі документи з порушеннями в їх оформленні також є доказами. Виступаючи носіями матеріально зафіксованих наслідків вчинених злочинів і порушень, документи є свідченням вини тієї чи іншої особи.

Враховуючи значення та роль документів у господарській діяльності підприємства, в бухгалтерському обліку та юридичному процесі, можна виділити такі функції документів (рис. 7.3).

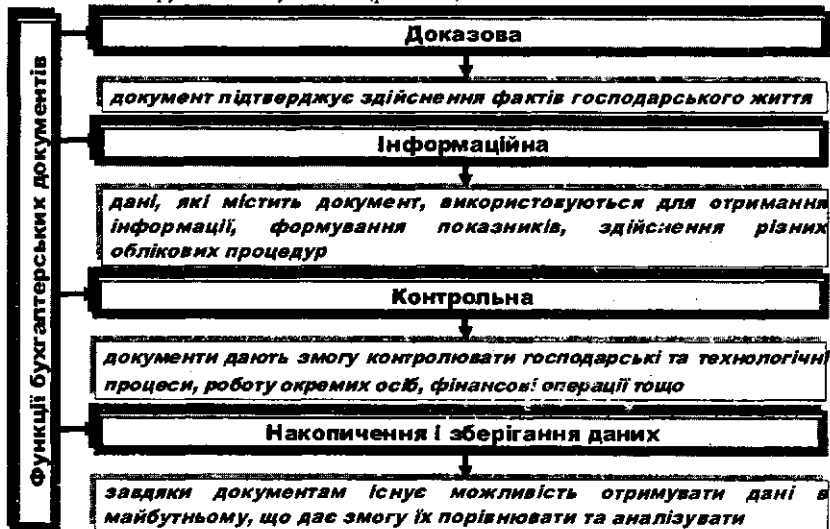


Рис. 7.3. Функції документів у бухгалтерському обліку*

* Бутинєв Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.

Документи справи, надані експерту-бухгалтеру для дослідження, є підтвердженням його думки про фактичні обставини справи, обґрунтованість його експертного висновку. У судово-бухгалтерській експертизі вихідними даними для дослідження експерта-бухгалтера є показники господарських операцій, зафіксовані в документі. Вони є джерелом інформації для встановлення експертом-бухгалтером фактичних обставин справи. Причому необхідні для судово-бухгалтерської експертизи дані містяться у різних за формою та змістом документах справи, які залучені в якості речових доказів. Тому серед наведених функцій документів у судово-бухгалтерській експертизі найважливішими є доказова та інформаційна.

Таким чином, можна визначити сутність і роль документу в судово-бухгалтерській експертизі. У цій сфері діяльності під **документом** розуміють письмовий акт, який містить певні реквізити й відображає господарські операції, за конкретного справою, що пов'язані з предметом розслідування (чи розглядом).

Завдяки використанню комп'ютерних систем в сучасних умовах з'являється можливість автоматичного створення або заповнення **електронних документів** на підставі введення бухгалтером початкових облікових даних. Під **електронним документом** розуміють документ, який є сукупністю електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документів. Слід зазначити, що до оформлення електронних документів висуваються ті ж самі вимоги, що й до оформлення паперових, оскільки юридична чинність електронного документу прирівнюється законодавством до юридичної чинності документу на папері. Тобто, заперечувати справжність електронного документу, виходячи лише з того, що він є сукупністю символів, неправомірно. Це означає, що електронний документ може бути доказом, якщо його складено з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність. Тому одним із обов'язкових елементів електронного документу є електронний підпис, який використовується для ідентифікації особи, яка підписує електронний документ. Цей підпис є паролем, який повинен бути відомий тільки особі, яка уповноважена підписувати відповідний документ. Електронний підпис виступає завершальним етапом складання будь-якого електронного документу. Наприклад, при використанні системи "Клієнт-Банк" бухгалтером здійснюється платіжне доручення в електронному вигляді. Програма дозволить відправити його до банку для оплати тільки після "електронного" підписання цього документу керівником і головним бухгалтером.

Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму, тобто електронну або паперову, придатну для сприймання його змісту людиною. Після створення електронні документи підлягають зберіганню на електронних носіях. Якщо із будь-яких причин зберігання електронних документів на електронних носіях протягом строку, встановленого законодавством*, неможливе, суб'єкти документообороту зобов'язані забезпечити дублювання документів на кількох носіях інформації. Лише у разі неможливості забезпечити таке дублювання, потрібно забезпечити виготовлення копій на папері.

Процес вилучення електронних документів контролюючими та правоохоронними органами полягає у копіюванні документів на диск (або інший носій) і передаванні його безпосередньо для дослідження.

Для забезпечення найбільш доцільного та ефективного порядку експертного дослідження матеріалів наданої справи, важливе значення має знання фахівцем класифікації документів.

Залежно від призначення документів, органу або особи, яка їх складає, місця складання, ступеня узагальнення інформації, існує детальна класифікація документів. Знати її у повному обсязі експерту-бухгалтеру немає потреби. Він може у своїй діяльності використовувати знання класифікації документів лише за деякими ознаками для того, щоб у процесі дослідження згрупувати документи на первинні та зведені; ті, що відображають наявність і рух грошових або матеріальних цінностей, зміни зобов'язань або дебіторської заборгованості тощо. Такі заходи сприяють підвищенню ефективності експертного дослідження.

Крім того, важливою в юридичному процесі (зокрема, в розслідуванні цивільних і кримінальних справ) і діяльності експерта є класифікація документів за їх правовою значимістю (доказовістю).

У якості доказів можуть виступати **достовірні (доброякісні)** документи (ті, що відповідають нормативним вимогам), які використовуються в експертному дослідженні в процесі вирішення цивільних, у тому числі господарських, трудових спорів. Проте в кримінальному процесі при встановленні вини особи, як згадувалось вище,

* Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим за строк, встановлений для паперових документів

доказами можуть виступати також **недостовірні (недоброякісні)** документи, оскільки вони в даному випадку можуть бути засобами вчинення злочину, а також підтвердженням злочинних дій посадових осіб підприємства.

У цілому документ, який досліджується експертом-бухгалтером, може бути охарактеризований як доброякісний або недоброякісний лише після його перевірки за формою і змістом.

Доброякісними є документи, які відповідають за формою вимогам, встановленим до оформлення документів (див. рис. 7.2), а також відображають:

- законні за змістом операції;
- реально здійснені господарські операції.

Така відповідність забезпечує можливість на підставі доброякісних документів робити висновки про дійсний характер і обсяг здійснених господарських операцій.

Недоброякісними документами називають документи, які не відповідають встановленим вимогам щодо їх оформлення і відображають здійснену господарську операцію у спотвореному вигляді. Наприклад, у недоброякісних документах заповнено неправильно реквізити або вони відображають недостовірну інформацію, або ж документи містять дані про господарські операції, які взагалі не відбувалися. У економічній та юридичній літературі розглядається досить широка класифікація викривлень в документах, однак, експерту-бухгалтеру найбільш важливо знати їх класифікацію за характером виникнення та способом вчинення викривлення.

За **характером виникнення** розрізняють **ненавмисні** та **навмисні** викривлення.

До ненавмисних викривлень відносяться помилки, допущені без злого умислу. Існування таких помилок зумовлене, принаймні, двома факторами.

Перший, так званий "**людський**" фактор, передбачає ймовірність допущення помилок через втому – фізичне виснаження працівника, неуважність. Помилки, зумовлені такими обставинами, ще називають "технічними". Вони часто зустрічаються при проведенні бухгалтером розрахунків, перенесенні підсумкових даних бухгалтерського обліку з регістрів обліку до звітності тощо. Яскравим прикладом технічних помилок є помилки, що виникають при підрахунку за допомогою калькулятора: при

наборі чисел на клавіатурі помилково змінюють порядок цифр числа (замість 13691 пишуть 16391 або 13961); коли плутаються рядки при занесенні даних у звітні форми, особливо громіздкі.

Ненавмисними помилками є також **бухгалтерські** помилки, причинами виникнення яких є незнання бухгалтерами вимог нормативних актів, які встановлюють порядок оформлення первинних документів, регулюють ведення бухгалтерського обліку тощо. Одним із факторів виникнення таких помилок є постійні зміни положень нормативних документів. Тому можливе, наприклад, нарахування внесків до фондів соціального страхування за завищеними або заниженими ставками, що у подальшому призводить до нарахування і сплати підприємством штрафних санкцій.

Іншим видом викривлення документів є **навмисне**, яке здійснюється бухгалтерськими або іншими працівниками підприємства для отримання бажаних для них показників, зміни вихідних даних тощо, тобто зі злим умислом.

З викривленням документу, його недоброякісністю часто пов'язують такі поняття як “фальсифікація”, “спотворення”, “викривлення”, нерідко ототожнюючи їх. Проте між ними існує різниця.

Поняття “**фальсифікація**” походить від латинського falsificatio (falsifico – підробляю, falsificatus – підроблений). У свою чергу, *підробити* – означає виготовити фальшиву (несправжню) копію чого-небудь з метою обману.

Тому, під **фальсифікацією** слід розуміти підробку чого-небудь, зумисне викривлення або неправильне тлумачення тих чи інших явищ, подій, фактів. Іноді фальсифікація також означає погіршення з корисливою метою якості певної речі, предмету при збереженні його зовнішнього вигляду.

Фальсифікація і є однією з причин недоброякісності документів і передбачає викривлення, підробку документальних даних або речей. При цьому слід запам'ятати, що фальсифікація – це викривлення з **корисливою метою**.

Фальсифікація документів може здійснюватися декількома способами (див. рис. 7.4).

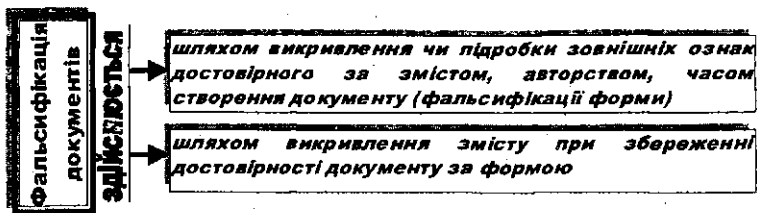


Рис. 7.4. Способи фальсифікації документів

Підробленим може бути зміст документу, його форма (тобто бланк, реквізити тощо) або ж і зміст, і форма одночасно. Розглянемо ознаки та зміст кожного з викривлень.

До **недоброякісних за формою** документів належать недооформлені та неправильно оформлені документи за умови, що вони відображають реальні операції та містять достовірні дані про господарські операції (рис. 7.5).

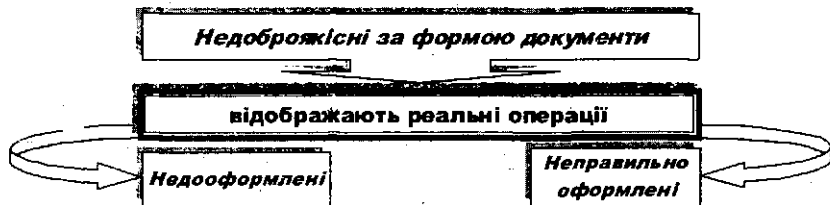


Рис. 7.5. Ознаки недоброякісних за формою документів

До **недооформлених документів** належать ті, в яких:

- залишився незаповненим один із реквізитів, наприклад, відсутня дата;
- відсутня віза уповноваженої особи, яка дозволяє здійснення операції;
- немає відмітки про виконання господарської операції відповідно до документу тощо.

До **неправильно оформлених документів** належать документи, які:

- оформлені на бланках невстановленої форми (наприклад, порушено способи заповнення документу або використано бланк невстановленого зразка);
- зазначено зайві, непередбачені нормативними вимогами реквізити (наприклад, таблиць обліку використаного робочого часу підписаний не лише таблицьником, але й керівником підприємства тощо) або ж реквізити не відповідають встановленим. Наприклад, первинні документи з обліку

грошових коштів (платіжні доручення, чеки, платіжні відомості) можуть підписуватися тільки керівником підприємства і головним бухгалтером чи особами, яким наказом надані такі повноваження;

- заповнені простим олівцем або ж мають необумовлені виправлення;
- не мають усіх додатків, на які є посилання в тексті документау.

Недоброякісність документау за формою безпосередньо пов'язана з недоброякісністю за змістом. Викривлення документів за формою може призвести до спотворення показників господарської операції, що викривляє її зміст. Як правило, таке порушення є наслідком навмисних викривлень.

При отриманні для дослідження документів, які мають зовнішні недоліки, експерт-бухгалтер обов'язково повинен встановити чи відображені в одержаних документах операції дійсно відбулися і чи відповідають вони нормам законодавства. Наприклад, дані неправильно оформленого рахунку-фактури відповідають записам у книзі складського обліку готової продукції, карткам складського обліку та правильно відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо експерт-бухгалтер на підставі інших даних встановить недоброякісність документів лише за формою, то такі документи приймаються як беззаперечні докази здійснення відображеної у них господарської операції.

Усі недоброякісні за змістом документи можна поділити на такі групи (рис. 7.6).

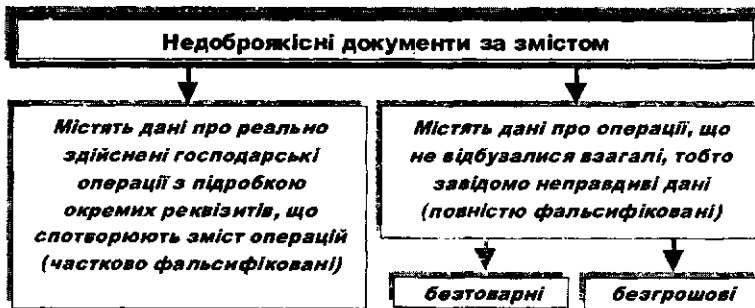


Рис. 7.6. Види недоброякісних за змістом документів з викривленим змістом

До **частково фальсифікованих** належать документи, в яких є приписки, підчистки та інші викривлення (чек з підrobленим підписом, платіжна відомість з підrobленою розпискою про отримання грошових

коштів). Частково фальсифікованими є документи, показники яких викривляють окремі ознаки господарських операцій.

Повністю фальсифіковані документи містять дані про господарські операції, які взагалі не відбулися, тобто завідомо неправдиві дані. Наприклад, бухгалтером складено видаткову накладну на відпуск товарів, з дотриманням вимог щодо її оформлення, хоча насправді руху товарів на підприємстві не відбулося.

Недоброякісні за змістом документи, які містять завідомо неправдиві дані, поділяються на **безтоварні та безгрошові** (повністю або частково). **Безтоварні документи** – це документи, якими оформлено рух матеріалів, сировини, товарів, готової продукції тоді, коли вони не надходили, чи не відпускалися зі складу, або були витрачені на інші цілі (наприклад, рахунки й накладні на відпуск на виробництво матеріалів, які були викрадені комірником).

Безгрошовими є документи, якими оформлено незаконні виплати грошових коштів. Так, наприклад, до Звіту про використання коштів, отриманих на відрядження або під звіт, підзвітною особою додає рахунок приватного підприємця за виконану ним роботу. Проте, насправді ця робота ним не виконувалася, грошові кошти підзвітною особою йому не сплачувалися, а були присвоєні нею з підробленням рахунку.

У практиці також зустрічаються частково безтоварні та частково безгрошові документи, які є різновидом частково фальсифікованих документів. До **частково безтоварних** може належати накладна, якою оформлено відпуск матеріалів зі складу підприємства на виробництво. У документі в переліку матеріалів поряд з дійсно відпущеними матеріалами зазначено й такі, що взагалі не вибували зі складу. Оформлення такого документу, пов'язано з викраданням матеріалів, які взагалі не вибували зі складу, комірником. Для приховання факту недостачі, цінності списують за домовленістю комірника та начальника цеху за допомогою оформлення недостовірного документу. Прикладом **частково безгрошового** документу є видатковий касовий ордер, який виписано для видачі готівки як для компенсації дійсно понесених витрат, так і для покриття викраденої з каси готівки касиром.

Недоброякісні за змістом документи також можуть бути наслідком як ненавмисних помилок, про які згадувалося вище, так і навмисних дій.

Викривлення змісту документу може бути вчинене різними способами (рис. 7.7).

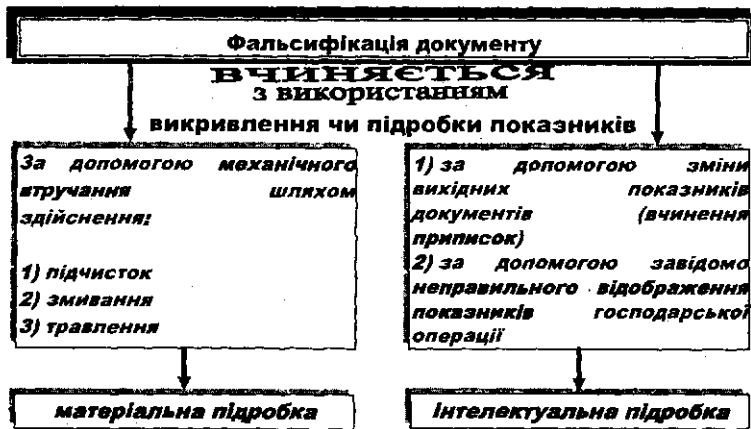


Рис. 7.7. Способи фальсифікації документів

Розглянемо сутність кожного із наведених способів фальсифікації документу.

Матеріальна підробка полягає у підробці даних достовірного за змістом і формою документу з метою зміни його основних ознак (зміни чи доповнення цифрових даних, виправлення номеру та дати документу, прізвища особи, відповідальної за здійснення господарської операції, підписання достовірного документу датою, що вже пройшла тощо).

Документи з матеріальною підробкою – це документи, реквізити яких викривлені за допомогою:

- **підчисток** – механічного впливу на бланк документу з метою зміни початкової інформації;
- **змивання** – підробки документів на паперових носіях, за якого видаляються попередні записи із використанням різноманітних розчинників;
- **травлення** – підробки документів на паперових носіях, який полягає у видаленні тексту шляхом знебарвлення штрихів хімічними реактивами: кислотою, лугом, окислювачем та ін.

У цих випадках фальсифікації підлягає матеріал документу.

Документи, що містять **інтелектуальну підробку** оформлені відповідно до встановлених вимог щодо їх оформлення, містять усі необхідні

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

візи та засвідчені підписами осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і випису документу. Проте ці документи містять відомості, які не відповідають фактично здійсненим господарським операціям. Наприклад, бухгалтер включив у розрахунково-платіжну відомість “мертві душі” й оформив її необхідними підписами; невиконана робота оформлена нарядом виконавця робіт, підписана ним і нормувальником; безтоварний рахунок, виписаний посадовими особами на належно оформленому бланку, підтверджений дійсними й законними підписами та печатками.

Інтелектуальна підробка документів здійснюється шляхом відображення заздалегідь неправильних показників господарської операції або шляхом приписок у документах – доповнення до написаного або ж, розглядаючи у вузькому спеціалізованому напрямі, – перебільшення певних даних в офіційному документі. Найчастіше приписки використовуються:

➤ для покращання чи погіршення показників (завищення кількості відпущених запасів з метою завищення суми матеріальних витрат підприємства і для відображення меншої кількості матеріальних цінностей на складах на певну звітну дату);

➤ для погіршення загального фінансового стану юридичної особи (завищення сум у рахунках за отримання послуги – більша кредиторська заборгованість, завищення сум витрат, що призводять до заниження фінансового результату) або ж його покращання (шляхом завищення сум доходів, прибутку).

За допомогою інтелектуальної підробки отримують безтоварні чи безгрошові документи.

Матеріальну фальсифікацію документу вповноважений встановлювати тільки експерт-криміналіст, оскільки такі дії не відносяться до компетенції експерта-бухгалтера. Останній за допомогою дослідження документів може встановити недоброякісність документу – його безгрошовість чи безтоварність.

Інтелектуальна фальсифікація потребує для свого викриття більш глибокого дослідження: для цього експерту-бухгалтеру необхідно порівнювати, наприклад, зведені реєстри даних первинних документів з первинними документами, звітними даними.

Матеріальна фальсифікація розкривається, зазвичай, методами аналізу даних самого документу. Проте незважаючи на різні ознаки вказаних видів фальсифікації, експерту-бухгалтеру не можна протиставляти ці дві форми недостовірності документів, оскільки, дефекти в оформленні документів можуть свідчити про інтелектуальну фальсифікацію.

Отже, неправильно оформлені документи можуть бути визнані як справжніми, так і підробленими – залежно від результатів перевірки. **Справжніми** документами є доброякісні документи та документи, які відображають незаконні, але реально здійснені операції, а **підробленими** є документи, які містять ознаки інтелектуальної чи матеріальної підробки. Підроблені документи викривляють відображені в обліку господарські операції, їх складають для приховування здійснених злочинів. Такі документи завжди є речовими доказами здійсненого злочину.

У літературі й на практиці підроблені документи часто називають фіктивними. Під поняттям "**фіктивний документ**" слід розуміти вигаданий документ (наприклад, видатковий касовий ордер зазначений у зведеному документі – звіті касира, але фактично такий касовий ордер ніколи не існував). На відміну від фіктивного, підроблений документ існує реально, хоча і відображає фіктивну господарську ситуацію.

Доброякісні документи з формальної сторони і за сутністю відображених в них господарських операцій можуть характеризувати дійсний стан роботи підприємства чи окремих посадових осіб. Для тих же цілей нерідко слугують і документи, які є недоброякісними лише за формою. Останні документи свідчать про недбалість в роботі посадових осіб і можуть бути доказами вчинених посадових злочинів. Розпізнання недоброякісних документів дає можливість слідчому та суду виявити незаконні операції, а експерту-бухгалтеру – дослідити їх і встановити фактичні обставини справи.

Документи є засобом відображення, обґрунтування фактів господарського життя та контролю за правильністю їх здійснення, є ефективним способом виявлення фактичного стану порушень і встановлення причин їх виникнення. Крім того, за допомогою документів, які надають необхідну інформацію, створюється можливість для проведення аналізу результатів господарської діяльності.

Обидва твердження потребують доведення, що є завданням слідчого, який може скористатися допомогою експерта-бухгалтера.

7.2. Вивчення первинних документів експертом-бухгалтером

Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

Робота експерта-бухгалтера схожа з роботою справжнього митця, покликанням якого є встановлення істини. Від результатів роботи експерта залежать долі підприємств і громадян. Тому невід'ємною частиною його діяльності, а особливо процесу дослідження, повинні стати високий професіоналізм, увага та логічне мислення.

Одним із найбільш важливих для експерта-бухгалтера є питання методики його дослідження. Напрями та методи вивчення матеріалів справи експертом-бухгалтером визначаються, насамперед, поставленими перед ним слідчим або судом питаннями, оскільки в результаті дослідження експерт повинен дати на них конкретні відповіді. Суттєвим фактором при побудові методики експертного дослідження є також межі компетенції експерта-бухгалтера. І, звичайно, методика дослідження експерта-бухгалтера залежить від наданих йому для дослідження документів – об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

Як зазначалося у попередніх темах, об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є документи, перелік яких зазначений в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження й складання висновку.



Експертне бюро Визначна роль документів у господарській діяльності зумовлює їх використання при проведенні аудиту, ревізії, судово-бухгалтерської експертизи, тематичних перевірок, розслідування обставин кримінальних справ, у процесі судового розгляду цивільних справ. Особливості використання документів у кожному з наведених процесів визначаються особливостями предмету й завдань кожного з них.

Спеціалізація експерта-бухгалтера пов'язана з дослідженням документації, яка відображає господарські операції підприємства та їх відображення в бухгалтерському обліку. Тому насамперед розглянемо методику експертного дослідження цих документів.

Технологію та документальне забезпечення процесу ведення бухгалтерського обліку можна схематично зобразити наступним чином (див. рис. 7.8).

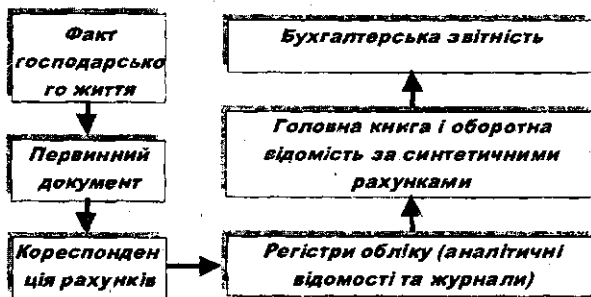


Рис. 7.8. Схема технології ведення бухгалтерського обліку

Як видно з рисунку 7.8 факти господарського життя знаходять відображення в первинних документах, показники яких є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку. Це правило й лежить в основі роботи експерта-бухгалтера: будь-які факти господарського життя, які відображені в документах, можуть бути досліджені. Причому, як сукупність текстової і цифрової інформації – за допомогою первинних документів, так і у вигляді записів бухгалтерського обліку.

Найбільш детальним джерелом про здійснені господарські операції є **первинні документи**. У попередньому пункті даної теми викладено їх зміст і вимоги до їх складання. Експерту-бухгалтеру необхідна наведена інформація, оскільки він повинен знати, які дані можна одержати з документу та яким чином вони можуть бути інтерпретовані. Крім того, будь-яка невідповідність документу зазначеним вимогам свідчить про порушення, вчинені при здійсненні операції чи створенні документу. Це має безпосередній вплив на побудову методики експертного дослідження.

Існує велика кількість думок щодо підходів до вивчення документів у процесі судово-бухгалтерської експертизи. Проте найбільш правильним для експерта є вибір методів і способів, які можуть забезпечити надання повної та об'єктивної відповіді на поставлені слідчим або судом питання. Залежно від змісту останніх, досліджувати первинні документи експерту-бухгалтеру необхідно або:

➤ **за формою** – для надання висновку щодо правильності та відповідності документів вимогам до їх оформлення. Для такого дослідження, як правило, достатньо одного документу. Наприклад, експерту-

бухгалтеру поставлено питання: Чи правильно оформлене платіжне доручення № 231 від 21.03.2004 р., складене на ВАТ “Самара”? Для відповіді експерт вивчатиме наявність всіх реквізитів у даному документі та охайність його оформлення, використовуючи при цьому лише дане платіжне доручення і знання вимог щодо його складання;

➤ **за змістом** – для висновку щодо якості господарських операцій за допомогою дослідження їх змісту на підставі показників документу. У даному дослідженні може стати необхідним використання кількох документів які містять різні характеристики однієї господарської операції (при цьому формальний аспект залишається поза увагою);

➤ **комплексно – за формою та змістом.**

Ці напрями вивчення документів обумовлюють певне поєднання прийомів документального контролю залежно від потреб дослідження (рис. 7.9).

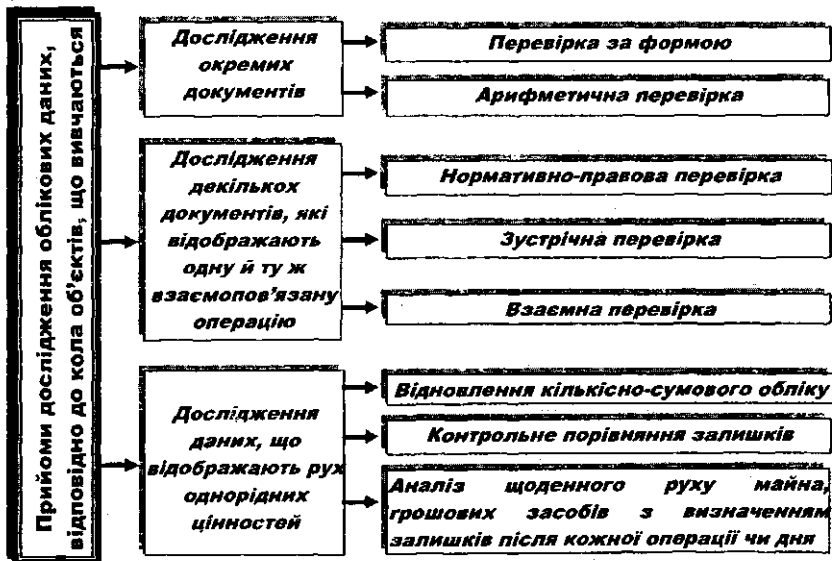


Рис. 7.9. Класифікація способів дослідження облікових даних

Способи дослідження окремого документу сприяють виявленню зловживань у тих випадках, коли в результаті злочинних махінацій виникають протиріччя у складі документу або між окремими його

реквізитами. До даної групи належить перевірка документу за формою – формальна та арифметична перевірки.

Основою застосування способів дослідження кількох документів є те, що ці документи не повинні містити протиріч, оскільки відображають показники однієї й тієї ж або взаємопов'язаних операцій. Одночасно порівняння змісту кількох документів, які стосуються однієї і тієї ж або взаємопов'язаних операцій, може призвести до виявлення невідповідності між ними. Для виявлення такої невідповідності застосовуються прийоми зустрічної перевірки, взаємного контролю та нормативно-правової перевірки.

За допомогою способів дослідження облікових даних, які відображають рух однорідних цінностей, виявляються відхилення й протиріччя, які не виникають при нормальному, правильному русі відображеного в документах майна.

Дослідження документів за формою Якщо питання, поставлені слідчим або судом, передбачають оцінку документу за його формальною правильністю, то експерт досліджує документ щодо повноти й правильності заповнення його реквізитів, наявності всіх записів, які передбачені законодавством для цього документу, реальності та відповідності цифрових даних, включаючи правильність арифметичних розрахунків.

При дослідженні документу за формою основними способами, які використовує експерт-бухгалтер, є формальна та арифметична перевірки.

Формальна перевірка передбачає встановлення повноти та правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ. Цей спосіб документального контролю дозволяє переконатися, що для оформлення даної господарської операції використано документ необхідної форми. Належним чином оформлений документ повинен мати всі відомості, необхідні для обґрунтування облікових записів, контролю за здійснюваними господарськими операціями та одержання вичерпних відомостей про ці операції. Так, наприклад, зазначення номеру та дати реєстрації будь-якого документу в ряді випадків перешкоджає складанню безтоварних і безгрошових документів. Формальну перевірку застосовують з метою виявлення фактів підробки та дописок в

документах, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. Оскільки наявність виправлень може бути сигналом недоброякісності документу.

При формальній перевірці виявляється наявність і достовірність тих реквізитів, які передбачені для даного типу документів. Реквізити документу – це найважливіші відомості про певні господарські факти, явища і процеси, що характеризують певні властивості цих фактів. Такі реквізити, як підписи, печатки, штампи за необхідності можна порівняти з реквізитами інших документів, які складені раніше або пізніше.

На кожному підприємстві діють визначені правила ведення документації. Одні з них є загальними для всіх підприємств (наприклад, правила оформлення первинних документів, облікових реєстрів, звітності, які визначаються законодавством країни), інші діють в межах окремих відомств (наприклад, правила зберігання документів під грифом “таємно”, відповідальність за їх дотримання встановлюються й затверджуються керівником підприємства, в діяльності якого використовуються такі документи.

При здійсненні формальної перевірки особлива увага звертається на:

➤ **нумерацію документів.** Часто в документі номер взагалі не зазначається, що може свідчити про фіктивність документу, його несвоєчасне оформлення, неухважність бухгалтерських працівників, а також порушення в документообороті підприємства. Нерідко номер складається з цифр, літер, розділових знаків (знаку дробу, дефісів, дужок), які можуть бути ознакою несвоєчасності складання документу (наприклад, накладна від 10.07.2004 р. має номер 438/1 або 438/а й недивно, якщо виявиться, що існує накладна від 10.07.04 р. за номером 438). Причиною появи таких номерів також є несвоєчасне оформлення документів або неухважність працівників тощо;

➤ **дату складання документів.** Вона повинна відповідати вимогам документу (наприклад, у видатковому касовому ордері одержувач коштів повинен зазначити дату отримання коштів із вказанням назви місяця прописом), а також формату країни, в якій створено документ: дата зазначається тільки цифрами або цифрами й буквами (місяць). Необхідною є відповідність дати документу встановленому стандарту дати: європейському, американському чи японському. У зв'язку з цим, експерт-бухгалтер перед дослідженням повинен з'ясувати стандарт, який використовує підприємство,

для уникнення помилкових висновків. Це обумовлено тим, що дати за різними стандартами відрізняються порядком зазначення числа, місяця й року;

➤ **наявність віз** посадових осіб, уповноважених надавати дозвіл на здійснення господарських операцій, оскільки віза є своєрідним засвідченням того, що керівнику відомо про здійснення цієї операції та дозволу керівника на її проведення.

Експертного дослідження потребує також точність зазначення одиниць виміру та відповідність їх кількісним показникам операції. На практиці такі розбіжності зустрічаються досить часто. Наприклад, в найменуванні одиниці виміру зазначається “тонна”, а кількість запасів проставляється в кілограмах. За рахунок цього кількісний показник операції збільшується в тисячу разів, а наслідок – виникнення незрозумілих лишків або недостач, марне витрачання часу на з'ясування причин таких явищ. Також перевіряють дотримання однозначності кількісно-сумових показників. Тобто, години, дні, витрати пального, тоно-кілометри проставляють в цілих числах; тонни, машино-зміни, умовні еталонні гектари – з одним знаком після коми; обсяг виконаних робіт – з двома знаками.

Крім того, експерт-бухгалтер повинен встановити наявність на первинних документах, які пройшли всі стадії обробки, відмітки про відображення документу в реєстрах обліку або зведених документах, що проставляється виконавцем. При ручній обробці цією відміткою є дата запису до облікового реєстру, а при обробці на комп'ютері – відтиск штампу контролера, відповідального за обробку документів. Ця позначка виключає можливість повторного використання документів. Так, наприклад, документи, які додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, які були підставою для нарахування заробітної плати, повинні мати відмітку про погашення: відбиток штампу або напис від руки “Отримано”, “Сплачено” із зазначенням дати (числа, місяця, року).

З метою визначення правильності сумарних і кількісних показників операції, арифметичних розрахунків при її документальному відображенні, експерт-бухгалтер повинен провести арифметичну перевірку.

Арифметична перевірка – це перевірка документів, яка здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо, з метою визначення правильності розрахунків і виявлення можливих зловживань, які приховані

неправильними арифметичними діями. За допомогою цієї перевірки експерт-бухгалтер перевіряє правильність підрахунків у кожному з документів, які досліджуються. Експерту-бухгалтеру необхідно здійснювати таку арифметичну перевірку, оскільки підсумки можуть бути правильні, однак, суми, які їх складають, не відповідати підсумку.

Тобто, прийоми арифметичної перевірки дозволяють виявити суттєві викривлення інформації, завуальоване розкрадання. Наприклад, бухгалтер вступає в змову з касиром і завищує в платіжній відомості підсумок готівки до видачі. З поточного рахунку касир отримує кошти в сумі, що дорівнює підсумку за платіжною відомістю. Тобто, більше, ніж потрібно видати працівникам. Після цього касир, видає працівникам грошові кошти в сумі, меншій ніж підсумок (спотворений) за відомістю, однак, списує за видатковим касовим ордером суму, що дорівнює підсумку в платіжній відомості, – завищену. Різниця в сумах коштів, що у нього залишається розділяється між ним і бухгалтером.

Слід обов'язково звертати увагу на підсумки в документах, які викривляються при множенні кількісних показників на вартісні (наприклад, акт приймання-передачі, накладна на внутрішнє переміщення товарно-виробничих запасів тощо).

Арифметична перевірка документів є одним із найскладніших етапів експертного дослідження, оскільки при складанні документів, особливо внутрішніх, не завжди проставляють вартісні показники (заробіток працівника або бригади, вартість відпущених матеріалів тощо).

Експертна



Органами Державної податкової служби України визначено, що слід розуміти під **арифметичними помилками**. Це, зокрема, помилки або описки, допущені платником податку при заповненні декларації (розрахунків) або додатків до них, при виконанні арифметичних дій (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунку відсотків, частки), які передбачені при обчисленні об'єкта оподаткування з метою визначення податкових зобов'язань з податку, збору, обов'язкового платежу, а також описки, допущені при перенесенні даних з додатків, на підставі яких заповнюються відповідні рядки декларації (неправильно проставлена кома при вказанні одиниці виміру, неправильно перенесений підсумок з додатку та ін.)

У деяких випадках у експерта виникає також необхідність в проведенні таксування (перемноженні ціни запасів на їх кількість, розцінки на обсяг виробітку тощо) та підсумовуванні показників у документах. Це стає особливою копіткою роботою за значної кількості найменувань запасів (робіт) у документі.

Необхідність проведення експертом-бухгалтером формальної та арифметичної перевірки обумовлюється тим, що неякісна інформація бухгалтерського обліку виникає через помилки працівників, які її реєструють. Саме на стадіях складання первинної документації, реєстрації даних, як доводить практичний досвід, допускаються випадки свідомої фальсифікації показників, а значить – відомостей про господарську діяльність.

Свідомо фальсифікація показників первинних документів, як правило, здійснюється з метою:

➤ відображення завишених, поліпшених результатів роботи конкретного працівника структурного підрозділу чи в цілому господарської діяльності для отримання кращої оцінки підсумків роботи або високої винагороди;

➤ розкрадання (привласнення) майна підприємства.

Проте для виявлення зазначених порушень і встановлення обставин їх вчинення формальної і арифметичної перевірки недостатньо. Крім того, перед експертом-бухгалтером, як правило ставляться питання, які вимагають оцінки якості та встановлення фактичних обставин господарських операцій.

Для цього експерту-бухгалтеру необхідно встановити правильність здійснення і відображення в документі господарської операції за допомогою дослідження відомостей про неї.

**Дослідження
господарських
операцій**

Кожна господарська операція, яку можна визначити як відносини між фізичними та юридичними особами, здійснюються з певною метою. В цьому полягає її важливість та необхідність відображення в документі, який повинен відповідати законодавчо закріпленим вимогам до його оформлення. Тобто, відсутність будь-якого реквізиту (або ж наявність зайвих), необумовлені виправлення в документі одразу сприймаються як свідчення нездійсненності господарських операцій або ж викривлення їх сутності. Разом з тим, зовнішні неточності можуть бути не зумисними діями, а механічними помилками особи, відповідальної за створення документу. У зв'язку з цим для об'єктивності висновків експерт-бухгалтер повинен вивчити або визначити фактичні обставини господарської операції.

Господарськими операціями називаються оцінені та задокументовані факти господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану

(складу) майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів підприємства. Господарська операція в судово-бухгалтерській експертизі є поняттям набагато ширшим, ніж в обліку. Це пов'язано з тим, що в судово-бухгалтерській експертизі під операцією розуміють будь-яку задокументовану ситуацію, яка може й не відобразитися в бухгалтерському обліку.

Завданням експерта-бухгалтера є встановлення достовірних характеристик-показників господарських операцій, які обумовили призначення судово-бухгалтерської експертизи. Причому виконати це завдання експерт-бухгалтер може за допомогою використання лише наданих йому документів слідчим або судом і сукупності методів і способів дослідження. Крім того, складність вивчення господарських операцій експертом-бухгалтером у процесі судово-бухгалтерської експертизи пов'язана з тим, що експерт-бухгалтер не був очевидцем подій, про які свідчить документ. У зв'язку з цим, експерт повинен максимально правильно використати логічне мислення, знання бухгалтерського обліку, економічного аналізу, методики господарського контролю.

Такий комплекс знань передбачає вміння експерта-бухгалтера зрозуміти сутність розслідуваної справи, оцінити достатність наданих документів для відповіді на питання слідчого чи суду, а також побудувати й довести (або спростувати) гіпотезу. Це вміння є одним із основних показників рівня професійної підготовки експерта.

Разом з тим у професійній діяльності вміння мислити, провести повне та об'єктивне дослідження повинно ґрунтуватися на знаннях і досвіді. Тому експерту-бухгалтеру для успішного дослідження операцій необхідно:

➤ по-перше, усвідомити, що в сфері господарської діяльності всі дії підпорядковуються правилу, яке можна порівняти із законом збереження енергії у фізиці. Тобто, створення будь-якого засобу відбувається за рахунок перетворення інших засобів і ресурсів, а також прикладених до цього людських зусиль. Таким чином, будь-яка господарська операція має свою причину й наслідок;

➤ по-друге, будь-яка господарська операція відбувається в порядку, який передбачає певні дії осіб з організації її здійснення, реалізації, документального оформлення, контролю;

➤ по-третє, усі операції у сфері господарювання повинні здійснюватися відповідно до діючого законодавства, тобто бути законними, відповідати меті та

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

можливостям юридичної особи, належним чином задокументованими – для підтвердження своєї достовірності, а також забезпечувати ефективність господарської діяльності – бути доцільними;

➤ по-четверте, сукупність господарських операцій, незважаючи на їх зв'язок з економікою, – це велика кількість різних за змістом і формою реалізації фактів, тому вивчення кожного з них вимагає творчого, індивідуального підходу, глибокого розуміння сутності.

Наявність зазначених умов створює необхідність виділення методів і способів, які можуть застосовуватися для дослідження господарських операцій. При цьому враховується, що:

➤ частина операцій є типовими за порядком здійснення і оформлення документів, а тому методика їх дослідження в будь-яких ситуаціях буде однаковою (як, наприклад, операції з виплати заробітної плати працівникам підприємства з каси. Оскільки на усіх підприємствах для виплати заробітної плати з каси складається платіжна відомість і видавковий касовий ордер);

➤ поділом усіх операцій за обраними ознаками, що створює можливість підібрати методи дослідження операцій за групами.

Таким чином, експерт-бухгалтер при дослідженні господарських операцій для відповіді на питання слідчого або суду повинен врахувати існування наступних видів операцій (табл. 7.1).

Таблиця 7.1. Класифікація господарських операцій для експертного дослідження

№ з/п	Ознаки класифікації	Види операцій
1	За відношенням до реальної дійсності	випадкові, сумісні, несумісні, залежні, незалежні, неможливі
2	За відповідністю нормативним актам	законні, незаконні
3	За відповідністю показникам плану (норми)	доцільні, недоцільні
4	За ступенем адекватності відображення явищ	достовірні, недостовірні
5	За методикою дослідження	стандартні, нестандартні

Розглянемо зміст деяких з наведених видів операцій.

За ознакою **відношення до реальної дійсності**. Операції, які в реальних умовах могли відбутися або не відбутися, називаються **випадковими**.

Наприклад, випадковими можна вважати операції, що відбулися на ВАТ "Афродита" у березні 2004 р.: відпуск у виробництво додаткової

кількості матеріалів і відрядження інспектора відділу охорони і безпеки праці для участі в семінарі з охорони здоров'я працівників.

Декілька операцій називають **сумісними**, якщо поява однієї з них не виключає появу іншої. Якщо можлива поява лише однієї операції, тобто, якщо одночасно не можуть з'явитися інші, таку операцію називають **несумісною**.

Сумісними можна назвати операції з нарахування заробітної плати робітникам і нарахування зносу виробничих основних засобів. Проте неможливе витрачання готівки, одержаної в банку для виплати заробітної плати, на господарські потреби: здійснення таких виплат є порушенням чинного законодавства. Крім того, несумісною буде операція з відпуску на виробництво 1500 кг цукру, якщо на складі є лише 1000 кг.

Операції називаються **залежними**, якщо поява однієї із них залежить від появи інших. Залежною є, наприклад, операція з нарахування внесків до фондів соціального страхування, які повинно сплачувати підприємство, лише тоді, коли нараховується заробітна плата (звичайно, окрім донарахування внесків при виправленні помилок, нарахування штрафних санкцій тощо). Не менш яскравим прикладом є: виплата заробітної плати готівкою, яка залежить від того, чи отримано грошові кошти з поточного рахунку в касу підприємства для зазначених виплат.

Незалежними називають операції, якщо поява кожної з них не залежить від появи інших.

Операція, яка не може виникнути при дотриманні діючого законодавства називається **неможливою**. Її прикладом може бути оплата постачальнику за придбані запаси готівкою в сумі 12000 грн. в один день.

Дослідження показали, що більшість спеціалістів, які займаються експертними дослідженнями протягом 2-3-х років опановують загальні вміння вивчати матеріали справи та відповідати на поставлені слідчим (судом) питання. Однак багато з них, зустрівшись з незнайомою ситуацією, розгублюються. Ситуації, хід вирішення яких наперед відомий у зв'язку з їх типовістю, називають **стандартними** або **шаблонними**. Такі ситуації повинні вміти вирішувати всі експерти-бухгалтери, навіть початківці (із врахуванням особливостей здійснення цих операцій відповідно до обставин кожної окремої справи). Проте в буденній практиці перед експертом найчастіше постають питання, на які не має наперед готової відповіді,

оскільки обставини кожної справи, що розслідується, є нетиповими, неповторними. Тому такі ситуації отримали назву **нестандартних**.

Нестандартність ситуації багато в чому залежить від того, чи вирішувалася раніше така ситуація, а не від самого вирішення ситуації. Не всі нестандартні ситуації однаково складні, але часто зустрічаються ситуації, де і умова зрозуміла, і вимоги (питання, завдання, програми) зрозумілі. Незрозумілими є лише два моменти:

- як вирішувати дану ситуацію?
- які способи та прийоми необхідно застосувати під час її вирішення?

Нестандартні ситуації в певній мірі неповторні. Експерти-бухгалтери повинні навчитися мислити та керувати своєю розумовою діяльністю. Метою є пошук найбільш загального, економічного, а головне – об'єктивного вирішення ситуації. Якщо експертом повністю досліджені обставини справи, то він може відповісти на питання: чи законна операція або чи достовірна та доцільна вона?

З метою забезпечення ефективності експертного дослідження, можливості більш чіткої ідентифікації виду господарської операції, відображеної в документі, а також надання її характеристики експерту-бухгалтеру потрібно користуватися рис. 7.10 і таблицею 7.2. Співвідношення між шістьма видами досліджуваних експертом-бухгалтером операцій характеризуються наступним чином (рис. 7.10):

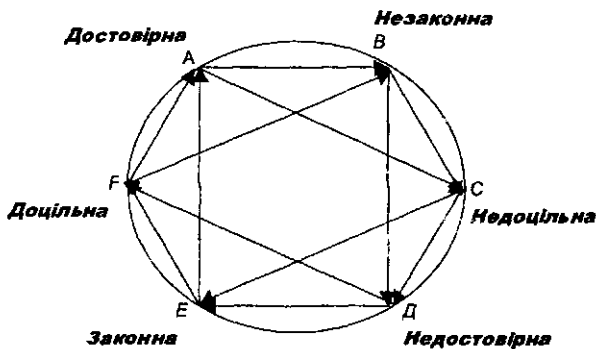


Рис. 7.10. Схема визначення якості операцій, що перевіряються

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

На рисунку стрілками зображено поєднання різних видів господарських операцій в одній. Різні варіанти поєднання наведених на рис. 7.10 видів операцій наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2. *Можливі поєднання різних видів господарських операцій*

<i>№ з/п</i>	<i>Позначення поєднання</i>	<i>Якісні характеристики господарських операцій</i>
1	AB	достовірна, але не законна
2	BC	незаконна і недоцільна
3	CD	недоцільна і недостовірна
4	DE	недостовірна, але законна
5	EF	законна та доцільна
6	FA	доцільна та достовірна
7	AC	достовірна, але недоцільна
8	BD	незаконна та недостовірна
9	DF	недостовірна, але доцільна
10	EA	законна та достовірна
11	FB	доцільна, але незаконна
12	EC	законна, але недоцільна
13	DFAB	доцільна, достовірна, але незаконна
14	DECD	законна, але недоцільна та недостовірна
15	DEFA	законна, доцільна та достовірна
16	ΔABC	достовірна, але незаконна та недоцільна
17	ΔBCD	незаконна, недоцільна та недостовірна
18	ΔDEF	недостовірна, але законна та доцільна
19	ΔFBD	доцільна, але незаконна та недостовірна
20	ΔEAC	законна, достовірна, але недоцільна

Така таблиця повинна постійно використовуватися експертом-бухгалтером, оскільки його діяльність здебільшого пов'язана із дослідженням ситуацій, в яких поєднані різні види господарських операцій. Це робить господарські операції, з якими ще не працював експерт, ще більш нестандартними. Тому використання даних табл. 7.2 забезпечить експерта-бухгалтера дати якнайточнішу характеристику досліджуваним операціям.

Однак обмежитися лише наведенням у висновку виду операцій експерт не може, оскільки відповіді експерта повинні бути достовірними та обґрунтованими, а кожна відповідь повинна бути підтверджена документально, що гарантує її об'єктивність і правильність.

Документи, які надаються експерту-бухгалтеру для дослідження, вже є доказами у справі, що розслідується чи знаходяться на розгляді в суді. Завданням експерта-бухгалтера є інтерпретація їх змісту у своєму висновку. За своїм значенням дані документів, наданих експерту-бухгалтеру для

дослідження можуть бути **прямим** та **непрямим підтвердженням**. Дані документів, які безпосередньо підтверджують здійснення певного факту називаються **прямим підтвердженням**. Відомості, які вказують на неможливість здійснення факту, який досліджується, або такі, що мають з ним певний зв'язок, є **непрямим**. Одні й ті ж відомості за відношенням до одних операцій можуть бути прямим підтвердженням, а за відношенням до інших – непрямим. Так, наряд на оплату праці є прямим підтвердженням виконання об'єму робіт, однак, щодо оприбуткування продукції – непрямим, оскільки продукція могла бути виготовлена, але не надійти на склад.

Прямі підтвердження отримуються, зазвичай, важче, ніж непрямі. Для надання відповідей (висновків) експерт-бухгалтер використовує, як правило, сукупність відомостей, які мають непрямий характер. Останні можуть допомогти експерту-бухгалтеру здобути прямі та точні підтвердження: лише непрямого обґрунтування недостатньо і експерт продовжуватиме дослідження для отримання більш надійних підтверджень. Їх пошук забезпечить отримання прямих підтверджень, а значить – категоричний висновок експерта-бухгалтера. Крім того, у наведеній послідовності чітко простежується, що відомості непрямого характеру: лежать в основі вибору подальшого напрямку й методики експертного дослідження.

Розгляд застосування прийомів вивчення документів, а за їх допомогою і господарських операцій слугують одній меті – підвищенню ефективності та якості проведення експертиз. Однак проблема якості експертних висновків не вирішується з удосконаленням техніки вивчення документів і операцій. Робота з документами та вивчення операцій вимагає від експерта-бухгалтера, крім спеціальних знань, вміння орієнтуватися в складних ситуаціях. Визначити ж типову методику судово-бухгалтерської експертизи практично неможливо, тому вивчення документів і господарських операцій кожен раз стає експертним пошуком. При цьому знання загальних методологічних принципів експертного дослідження дозволяє уникнути помилок, неправильних висновків, а головне – марного витрачання часу, наслідком чого стає затягування процесу розслідування.

**Методи та напрями
дослідження
господарських операцій**

Виходячи із загального підходу до методики судово-бухгалтерської експертизи, методику дослідження господарських операцій потрібно розглядати як систему загальнонаукових і спеціальних методів (див. рис. 7.11).

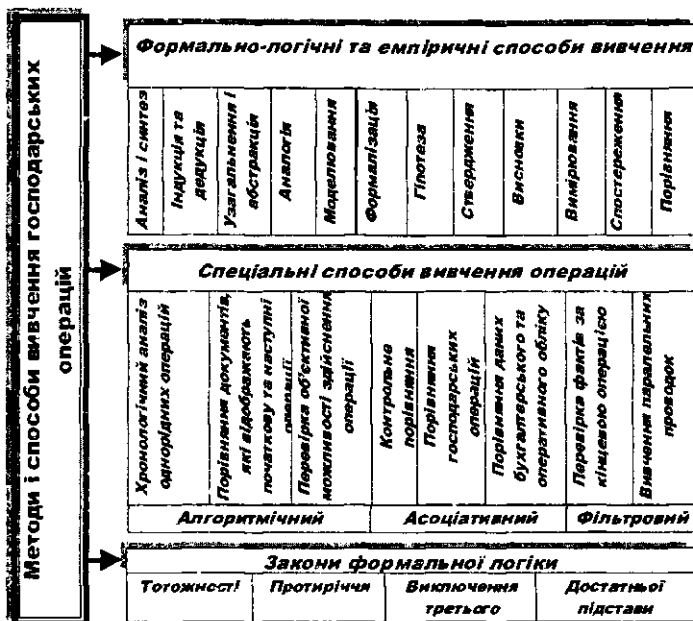


Рис. 7.11. Методи та способи вивчення господарських операцій

Основним підходом у вивченні господарських операцій експертом-бухгалтером є системний підхід, але він не повинен протиставлятися іншим способам і прийомам проведення експертного дослідження.

Система методів, прийомів і способів вивчення господарських операцій в процесі експертного дослідження – це сукупність способів і прийомів, які застосовуються експертом-бухгалтером для вивчення зафіксованих у документах господарських операцій з метою формування правильних висновків щодо фактичних обставин ситуації, з якою пов'язані питання слідчого (суду).

Системний підхід в методиці експертного дослідження дозволяє, з одного боку, поділити складні для вирішення експертом-бухгалтером ситуації на складові для забезпечення їх об'єктивного та правильного вирішення. Найдоцільнішою при цьому є постановка конкретних питань, які мають апробовані способи вирішення. З іншого боку застосування системного методу сприяє дослідженню господарських операцій як єдності певних обставин, що дозволяє, в підсумку, сформулювати узагальнюючий висновок.

Характер використання системного підходу в дослідженні складних ситуацій потребує високого рівня знань експерта-бухгалтера, його вміння оцінити матеріали справи на їх достатність, вчасно визначити необхідність у знаннях фахівця іншої спеціальності. Системний підхід потрібно застосовувати при експертному дослідженні будь-яких питань, оскільки дослідження операції потребує вивчення не тільки внутрішніх, але й зовнішніх зв'язків з іншими операціями.

Успішне застосування системного підходу в дослідженні експерта-бухгалтера залежить від:

- чіткості поставлених перед експертом питань;
- можливості конструювання версій з урахуванням достатності інформації, яку містять матеріали наданої експерту справи, та досвіду його роботи;
- можливості залучення необхідних спеціалістів і виконавців до проведення дослідження, а також застосування комп'ютерної техніки.

Саме застосування системного підходу забезпечить в процесі дослідження господарських операцій вивчення відносин між учасниками операції, змін у її матеріально-речовому змісті за допомогою сукупності прийомів і способів виявлення, аналізу та оцінки взаємозв'язків між складовими господарської операції. При цьому найбільш надійним способом виявлення таких зв'язків є логічний аналіз змісту, обсягу та сутності операцій на підставі показників документу.

Існують загальні прийоми аналізу змісту операцій, якими повинен володіти експерт-бухгалтер. Однак він самостійно вирішує застосування яких з них є найбільш прийнятими для вирішення конкретного питання.

Взагалі ж, питання слідчого або суду, можуть стосуватися:

- або оцінки **законності** операції;
- або оцінки **достовірності** її відображення;
- або визначення **доцільності**.

Це визначає напрями експертного дослідження господарських операцій.

Законність – це відповідність змісту та обставин здійснення операції вимогам чинних законів, інструкцій, положень, стандартів чи інших нормативних документів, які регулюють проведення досліджуваної операції. Законність операції встановлюється порівнянням змісту й умов її здійснення з нормами чинного законодавства та нормативними документами, що регламентують діяльність підприємства. У процесі дослідження документів

для вивчення законності операцій застосовують в поєднанні з формальною і арифметичною **нормативно-правову перевірку**. Вона полягає у вивченні господарських операцій щодо їх відповідності вимогам чинних законів, інструкцій, положень, стандартів. Сутність та межі такої перевірки багато в чому залежать від типу операцій, що перевіряються: нарахування і виплата заробітної плати, застосування норм природного убутку, ставок оподаткування для розрахунку податків, зборів, платежів, внесків до фондів соціального страхування, списання витрат на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) і норм, які регулюють здійснення цих операцій.



*Неправильне застосування або незастосування ставок оподаткування чи коефіцієнтів при визначенні податкового зобов'язання з того чи іншого податку, збору (обов'язкового платежу) нормативними актами Державної податкової служби України визначене як **методологічна помилка**.*

Нормативною перевіркою встановлюються факти невиконання окремих вказівок вищестоящих органів, що належать до фінансово-господарської діяльності. Така перевірка застосовується у випадку, коли під сумнів ставиться правильність або законність документу на виплату готівки, передачу матеріальних цінностей та інші подібні операції.

У комплексі з арифметичною перевіркою цей прийом дозволяє виявити випадки приховування недостач, втрат, крадіжок і перевитрат за рахунок завищення планових та нормативних витрат на виробництво продукції або бюджетних коштів за окремими статтями, кошторисів витрачання, списання на витрати виробництва грошових і матеріальних ресурсів за нормами, коли їх фактичне витрачання є меншим.

Достовірність операції визначається повнотою і правильністю її документального оформлення відповідно до встановлених законодавством вимог. Під достовірністю операції розуміють ступінь або рівень адекватного відображення в документах об'єктивно здійснених явищ, подій або процесів, повного та безпомилкового відображення їх сутності.

Доцільність (ефективність) операції визначають шляхом перевірки відповідності її показників плановим, нормативним та аналогічним показникам інших підприємств, умовам і меті діяльності юридичної особи, а також іншим показникам, які характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність здійснення операції. Експерт-бухгалтер повинен врахувати, що

операція за своїм змістом може бути законною, але неефективною. Наприклад, судом перед експертом-бухгалтером поставлено питання: чи було придбання цукру в кількості 15 тонн 16.12.2003 р. доцільним для ВАТ “Молокозавод “Корівка”? Експерт-бухгалтер, вивчив матеріали кримінальної справи, а також документи, які додатково надані йому слідчим за клопотанням: про обсяги виробництва підприємства, норми витрачання матеріалів, прийшов до висновку, що придбання цукру – операція законна, проте, недоцільна. Це експерт пояснив тим, що потреба в цукрі з врахуванням планового обсягу виробництва, норм витрачання цукру та залишків цукру на складі становила лише 3,5 тонн.

На практиці в питаннях до експерта-бухгалтера досить часто зустрічається поєднання завдань щодо операції. Тобто, експерту-бухгалтеру при відповіді на питання слідчого (суду) потрібно, наприклад, встановити законність операції і достовірність її відображення в документах, її доцільність і достовірність тощо.

Для встановлення доцільності та достовірності господарської операції експерт-бухгалтер не може обмежитися застосуванням арифметичної, формальної та нормативно-правової перевірки. Інформації, яку можна отримати в результаті їх проведення, недостатньо для дослідження взаємозв'язків між операціями та в їх межах. Тому при виявленні експертом-бухгалтером господарської операції потрібно використовувати також наступні способи та прийоми господарського контролю.

За допомогою **економічної перевірки** встановлюють доцільність господарських операцій. Тобто, визначають, яку користь, економічну вигоду вони надають, чи були складені економічно обгрунтовані розрахунки та які результати їх здійснення. Ця перевірка полягає також у дослідженні логічної відповідності характеристик операції. Наприклад, у результаті дослідження різних документів, які складені на виконання різних етапів господарської операції, експерт-бухгалтер встановив, що на ЗАТ “Горіхова насолода” 10 тон піску перевезено двома рейсами легкового автомобіля ВА3-03 (“Жигулі”) (вантаж перевозився тільки в одну сторону). Із врахуванням вантажопідйомності та габаритів автомобіля ВА3-03 можна зробити висновок про неможливість таких перевезень, а в результаті – про сумнівність наявності піску, цільового витрачання пального, виплати заробітної плати водію та ін.

Економічна перевірка безпосередньо пов'язана з логічною, причому для експерта-бухгалтера є їх використання у поєднанні. **Логічна перевірка** здійснюється за допомогою співставлення фактичних результатів з аналогічними або взаємопов'язаними даними документів. Цей спосіб контролю надає експерту можливість виявити приховування розкрадання, приписки виконаного обсягу робіт та інші зловживання за допомогою оформлення документів і записів у бухгалтерському обліку.

У процесі логічної перевірки за допомогою різних співставлень взаємопов'язаних виробничих і фінансових показників встановлюється об'єктивна можливість здійснення документально оформлених господарських операцій. Розкриття і трактування експертом-бухгалтером змісту логічних зв'язків між цими показниками сприяє оперативному виявленню порушень законодавства, що, у свою чергу, сприяє запобіганню неправомірного витрачання коштів тощо. Так, наприклад, експерт-бухгалтер при дослідженні подорожніх листів виявив, що автомобілем Ford Mondeo (об'єм двигуна – 1,6 л) витрачено 600 л бензину на 3000 км пробігу. Такі показники викликають сумнів, оскільки є нелогічним витрачання 20 літрів бензину на 100 км пробігу автомобілем даної потужності.

Економічна та логічна перевірки є базою для використання експертом-бухгалтером прийомів взаємного контролю. Вони використовуються для встановлення відповідності показників різних документів, які характеризують одну й ту ж або взаємопов'язані господарські операції. Вони, як правило, полягають в сукупності кількох дій, кожна з яких оформлюється первинним документом. Якщо відсутні порушення у здійсненні операцій, то показники цих документів відповідають одне одному.

За допомогою взаємної перевірки можуть бути виявлені ознаки безтоварних і безгрошових операцій; наявності та реалізації сторонніх товарів; створення неврахованих лишків матеріалів, готової продукції, товарів, грошей; необґрунтованого нарахування заробітної плати, а також ознаки розкрадання і зловживання, що приховуються шляхом внесення до облікових реєстрів записів, які не підтверджуються документами, та складанням неправдивих і неправильних бухгалтерських проводок тощо.

**Особливості проведення
взаємної перевірки
експертом-бухгалтером**

При **проведенні взаємної перевірки** порівнюються різні за своїм найменуванням і характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій. Так, порівнюються:

➤ прибутково-видаткові документи, які безпосередньо фіксують рух товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів з іншими документами, що відображають ті ж операції, але в інших аспектах. Наприклад, дані нарахування заробітної плати за виготовлення продукції основного виробництва порівнюються з кількістю фактично оприбуткованих готових виробів на складі. Можуть бути співставлені також дані про списання основних засобів з інформацією про витрати на їх ліквідацію та з накладними на оприбуткування запасних частин до машин та обладнання від ліквідації цих необоротних активів, документами на здавання металобрухту. Крім того, порівнюються також дані виконавчих і розпорядчих документів. Розпорядчими документами називають такі, які містять розпорядження уповноважених осіб на здійснення будь-яких дій. Виконавчі документи підтверджують здійснення таких розпоряджень. Порівняння вказаних документів надає можливість перевірити, чи відповідають виконані дії змісту розпорядження тощо;

➤ дані про оприбутковані товарно-матеріальні цінності з даними про тарау, в якій вони перевозилися. Порівняння таких даних в багатьох випадках дозволяє виявити невідповідність між ними, яка, зазвичай, полягає в тому, що тари виявляється мало або, навпаки, більше, ніж необхідно для розміщення товару. Такі розбіжності бувають наслідком відпуску неврахованого товару, переписування накладних з метою заниження кількості відпущених цінностей тощо;

➤ дані первинних документів з даними облікових регістрів. Внаслідок такого порівняння виявляються протиріччя між ними, які можуть виражатися в тому, що:

– в облікових регістрах відсутні записи про операції, відображені в первинних документах;

– в облікових регістрах є записи про операції, не відображені в первинних документах;

– у первинних документах і облікових регістрах одні й ті ж операції відображені по-різному. Причини та ознаки цих невідповідностей висвітлені в наступній темі.

Експертне дослідження даних оперативного та неофіційного обліку Окремої уваги заслуговує використання в дослідженні експерта-бухгалтера даних оперативного обліку. При викривленні господарських операцій в бухгалтерському обліку їх дійсний характер і обсяг часто можна встановити саме за допомогою даних оперативного обліку.

Порівняння операцій, відображених в облікових регістрах бухгалтерського обліку, із записами оперативного обліку, є досить доцільним, оскільки забезпечує більшу точність висновків експерта. Для відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку дані оперативного обліку не є підставою. Тому вони, як правило, дані працівниками бухгалтерії, аудиторами чи ревізорами не контролюються. У зв'язку з цим, особи, які здійснюють порушення, ретельно відпрацьовують лише операції, що охоплюються бухгалтерським обліком, не звертаючи уваги на дані оперативного.

З метою спрощення обліку іноді практикується поєднання оперативного та бухгалтерського обліку. В таких випадках і бухгалтерські, і оперативні записи мають однакове значення для експерта. Крім того, в ряді випадків певне значення мають записи посадових осіб та інші неофіційні матеріали, оскільки на підставі таких даних можуть бути виявлені зловживання, визначений розмір матеріального збитку, відповідальні за збиток особи та ступінь відповідальності кожного з них.

Специфічність характеру оперативних і неофіційних матеріалів визначають те, що експерт-бухгалтер може використовувати їх як допоміжні матеріали у своєму дослідженні.

Залежно від віднесення оперативних та неофіційних записів до офіційних документів і регістрів бухгалтерського обліку можна виділити їх чотири групи:

➤ документи, що не знаходять відображення безпосередньо в бухгалтерському обліку, але складання яких передбачене відповідними інструкціями (наприклад, касові чеки або касова стрічка). Експерт впевнюється в повноті таких документів та в їх хронологічній відповідності даним офіційних документів і бухгалтерському обліку, встановлює тотожність таких документів або фіксує розбіжності між ними. Подібні документи іноді зберігаються недбало, іноді частина з них може бути вилучена або втрачена. Якщо кількість таких документів або зазначена в них сума або кількість виявляється меншою за кількість і суму, що зазначені в облікових регістрах, експерт повинен лише констатувати розмір розбіжностей, але висновків з даного приводу давати не повинен.

➤ документи, оформлені в довільній формі посадовими особами або матеріально відповідальними особами. Такі документи є для експерта-

бухгалтера підставою для розрахунку розміру матеріального збитку або визначення матеріально відповідальних осіб. Однак вони можуть допомогти у поясненні тих фактів, які виявлені експертом на підставі офіційних документів і записів облікових регістрів;

➤ регістри оперативного обліку, що доповнюють або розшифровують дані бухгалтерського обліку або мають самостійне значення. Прикладом таких регістрів є картки кількісного обліку товарно-виробничих запасів і сальдові відомості, які на деяких підприємствах ведуть комірники та рядові бухгалтери. У даному випадку застосовується сальдовий спосіб обліку матеріалів. Він є оперативно-бухгалтерським способом внаслідок поєднання в облікових регістрах прийомів обох видів обліку. На практиці такий облік іноді ведеться з порушенням встановлених правил. Записи в оперативному, кількісному обліку матеріалів комірника та записи в систематичному, сумовому, бухгалтерському обліку таких же матеріалів не зв'язуються. Перевіривши документальну обґрунтованість оперативного обліку та виявивши розбіжності між документами й обліковими записами, експерт-бухгалтер може зробити відповідні висновки або визначити додаткові напрями дослідження;

➤ неофіційні записи матеріально відповідальних та посадових осіб. Слід розрізняти неофіційні записи з розписками або без розписок осіб, які беруть участь в операціях, відображених в таких записах. Якщо неофіційні записи підписані особами, які передали та прийняли матеріальні запаси, або грошові кошти в цілому відповідають даним бухгалтерського обліку, то експерт може вважати їх достатніми для категоричного висновку про наявність або відсутність недостачі матеріальних запасів. Якщо такі неофіційні документи не відображені в документах бухгалтерського обліку й не підтверджені підписами осіб, що брали участь у здійсненні відповідних операцій, то експерт не може прийняти такі записи та покласти їх дані в основу свого висновку. За відсутності підписів осіб у таких документах експерт робить відповідні висновки лише на підставі документів і регістрів бухгалтерського обліку, а про результати дослідження неофіційних записів лише згадує у висновку. Проте він може врахувати ці відомості в дослідженні інших документів.

Можливості взаємного порівняння різних документів дуже різноманітні й визначаються переліком документів справи, а також галузевою специфікою

підприємства, документи якого досліджуються експертом-бухгалтером. Так, у процесі експертного дослідження операцій за роботами такого виду, які в натурі точно перевірити не можливо (наприклад, ремонтні, будівельні та інші роботи, послуги) застосування взаємної перевірки є особливо ефективним. Шляхом ретельного аналізу можна встановити, що операції з нарахування оплати праці на ніби-то здійснений капітальний ремонт не супроводжуються списанням матеріалів (або, навпаки, проведено списання запасів, але не нарахована заробітна плата). Іноді можна виявити, що одна й та ж особа зазначена як виконавець робіт, які вимагають різних спеціальних знань, у різних документах. Причому цими знаннями така особа не володіє або за часом фактично не могла виконати цей обсяг робіт.

Вище згадувалося, що господарська операція – це взаємовідносини принаймні двох суб'єктів (юридичних осіб, їх підрозділів тощо). У зв'язку з цим, первинні документи, якими оформлюються господарські операції, складаються, як правило, в двох або більше примірниках. При здійсненні внутрішніх операцій примірники потрапляють до різних підрозділів одного підприємства, а при зовнішніх операціях – до багатьох. Показники усіх примірників документу, незалежно від місця їх зберігання, повинні бути тотожними. Однак це правило досить часто порушується, що виявляється при детальному дослідженні цих документів. Тому одним з найефективніших способів виявлення порушень і зловживань є використання способу зустрічної перевірки.

Проведення **зустрічної перевірки** дає можливість виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожної із сторін. Наприклад, неоприбуткування отриманих від постачальників запасів; привласнення виручки, яка здається до банку; завищення ціни у видаткових документах; наявність безтоварних операцій тощо. Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складанням нових неправдивих документів, неправильного відображення чи взагалі невідображення в документах і облікових регістрах операцій, які насправді були здійснені.

Отримавши результати проведеної зустрічної перевірки, експерт-бухгалтер досліджує дані результативного документу такої перевірки за допомогою аналізу та порівняння цих даних з даними, отриманими при

дослідженні інших матеріалів справи. Крім того, за клопотанням експерта-бухгалтера для дослідження йому можуть бути надані:

➤ два примірники одного і того ж документу, вилучені у двох різних підприємств. Часто при відпуску продукції в торговельну мережу в товарно-транспортній накладній, яка виписується виробничим підприємством для торговельного підприємства, включається поряд з найменуваннями продукції, відображеної в обліку, необліковувана. Після її надходження до торговельного підприємства такий примірник накладної знищується. Якщо саме цей примірник був своєчасно вилучений у торговельного підприємства та наданий експерту разом з примірником тієї ж накладної промислового підприємства, де необлікована продукція відсутня, дописку легко встановити шляхом порівняння двох примірників накладної;

➤ два документи, які вилучені на різних підприємствах, але пов'язані між собою однаковим змістом відображених в них операцій. Тут необхідно пам'ятати, що операція з передачі грошових і товарно-матеріальних цінностей з одного підприємства на інше (купівля-продаж) оформлюється у постачальника складанням видаткового, а у покупця – прибуткового документу. Іншими словами, операція з купівлі-продажу будь-якого товару завжди знаходить своє відображення в синтетичному та складському обліку товарно-виробничих запасів та обліку грошових коштів продавця і покупця в рівній сумі, але в протилежних напрямках (у продавця – витрачання запасів і надходження коштів, у покупця – витрачання коштів і надходження запасів). Це фіксується у відповідних документах. Розбіжності в змісті таких документів можуть свідчити про здійснення підробки. Так, наприклад, бухгалтер одного підприємства, що викрав готівку з каси, склав видатковий касовий ордер, де вказав, що гроші передані дочірньому підприємству. Однак він не встиг попередити про це бухгалтерів дочірнього підприємства й оприбуткування коштів в касу дочірнього підприємства не було відображено в документах. Зустрічна перевірка документів материнського та дочірнього підприємства дозволила встановити підробку;

➤ два документи, що відображають однакові операції, які вилучені в різних відділах одного й того ж підприємства. Наприклад, продукція прядильно-ткацької фабрики відпущена не за призначенням, тоді як документи на відпуск оформлені на те підприємство, яке повинно за договором отримати дану продукцію. Для виявлення такого зловживання

рахунки фабрики порівняно з документами її відділу збуту, де в транспортних документах відображена відправка продукції не на те підприємство, яке зазначено в рахунку-фактурі.

Доцільність застосування способів зустрічної та взаємної перевірки в процесі судово-бухгалтерської експертизи пояснюється тим, що вони надають можливість виявити наступні невідповідності та порушення (рис. 7.12).

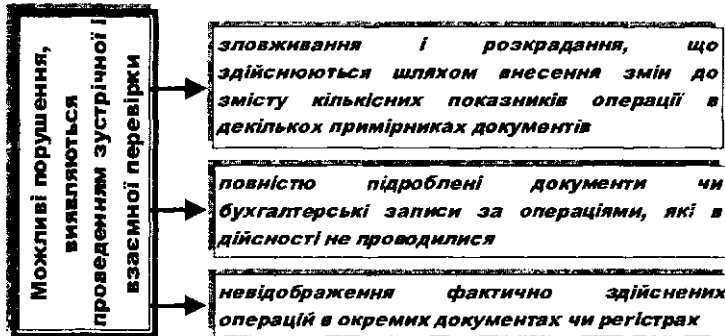


Рис. 7.12. Порушення, що можуть бути виявлені за допомогою проведення зустрічної і взаємної перевірки

В експертному дослідженні змісту господарських операцій може застосовуватися й **спосіб контрольного порівняння залишків**. Його зміст полягає в перевірці кількісної інформації про рух однорідних запасів за міжінвентаризаційний період, шляхом додавання до залишку товару на початок інвентаризаційного періоду кількості товарів, які надійшли за період, що перевіряється, і віднімання задокументованого витрачання.

Максимально можливий залишок порівнюється з залишком, який зазначається в описі фактичної наявності товарів на певну дату. Якщо максимально можливий залишок перевищує фактичний – це може свідчити про невідображення в обліку реалізації товарів. Якщо ж залишок за описом фактичної наявності перевищує максимально можливий залишок, то це може бути ознакою:

- приписування товарів в інвентаризаційному описі на кінець періоду;
- заниження фактичної наявності товарів в інвентаризаційному описі на певну дату;
- наявності або реалізації товарів без документів (сторонній товар);

- пересортування однорідних товарів при надходженні, задокументованому витрачанні або інвентаризації;
- безтоварність операцій, відображених у видаткових документах.

Таким чином, цей спосіб документального контролю дозволяє виявити протиріччя в обліковій інформації, що є ознакою можливих зловживань або суттєвих недоліків у роботі матеріально відповідальних осіб або членів інвентаризаційної комісії, приписок матеріальних запасів в інвентаризаційних описах; недооприбуткування частини запасів, що надходять на підприємство; надлишкове списання частини запасів під виглядом задокументованих витрат, неправомірного оформлення пересортування; маніпулювання (заниження або завищення) цін на товари, що відпускаються та списуються тощо.

Контрольне порівняння залишків зазвичай проводиться експертом при дослідженні документів підприємств роздрібною торгівлі та інших галузей діяльності, де практикується ведення лише сумового обліку.

Як самостійний спосіб документального контролю контрольне порівняння дозволяє виявити зловживання персоналу (адміністрації), які пов'язані зі створенням неврахованих лишків окремих видів товарно-виробничих запасів і приховуванням частини виручки, отриманої від населення за реалізацію товарно-матеріальних цінностей тощо.

Разом з тим, даний спосіб документального контролю має і суттєві недоліки. Перш за все, супроводжується великими затратами праці висококваліфікованого персоналу та виникненням технічних складностей з виявленням зловживань між датами інвентаризацій, оскільки матеріально відповідальні особи мають можливість приблизно збалансувати розміри оприбуткування і документального списання товарно-виробничих запасів.

У зв'язку з цим, застосування експертом цього способу доцільне лише тоді, коли експерт-бухгалтер має додаткові факти, що ставлять під сумнів доброякісність облікової інформації про рух того чи іншого виду цінностей.

Для вивчення первинних документів з руху товарно-виробничих запасів підприємств, аналітичний бухгалтерський облік яких ведеться лише в підсумковому вартісному вимірнику експерту-бухгалтеру доцільно використовувати спосіб **відновлення кількісно-сумового обліку**.

Відновлення кількісно-сумового обліку полягає в тому, що за первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та

витрачання запасів за кожним артикулом, видом або типовим розміром. Результати відновлення кількісно-сумового обліку дають можливість аналізувати рух запасів за певний період часу, викривати випадки приховування недостач дорогих товарів шляхом заміни їх дешевими тощо.

Відновлення кількісно-сумового обліку надає можливість виявити протиріччя в документах, які відображають рух однорідних цінностей лише на кінець інвентаризаційного періоду. Таким чином, застосування цього способу дозволяє експерту-бухгалтеру зібрати додаткові дані про ознаки потенційних зловживань, виявити значну кількість протиріч в облікових даних. Серед таких протиріч можуть бути наступні:

- кількість відпущених товарно-матеріальних цінностей перевищує їх максимально можливий залишок;
- документально оформлене таке витрачання товарно-виробничих запасів, якого взагалі не могло бути тощо.

Типовим прикладом таких зловживань при здійсненні складських операцій може бути відпуск товару нижчого сорту замість вищого, у виробничих операціях на підприємствах громадського харчування – заміна при відпуску продуктів іншими, більш дешевими. Як правило, утворені лишки зловмисники реалізують, а грошова виручка привласнюється. Наведені та інші подібні зловживання можуть бути виявлені лише шляхом відновлення кількісно-сумового обліку.

Недоліком цього способу є те, що зловживання можуть бути здійснені матеріально-відповідальними особами між датами інвентаризацій та можуть бути добре завуальованими шляхом збалансування обсягів оприбуткування і документального витрачання товарів протягом міжінвентаризаційного періоду. Усунути даний недолік можна, за допомогою хронологічного способу контролю господарських операцій.

Застосування способу хронологічної перевірки руху товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів дозволяє експерту-бухгалтеру виявити значну кількість додаткової інформації про невідповідність в облікових даних. Серед таких невідповідностей, які підтверджують можливість зловживань, можуть бути:

- кількість відвантажених товарно-виробничих запасів на визначену дату перевищує їх максимально можливий залишок на момент відпуску, що

може свідчити про витрачання грошових коштів, товарно-виробничих цінностей, надходження яких не відображені в обліку;

➤ в окремі дні документально оформлене витрачання товарно-виробничих запасів, які ще не надійшли до господарюючого суб'єкта тощо;

➤ підробки документів за операціями з видачі готівки, відпуску запасів тощо.

На практиці цей спосіб застосовують, якщо за результатами проведеної інвентаризації не виявлено ні лишків, ні недостач запасів або коштів, але відомо, що на підприємстві, де всі операції відображені в документах, мають місце порушення. Для виявлення зловживань також рекомендується порівнювати групи документів, що відображають однотипні операції. Такими документами є, наприклад, звіти однієї й тієї ж матеріально відповідальної особи за суміжні періоди; накладні на відпуск з підприємства одного і того ж товару (продукції) іншим підприємствам тощо. Якщо порівняння таких документів не відповідає показникам всіх інших документів даної групи при відсутності об'єктивних причин для цього, це може свідчити, наприклад, про реалізацію неврахованих матеріальних цінностей і готової продукції.



Розглянемо використання цього способу на прикладі. На ВАТ "Тихі зорі" цукор видавали зі складу в ті дні, коли за документами його взагалі не було в наявності (табл. 7.3).

Таблиця 7.3 Рух цукру на складі в березні 2003 р.

Дата	Залишок цукру, кг	Надходження цукру, кг	Витрачання цукру, кг
01.03.2003 р.	200	-	-
02.03.2003 р.	-	-	500
03.03.2003 р.	300	-	400
15.03.2003 р.	700	2000	-
25.03.2003 р.	1300	600	700
30.03.2003 р.	1200	-	-

Дані для дослідження отримують із книги (карток) складського обліку.

Із наведених даних видно, що 2 та 3 березня було видано 900 кг цукру, з яких 700 кг за документами на склад не надходило.

Хронологічна перевірка більш трудомістка, ніж контрольне порівняння або відновлення кількісно-сумового обліку. Однак при комп'ютеризованому обліку (а також за наявності у експерта навичок роботи з відповідним програмним забезпеченням) строки виконання такої роботи можуть бути короткими, а робота – менш трудомісткою.

Крім наведених вище способів документального контролю, для дослідження господарських операцій можливим є використання й інших способів, які базуються на дослідженні первинних документів. До них належать:

1. Зіставлення змісту документів, що складені на початкову операцію зі змістом документів, що відображають здійснення інших операцій, зумовлених першою. Сутність цього способу полягає в тому, що експерт, перевіряючи конкретну операцію, виявляє інші обов'язкові операції, які повинні були здійснитися внаслідок тієї, що перевіряється, та порівняти їх. Різновидом даного способу є порівняння даних про кількість виданих запасів з даними про тару, в якій вони перевозилися.

2. Дослідження фактів за кінцевою (заключною) операцією. Цей спосіб полягає в тому, що дослідження операцій, які за технологічним процесом передують кінцевій (заклучній) операції, експерти-бухгалтери не здійснюють. Натомість ретельно аналізують лише останню операцію. Даний спосіб доцільно застосовувати експерту-бухгалтеру. У даному випадку йдеться про різновид взаємної перевірки, коли питання слідчого чи суду пов'язані зі встановленням повноти оприбуткування готової продукції з виробництва. Експерт-бухгалтер повинен чітко знати технологію виробництва, з яким пов'язана розслідувана справа. Проте найчастіше використанню цього способу експертом-бухгалтером, зазвичай, передусе мотивована експертна оцінка спеціалістів-технологів про дійсні витрати сировини й матеріалів на виготовлення даної продукції.



Наприклад, перед експертом-бухгалтером поставлено питання: чи повністю оприбутковано на склад ВАТ "Гефес" готову продукцію (комп'ютерні столи) в липні 2004 р.? Для відповіді на це питання експерту необхідно порівняти кількість оприбуткованої на склад продукції з кількістю виробів, які перебували у процесі виробництва. Дані про кількість оприбуткованих на склад столів можна отримати з прибуткового ордеру відомості складу та (або) карток складського обліку запасів. Для визначення кількості виготовленої продукції експерт міг би вивчати калькуляції, дані про кількість відпущених у виробництво запасів, нараховану заробітну плату робітникам за виготовлення. Проте експертиза в такому випадку перетвориться на комплексну ревізію, або ж вимагатиме величезних витрат часу. Тому експерту-бухгалтеру доцільно визначити останню за технологічним процесом операцію – у нашому прикладі це може бути лакування столів – і встановити кількість запасів, витрачених на її проведення. На ВАТ "Гефес" у липні відпущено лак для лакування 100 столів, тобто, на склад повинно бути оприбутковано 100 столів. Ці дані звіряються з

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

даними складу й, відповідно, робиться висновок про повноту оприбуткування. У деяких випадках дані виробництва можуть відрізнятися, наприклад, на суму природних витрат – бій банок при стерилізації, однак, ця інформація теж повинна бути перевірена з використанням додаткових документів.

3. Дослідження паралельних проводок необхідно застосовувати при дослідженні залежних або взаємобумовлених операцій. У даному випадку експерту необхідно перевірити наявність бухгалтерських проводок за усіма операціями, які повинні бути здійснені. До таких операцій належать: нарахування заробітної плати й обов'язкова наступна операція з нарахування внесків до фондів соцстраху, які сплачуються підприємством. Тобто, якщо експерту-бухгалтеру поставлено питання про правильність ведення підприємством обліку розрахунків з фондами соціального страхування, він повинен встановити, чи нараховано підприємством заробітну плату. Для цього експертом перевіряється наявність проводок нарахування заробітної плати: за дебетом рахунків витрат і кредитом рахунку з обліку зобов'язань з оплати праці й проводок з відображення заборгованості перед фондами соціального страхування: за дебетом рахунків для обліку витрат і кредитом рахунків з обліку розрахунків з фондами соціального страхування.

Наведені кореспонденції рахунків і є паралельними. Іншим прикладом може бути дослідження експерта-бухгалтера безтоварності та транзитності операцій з купівлі-продажу запасів. Якщо однією з гіпотез експерта-бухгалтера буде те, що запаси прийняті на відповідальне зберігання, то в бухгалтерському обліку надходження таких запасів повинне відобразитися за дебетом рахунку для обліку активів на відповідальному зберіганні (рахунок позабалансового обліку). Одночасно, в обліку підприємства, яке прийняло цінності на відповідальне зберігання, повинні бути нараховані доходи за такі послуги кореспонденцією рахунків: за дебетом рахунків з обліку розрахунків з іншими дебіторами і кредитом рахунку з обліку інших доходів від операційної діяльності. Якщо таких проводок немає або відсутня одна з них, експерт-бухгалтер може зробити висновок про сумнівність самої господарської операції.

4. Дослідження показань учасників розслідування справи. Вище згадувалося, що роботу експерта-бухгалтера із вивчення господарських операцій ускладнює те, що він не був їх очевидцем, а документи (первинні, облікові реєстри) можуть не мати жодних відхилень. У таких випадках експерт-бухгалтер іноді досліджує показання осіб, причетних до здійснення

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

операцій, – вони можуть уточнити деякі обставини операцій або ж взагалі заперечити її здійснення. Детальніше питання експертного дослідження таких документів розглядається у темі 9.

Таким чином, дослідження документів за змістом полягає у дослідженні господарських операцій з метою встановлення їх фактичних обставин.

У цілому ж, для забезпечення об'єктивних і повних відповідей експерта-бухгалтера на поставленні слідчим питання необхідно дослідження документів у комплексі: як за формою, так і змістом. У такому органічному поєднанні вивчення експертом-бухгалтером документів забезпечить обґрунтованість експертного висновку та сприятиме його доказовій силі.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміють під поняттям “документ”? Для чого його використовують?
2. Які вимоги до форми та змісту документів передбачені законодавством?
3. На які види поділяються документи?
4. Який документ називають фіктивним?
5. За якими напрямками експертом-бухгалтером досліджується документ?
6. Як класифікують господарські операції відповідно до потреб експертного дослідження?
7. Які операції вважаються залежними?
8. Які методи та способи документального контролю використовуються експертом-бухгалтером при вивченні господарських операцій?
9. У чому полягають особливості взаємної та зустрічної перевірок? Чим відрізняються ці способи документального контролю?
10. Як проводиться зустрічна перевірка? Чи можливе її проведення експертом-бухгалтером?

Тести

1. *Письмовий доказ, який засвідчує наявність обставин або здійснення певного факту, з яким пов'язані відповідні юридичні наслідки:*
 - a) реєстр обліку;

- б) документ;
- в) рахунок.

2. *Контроль, що реалізується на етапі планування і підготовки розпоряджень керівництва, які формуються на підставі отриманої з документів інформації:*

- а) поточний;
- б) попередній;
- в) наступний.

3. *Функція документу, яка полягає в тому, що дані, які містить документ, використовуються для отримання інформації, формування показників, здійснення різних облікових процедур, є:*

- а) контрольною функцією документу;
- б) функцією накопичення і зберігання даних;
- в) інформаційною функцією.

4. *Доброякісним документом вважається:*

- а) первинний документ, у якому немає виправлень, підчисток, дописок;
- б) первинний документ, що відповідає чинному законодавству, вимогам і положенням про документи та записи в бухгалтерському обліку;
- в) документ, який підписаний головним бухгалтером і керівником підприємства.

5. *Документи, які не відповідають встановленим вимогам щодо їх оформлення і відображають здійснену господарську операцію в спотвореному вигляді, це:*

- а) недоброякісні документи;
- б) неправильно оформлені документи;
- в) фальсифіковані документи.

6. *Перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахунків і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями називається:*

- а) взаємною;
- б) зустрічною;
- в) арифметичною.

7. *За ознакою відношення до реальної дійсності господарські операції бувають:*

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

- а) стандартні та нестандартні;
- б) достовірні та недостовірні;
- в) випадкові, сумісні, несумісні, залежні, незалежні та неможливі.

8. Операція, яка не може виникнути при дотриманні діючого законодавства, називається:

- а) незаконною;
- б) нестандартною;
- в) неможливою.

9. Спосіб, який полягає в тому, що за первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та витрачання запасів за кожним артикулом, видом або типовим розміром, називається:

- а) хронологічною перевіркою;
- б) відновленням кількісно-сумового обліку;
- в) дослідженням фактів за кінцевою операцією.

10. Реальність суми заборгованості покупців і замовників, відображеної в документах підприємства, бухгалтер-експерт може встановити за допомогою:

- а) виставлення претензії;
- б) даних виписок банку;
- в) проведення зустрічної перевірки.

Практичні завдання

Завдання 7.1

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

Термін	Визначення
1	2
__ (1) Документ	А. Дійсні, реальні події життя юридичної особи
__ (2) Факти господарського життя	Б. Контроль, який реалізується безпосередньо в процесі виконання розпоряджень керівництва, планів або безпосередньо після закінчення окремих операцій цього процесу
__ (3) Документ в бухгалтерському обліку	В. Закодоване певним чином і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення, яке засвідчує здійснення факту господарського життя та містить його характеристики
__ (4) Препердній контроль	Г. Письмовий доказ, який засвідчує наявність обставини або здійснення певного факту, з яким пов'язані відповідні юридичні наслідки
__ (5) Поточний контроль	Д. Контроль господарської діяльності підприємства, який забезпечується тим, що документи є підтвердженням здійснених господарських операцій

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
___(6) Наступний контроль	Е. Контроль, який реалізується вже на етапі планування і підготовки розпоряджень керівництва, які формуються на підставі отриманої з документів інформації

Завдання 7.2

Необхідно:

➤ *пов'язати наведені поняття з їх визначеннями*

Дані для виконання:

Термін	Визначення
___(1) Достовірні (доброякісні)	А. Документи, в яких залишився незаповненим один із реквізитів, відсутня віза уповноваженої особи, що дозволяє здійснення операції тощо
___(2) Недостовірні (недоброякісні)	Б. Документи, які відповідають за формою вимогам, встановленим до оформлення документів
___(3) Недооформлені	В. Документи, в яких наявні приписки, підчистки та інші викривлення
___(4) Неправильно оформлені	Г. Документи, які не відповідають за формою вимогам щодо їх оформлення і відображають здійснену господарську операцію у спотвореному вигляді
___(5) Частково фальсифіковані	Д. Документи, які оформлені на бланках нестановленої форми, в яких зазначено зайві непередбачені нормативними вимогами реквізити, які заповнені простим олівцем тощо
___(6) Безтоварні	Е. Доброякісні документи та документи, які відображають незаконні але реально здійснені операції
___(7) Справжні	Є. Документи, які містять ознаки інтелектуальної чи матеріальної підробки
___(8) Підроблені	Ж. Документи, якими оформлено рух матеріалів, сировини, товарів, готової продукції тоді, коли вони не надходили, чи не відпускалися зі складу, або були витрачені на інші цілі

Завдання 7.3

Необхідно:

➤ *пов'язати наведені поняття з їх визначеннями*

Дані для виконання:

Термін	Визначення
___(1) Арифметична перевірка	А. Відповідність змісту операцій вимогам чинних законів, інструкцій, положень, стандартів чи інших нормативних документів, призначених встановлювати правила здійснення цієї операції
___(2) Операції	Б. Визначається шляхом перевірки відповідності її показників плановим, нормам, рівню аналогічних показників інших показників, умовам і меті діяльності юридичної особи, або іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність здійснення операцій
___(3) Законність операцій	В. Перевірка документів, що здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нараху-

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

1	2
	вань і утримань тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок
__ (4) Доцільність операцій	Г. Документально відображені події та явища в межах процесів господарювання
__ (5) Достовірність операцій	Д. За первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та витрачання запасів за кожним артикулом, видом або типовим розміром
__ (6) Зустрічна перевірка	Е. Спосіб, при якому дослідження операцій, які за технологічним процесом передують кінцевій (заключній) операції, експерти-бухгалтери не здійснюють
__ (7) Відновлення кількісно-сумового обліку	Є. Визначається повнотою і правильністю документального оформлення – відповідно до встановлених законодавством вимог
__ (8) Дослідження паралельних проводок	Ж. Дає можливість виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній із сторін
__ (9) Дослідження фактів за кінцевою (заключною) операцією	З. Порівнюються різні за своїм найменуванням та характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій
__ (10) Взаємна перевірка	И. Перевірка наявності бухгалтерських проводок за усіма операціями, які повинні бути здійснені

Завдання 7.4

Необхідно:

- визначити об'єкти дослідження у кожній із наведених ситуацій;
- вказати, які прийоми контролю були використані експертом-бухгалтером при дослідженні документів;
- визначити, чи правомірно експерт-бухгалтер застосував ці методи дослідження та вказав у висновку ці порушення? Відповідь обґрунтувати.

Дані для виконання:

У висновку експерта-бухгалтера відмічено наступні виявлені ним порушення в оформленні касових документів:

➤ у деяких прибуткових касових ордерах відсутні підписи головного бухгалтера, а в деяких видаткових касових ордерах – підписи голови спілки. Крім того, у кількох видаткових касових ордерах не проставлені паспортні дані, які отримували готівку;

➤ серед заповнених прибуткових касових ордерів експерт-бухгалтер виявив кілька з відірваними корінцями. Через це у своєму висновку він висловив думку про те, що окремі посадові особи використовують корінці прибуткових касових ордерів для фіктивного підтвердження придбання у

господарстві матеріальних цінностей, використання автомашин, однак, інші докази на підтвердження таких фактів не виявлено;

➤ у прибутковому касовому ордері № 258 від 19 квітня 2004 р. значиться сума 1108 грн. 34 коп., а у відомості, що додається до нього, – 1198 грн. 34 коп. У кримінальній справі міститься пояснення касира, який стверджує, що це описка;

➤ у видатковому касовому ордері № 896 від 25 листопада 2003 р. немає підпису особи, якій видано гроші, – членові спілки О.К. Осинякові. Факт отримання грошей О.К. Осиняк підтвердив, а відсутність підпису в касовому ордері пояснив тією обставиною, що замість нього гроші отримав його син О.К. Осиняк. Він на той час хворів;

➤ за період з 10 травня до 30 травня 2004 р. касові ордери замість касира М.К. Мельник підписані бухгалтером М.К. Манюк, яка тимчасово виконувала обов'язки касира через чергову відпустку М.К. Мельник. Розпорядження про тимчасове виконання бухгалтером М.К. Манюк обов'язків касира відсутнє, відсутній також належно оформлений акт про передачу каси під її повну матеріальну відповідальність;

➤ при звірванні видаткового касового ордера № 345 від 10 липня 2004 р. із даними особових рахунків, платіжною відомістю № 8 експерт-бухгалтер виявив передачу грошей касиром членові спілки Ч.К. Чумаку в сумі 50 грн., касир пояснив це як помилку при підрахунках;

➤ усі прибуткові й видаткові касові ордери нумерує касир, вона ж складає журнал № 1.

Завдання 7.5

Необхідно:

➤ *дати відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.*

Дані для виконання:

У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за фактом розкрадання матеріалів зі складу ВАТ “Зоря” слідчий К.О. Козиренко виявив необхідність у спеціальних знаннях з бухгалтерського обліку для прийняття рішення щодо подальших дій. В зв'язку з цим К.О. Козиренко виніс постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи на вирішення якої поставив завдання:

1. Визначити період утворення недостачі.
2. Визначити суму утвореної недостачі.

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

Для проведення експертизи призначено судового експерта бухгалтера П.В. Петрова.

Для відповіді на поставлені питання слідчий передав експерту матеріали справи зібрані в процесі розслідування.

Результати дослідження первинних документів з руху матеріалів на складі ВАТ “Зоря” та записи аналітичного обліку, які містилися в наданій для дослідження справі П.В. Петров узагальнив у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1. Рух матеріалів на складі

Дата	Зміст господарської операції	Ціна, грн	Находження, м ³	Витрачання, м ³	Залишок, м ³
01.09	Залишок на складі за даними інвентаризаційного опису: – дошки дубові, м ³	250,00			20
10.09	Відпущено у виробництво: – дошки дубові, м ³	250,00		7	
12.09	Отримано від Коростишівського держлісгоспу: – дошки соснові, м ³	120,00	35		
16.09	Відпущено у виробництво: – дошки дубові; – дошки соснові	250,00 120,00		15 15	
20.09	Отримано від Коростишівського держлісгоспу: – дошки дубові, м ³ – дошки соснові, м ³	250,00 120,00	10 7		
30.09	Залишок на складі за даними інвентаризаційного опису: – дошки дубові, м ³ – дошки соснові, м ³	250,00 120,00			– 27

Завдання 7.6

Необхідно:

➤ дати відповідь на поставлені перед експертом-бухгалтером питання; вказати, які методичні прийоми може використати експерт-бухгалтер для вирішення поставлених питань.

Дані для виконання:

На складі оптового торговельного підприємства ТзОВ “Вавилон” за період між двома інвентаризаціями з 25 грудня 2000 р. по 25 грудня 2002 р. виникла недостача кави “Галка” – 1200 банок на суму 5520 грн. і чаю “Dilmah” – 520 пачок на суму 265,20 грн. за заявою, поданою керівництвом ТзОВ до районного

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

відділу внутрішніх справ, призначену досліджу первірку. В результаті її проведення встановлено, що причиною недостачі стало розкрадання продуктів. У зв'язку з цим працівниками органів внутрішніх справ порушено кримінальну справу. В процесі розслідування встановлено, що при проведенні інвентаризації 25 грудня 2000 р. були присутні комірники П.В. Павлов і О.К. Онищук. Під час інвентаризації 25 листопада 2002 р. був присутній лише П.В. Павлов, оскільки О.К. Онищук звільнено 1 серпня 2002 р.

За даними інвентаризаційного опису встановлено, що на складі знаходилися станом на 25 грудня 2000 р. кави 2840 банок "Галка" і 2500 пачок чаю "Dilmah".

При проведенні інвентаризації станом на 25 листопада 2002 р. виявлено 26 банок кави "Галка" і 250 пачок чаю "Dilmah". Дані про рух цих цінностей в міжінвентаризаційний період наведені в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2. Рух кави "Галка" і чаю "Dilmah" на складі оптового торговельного підприємства ТЗОВ "Вагілон"

№ з/п	Назва матеріальних цінностей	Залишок початковий			Надходження на склад			Видача зі складу			Залишок кінцевий			
		дата	Кількість	Сума грн.	дата	Кількість	Сума грн.	дата	Кількість	Сума грн.	Дата	Кількість	Сума грн.	
1	Кава "Галка" (за ціною 4,6 грн. за банку)	25.11.00	2840		30.12.00	260		06.02.01	1580			1520		
								14.09.01	750			770		
					06.03.02	2300						3070		
					15.11.02	756			08.10.02	2600			430	
2	Чай "Dilmah" (за ціною 5,1 грн. за пачку)	25.11.00	2500					12.02.01	1300		25.12.02	26		
								18.07.01	1320			1200		
					20.07.01	120						-		
					28.11.01	1720			03.01.02	340			1280	
									16.06.02	464			396	
									07.10.02	246			150	
										25.12.02	150			

Для прийняття правильного рішення та встановлення фактичних обставин справи призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером М.О. Мотренко поставлено наступні питання:

1. В якому періоді виникла недостача кави "Галка" і чаю "Dilmah"?
2. Яка особа відповідальна за збереження цінностей в період виникнення недостачі?

Завдання 7.7

Необхідно:

➤ дати відповідь на поставлене перед експертом-бухгалтером питання, здійснивши всі необхідні розрахунки.

Дані для виконання:

При проведенні ревізії на державному підприємстві ВАТ “ЛуцькКонтакт” встановлено, що завищення обсягу виконаних робіт з ремонту приміщення цеху становило 3672 м³. Це стало причиною безпідставної виплати заробітної плати в сумі 25616 грн.

За цим фактом працівниками районного відділу внутрішніх справ порушено кримінальну справу.

Обвинувачувані – керівник, головний бухгалтер і головний технолог ВАТ “ЛуцькКонтакт” з обвинуваченнями не погоджуються і подали слідчому клопотання про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Прокопенко П.О. вирішив задовольнити прохання обвинувачуваних і призначив судово-бухгалтерську експертизу, на вирішення якої поставив: чи правильні висновки ревізії щодо завищення обсягу виконаних робіт і переплати заробітної плати ВАТ “ЛуцькКонтакт” працівникам, які виконували ремонт?

Із наявних у справі актів виконаних робіт з ремонту приміщення цеху впливає, що за період січень-грудень 2000 р. виконано робіт обсягом 8673 м³.

Згідно з даними акту контрольного обміру від 03 березня 2004 р. обсяг фактично виконаних робіт становить 5001 м³.

При визначенні розміру безпідставно нарахованої заробітної плати ревізорами співставлено обсяги робіт, зазначені в нарядах, на підставі яких складені акти виконаних робіт із обсягами робіт згідно з актом контрольного обліку. результати дослідження первинних документів, актів виконаних робіт і акту контрольного обліку експерт-бухгалтер узагальнив у розрахунку (табл. 7.3).

Таблиця 7.3. Розрахунок розміру безпідставно нарахованої заробітної плати

Найменування робіт	Обсяг робіт, вказаний в акті виконаних робіт, м ³ .	Обсяг робіт за фактом контрольного обміру, м ³	Завищений обсяг робіт, тис грн.	Розцінка, тис. грн.	Сума безпідставно нарахованої заробітної плати, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
Шпаклювання стін	3124	1801		0,005	

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4	5	6
Ремонт стін і підлоги	4536	2615		0,009	
Покраска дверей, вікон, підлоги	1013	585		0,004	
Разом	-	-		-	

Завдання 7.8

Необхідно:

- назвати предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи за справою;
- відповісти на поставлене перед експертом-бухгалтером питання;
- вказати способи дослідження документів, використані експертом-бухгалтером для відповіді на поставлені перед ним питання.

Дані для виконання:

ПП "1000 дрібниць" перераховано кошти в рахунок попередньої оплати за тканину Чернігівській фабриці тканин. При оприбуткуванні на склад приватного торговельного підприємства "1000 дрібниць" товарів від Чернігівської фабрики тканин, які супроводжувалися рахунком-фактурою №178 від 16 вересня 2003 р. (показники документу наведено в табл. 7.4), виявлено розбіжності в кількості та якості тканини. У зв'язку з цим складено акт про приймання товарів № 6 від 20 вересня 2003 р., показники якого наведено в табл. 7.5.

Таблиця 7.4. Оприбутковані товари на ПП "1000 дрібниць"

Номер артикулу	Найменування	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн..	Сума, грн..
42147	Тканина костюмна	м.	4000	15,00	60000,00
42112	—?	м.	1100	20,00	22000,00
43101	Тканина пальтова	м.	100	18,00	1800,00
Всього	—?	—	5200	—	83800,00

Таблиця 7.5. Інформація про прийняті товари від постачальника

Номер артикулу	Найменування	Одиниця виміру	Рахується за документами			
			Сорт	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
42147	Тканина костюмна	м.	-	4000	15,00	60000,00
42112	"	м.	-	1100	20,00	22000,00
43101	Тканина пальтова	м.	-	100	18,00	1800,00
Всього	—	—	-	5200	—	83800,00

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

Продовження табл. 7.5

Фактично виявилось				Брак		Нестача	
сорт	кількість	ціна, грн.	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
–	3980	15,00	59700,00	–	–	20	300,00
–	1095	20,00	21900,00	5	100,00	–	–
–	90	18,00	1620,00	–	–	10	180,00
Разом	5165	–	83220,00	5	100,00	30	480,00

ПП “1000 дрібниць” подано до суду позов проти Чернігівської фабрики тканин, в якому приватне підприємство вимагає компенсувати вартість недопоставленої тканини. У позові вказувалося, що виставлену раніше претензію фабрика відхилила.

Представником Чернігівської фабрики тканин подано до суду клопотання щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Судом прийнято рішення про задоволення клопотання і призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером К.Р. Крамар поставлен питання:

1. Чи мала місце нестача при прийманні товарів 20 вересня 2003 р.?
2. Чи є достовірними показники акту приймання товарів № 6 від 20 вересня 2003 р.?

Для дослідження експерту-бухгалтеру надано матеріали справи, серед яких – безпосередні об’єкти експертного дослідження:

- рахунок-фактура № 178 від 16 вересня 2003 р.;
- акт приймання товарів № 6 від 20 вересня 2003 р.;
- інвентаризаційні описи, складені під час проведеної інвентаризації на оптовому складі ПП “1000 дрібниць” станом на 01 вересня 2003 р. і на 30 вересня 2003 р.:

*Інвентаризаційний опис товарів на складі ПП “1000 дрібниць”
станом на 01 вересня 2003 р.*

Номер прейскуран- ту чи артикулу	Найменування	Оди- ниця виміру	Фактична наявність			Рахується за даними обліку		
			Кіль- кість	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кіль- кість	Ціна, грн.	Сума, грн.
42147	Тканина костюмна	м	20	15,00	300,00	20	15,00	300,00
42112	Тканина костюмна	м	40	20,00	800,00	40	20,00	800,00
43101	Тканина пальтова	м	100	18,00	1800,00	100	18,00	1800,00
	Разом		160	–	2900,00	160	–	2900,00

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

Інвентаризаційний опис товарів на складі ПП "1000 дрібниць"
станом на 30 вересня 2003 р.

Номер за прейскуран- том чи артикулом	Найменування	Оди- ниця виміру	Фактична наявність			Рахується за даними обліку		
			Кіль- кість	Ціна, грн.	Сума, грн..	Кіль- кість	Ціна, грн.	Сума, грн..
42147	Тканина костюмна	м.	3940	15,00	59100,00	3940	15,00	59100,00
42112	Тканина костюмна	м.	1040	20,00	20800,00	1040	20,00	20800,00
43101	Тканина пальтова	м.	160	18,00	2880,00	160	18,00	2880,00
	<i>Разом</i>		<i>5140</i>	<i>—</i>	<i>82780,00</i>	<i>5140</i>	<i>—</i>	<i>82780,00</i>

➤ первинні документи про відпуск товарів зі складу в результаті яких бухгалтером-експертом встановлено, що за період з 1 вересня по 30 вересня 2003 р. зі складу відпущено наступні види товарів (табл. 7.6).

Таблиця 7.6. Відпуск товарів зі складу ПП "1000 дрібниць" в період з 01 вересня 2003 р. по 30 вересня 2003 р.

Номер за преіскурантом чи артикулом	Найменування	Одиниця виміру, м.	Сума, грн.
арт. 42147	Тканина костюмна	80	на 1200,00 грн.
арт. 42112	Тканина костюмна	100	на 2000,00 грн.
арт. 43101	Тканина пальтова	40	на 720,00 грн.
—	<i>Разом</i>	<i>220</i>	<i>3920,00 грн.</i>

Завдання 7.9

Необхідно:

➤ дати відповідь на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.

Дані для виконання:

За матеріалами кримінальної справи, порушеної за обвинуваченням головного бухгалтера П.Б. Потреб державного підприємства "Спалах" у розкраданні коштів підприємства, слідчим Г.Л. Ганолем призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером Л.А. Лебедєвою на вирішення поставлено наступне питання: чи законні виплати заробітної плати П.Б. Потреб за першу половину місяця в період з 01 квітня 2003 р. по 01 грудня 2003 р.?

Для відповіді на поставлене питання експерту-бухгалтеру надано наступні матеріали кримінальної справи:

➤ видаткові касові ордери на отримання П.Б. Потреб заробітної плати за першу половину місяця, грн. (див. табл. 7.7):

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

Таблиця 7.7. Видаткові касові ордери на отримання П.Б. Потреб заробітної плати за першу половину місяця

№ з/п	Дата	Номер ВКО	Сума, грн.
2001 рік			
1	від 15 квітня	25	100,00
2	від 16 червня	60	120,00
3	від 16 серпня	90	130,00
4	від 15 лютого	18	90,00
5	від 16 квітня	28	80,00
6	від 16 серпня	96	100,00
7	від 16 грудня	150	90,00
2002 рік			
8	від 18 березня	46	70,00
9	від 20 вересня	95	110,00
10	від 20 листопада	125	100,00
2003 рік			
11	від 20 лютого	36	90,00
12	від 18 квітня	55	120,00
13	від 18 червня	74	100,00
14	від 18 вересня	88	88,00
15	від 18 листопада	130	90,00
Всього виплачено			1478,00

➤ виписки з особових рахунків П.Б. Потреб із нарахування заробітної плати за місяці наведені в табл. 7.8.

Таблиця 7.8. Виписки з особового листка П.Б. Потреб

Місяць	Нарахована заробітна плата, грн.	Утримано, тис. грн.					До виплати, грн.
		Разом	В тому числі				
1	2	3	4	5	6	7	8
Квітень 2001 р.	250,00	48,90	26,40	20,00	2,50	—	201,10
1	2	3	4	5	6	7	8
Червень 2001 р.	250,00	48,90	26,40	20,00	2,50	—	201,10
Серпень 2001 р.	250,00	28,90	26,40	—	2,50	—	221,10
Лютий 2001 р.	250,00	28,90	26,40	—	2,50	—	221,10
Квітень 2001 р.	300,00	37,20	34,20	—	3,00	—	262,80
Серпень 2001 р.	300,00	37,20	34,20	—	3,00	—	262,80
Грудень 2001 р.	300,00	37,20	34,20	—	3,00	—	262,80
Березень 2002 р.	300,00	37,20	34,20	—	3,00	—	262,80
Вересень 2002 р.	300,00	67,20	34,20	30,00	3,00	—	232,80
Листопад 2002 р.	300,00	67,20	34,20	30,00	3,00	—	232,80
Лютий 2003 р.	300,00	70,20	34,20	30,00	3,00	3,00	229,80
Квітень 2003 р.	520,00	49,20	43,20	—	3,00	3,00	470,80

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4	5	6	7	8
Червень 2003 р.	520,00	49,20	43,20	–	3,00	3,00	470,80
Вересень 2003 р.	520,00	49,20	43,20	–	3,00	3,00	470,80
Листопад 2003 р.	520,00	49,20	43,20	–	3,00	3,00	470,80

Завдання 7.10

Необхідно:

- назвати предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи за даною справою;
- зробити висновок щодо правильності та повноти оприбуткування готівки в касу державного підприємства "Сокіл" у квітні 2004 р.;
- встановити, чи мали місце порушення касової дисципліни та (якщо вони мали місце) можливі їх наслідки для фінансового стану підприємства;
- оцінити достатність документів, отриманих експертом-бухгалтером для відповіді на поставлені перед ним питання;
- вказати, які способи документального контролю можуть бути використані експертом-бухгалтером для дослідження таких документів;
- назвати можливі причини виявлених порушень на підприємстві.

У процесі дослідження використовувати таблицю наступної форми (табл. 7.9):

Таблиця 7.9. Дані про рух грошових коштів

Дата операції	Дані про рух готівкових коштів за					
	виписками банку		корінцями чекової книжки		прибутковими касовими ордерами	
	Номер	сума, грн.	номер	сума, грн.	номер	сума, грн.

Дані для виконання:

У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної проти касира П.К. Пащука державного підприємства "Сокіл" за обвинуваченням у розкраданні готівки з каси підприємства, слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером К.В. Кононовим поставлено питання: чи мала місце невідповідність даних про рух готівкових коштів державного підприємства "Сокіл" у квітні 2004 р. касових ордерів, чекової книжки, виписки банку?

Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером

Для дослідження експерту-бухгалтеру надано первинні документи кримінальної справи, показники яких наведено нижче:

Прибуткові касові ордери:

<i>Номер документу</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума, грн.</i>
205	29.04	188,00
184	23.04	46,80
149	02.04	2346,00
171	17.04	2889,43
165	15.04	4312,00

Корінці чеків нелімітованої чекової книжки:

<i>Номер документу</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума, грн.</i>
798001	02.04	2348,00
798002	15.04	4132,80
798003	17.04	2889,43
798004	23.04	96,80
798005	27.04	198,00

Виписки обслуговуючого банку:

<i>Номер документу</i>	<i>Дата</i>	<i>Сума, грн.</i>
798005	02.04	2348,00
798001	17.04	2899,43
798002	27.04	198,00
798003	15.04	4132,80
798004	23.04	96,80



Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

У темі розглядаються наступні питання:

8.1. Дослідження облікових реєстрів бухгалтерського обліку

8.2. Методика дослідження звітності експертом бухгалтером

8.1. Дослідження облікових реєстрів бухгалтерського обліку

**Поняття і
призначення
облікових реєстрів**

Велика кількість господарських операцій, які є основою процесу господарювання, зумовлює існування великої кількості різноманітних первинних документів, які фіксують здійснені операції. Тому закономірною є потреба узагальнення і систематизації значної кількості таких записів, що забезпечується за допомогою **облікових реєстрів**. Вони є наступним після первинної документації етапом і видом відображення фактів господарського життя в інформаційній системі підприємства. Крім того, облікові реєстри є найважливішим засобом ведення бухгалтерського обліку, узагальнення і систематизації даних про поточні факти господарського життя підприємства. Одночасно вони допомагають визначити та відобразити результати діяльності юридичної особи та її фінансово-майнове становище. Причому однією з найсуттєвіших переваг облікових реєстрів є створення ними можливості отримувати інформацію про фінансове становище й результати господарювання підприємства в різноманітних форматах – залежно від потреб користувачів.

Отже, основним завданням облікових реєстрів є систематизація і узагальнення великого обсягу первинних даних для отримання чіткої інформації про діяльність підприємства й можливості здійснювати ефективне управління процесом його господарювання.

Недарма згадувалося, що часто в практичній діяльності до вчинення злочинів причетні фахівці з бухгалтерського обліку, які за допомогою неправильних проводок намагаються приховати явні правопорушення. Основною причиною використання облікових реєстрів зі злочинною метою є складність їх **форми**. Більшість з облікових реєстрів – значні за обсягом таблиці з великою кількістю клітинок. Це зумовлює незрозуміння їх призначення та змісту іншими працівниками підприємства і, особливо, керівництвом, що сприяє приховуванню зловживань і злочинів.

Відповідно, експертне дослідження облікових реєстрів для виявлення порушень і способів їх вчинення потребує наявності кількох умов. По-перше, належної підготовки експерта з бухгалтерського обліку, і, зокрема, наявності знань побудови реєстрів кожної з форм ведення бухгалтерського обліку та принципу виконання в них облікових записів. По-друге, уважності. По-третє, потрібно врахувати, що облікові реєстри є свосвідним журналом господарських операцій, а тому одразу слід звертати увагу на “незвичайні” кореспонденції, наприклад, “сторно”, зворотні проводки (Д-т 20 “Виробничі запаси”, К-т 80 “Матеріальні витрати”). Це полегшує вивчення облікових реєстрів і сприяє виявленню порушень.

Дослідження облікових реєстрів експертом-бухгалтером у процесі судово-бухгалтерської експертизи може відбуватися у двох випадках:

➤ якщо поставлені слідчим (судом) питання передбачають дослідження облікового реєстру. Наприклад, коли поставлено питання “Чи правильно відображалися в бухгалтерському обліку ТзОВ “Красунечка” розрахунки з підзвітними особами в період з 10.09.2002 р. по 01.08.2003 р.?” або “Чи знайшли відображення в бухгалтерському обліку ВАТ “Олімпійське золото” операції з придбання паливно-мастильних матеріалів у ТзОВ “Золото” з 01.01.2003 р. по 01.08.2003 р.?”;

➤ якщо облікові реєстри необхідні як додаткові об’єкти експертного дослідження. Наприклад, для відповіді на питання “Яка вартість майна належить засновнику Т.О. Терещенку на момент його виходу зі складу засновників товариства?”, експерт-бухгалтер здійснює розрахунки на основі

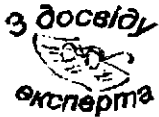
показників звітності (а саме, показників ф. № 1 “Баланс”). Проте для впевненості в об’єктивності та точності своїх висновків, експерт-бухгалтер повинен також впевнитися у достовірності показників звітності. У зв’язку з цим йому необхідно порівняти показники звітності з даними бухгалтерського обліку, а точніше – даними облікових регістрів синтетичного та аналітичного обліку. Оскільки саме в них інформація відображена в розрізах, які забезпечують можливість порівняння показників звітності з даними облікових регістрів.

Однак у будь-якому випадку експертне дослідження облікових регістрів може бути підпорядковане певним правилам, які впливають зі значення облікового регістру та його місця в системі бухгалтерського обліку.

Як зазначалося вище, в обліковому регістрі узагальнюються та систематизуються дані про господарську діяльність підприємства, але свосередню бухгалтерською мовою – за допомогою бухгалтерських проводок. Таким чином, правильними є дані того облікового регістру, в якому відображено достовірний “переклад” даних первинних документів на мову бухгалтерського обліку. Достовірність даних облікових регістрів забезпечується:

➤ **правильною інтерпретацією змісту здійсненої господарської операції.** Тобто, правильним визначенням виду господарських засобів і джерел їх утворення, які зазнали змін внаслідок здійснення операції, а також визначенням виду цих змін (відбулося зменшення чи збільшення майна або зобов’язань). Так, наприклад, при надходженні на поточний рахунок підприємства грошових коштів за рахунок отримання позики банку, що буде погашена протягом дванадцяти місяців, в обліковому регістрі повинне бути відображене збільшення за дебетом рахунку з обліку грошових коштів і збільшення за кредитом рахунку з обліку зобов’язань за короткостроковими позиками;

➤ **правильним використанням рахунків бухгалтерського обліку для відображення змін стану відповідних об’єктів обліку.** Для цього бухгалтер повинен використовувати діючу Інструкцію щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов’язань, капіталу. Проте на практиці часто трапляються випадки, коли бухгалтери використовують рахунки без врахування вимог інструкції.



При проведенні судово-бухгалтерської експертизи за справою, порушеною за фактом нецільового використання коштів кредиту, експерту-бухгалтеру необхідно визначити суму довгострокових зобов'язань ТзОВ "Система" перед банком КБ "Космічний" із одержаного кредиту станом на 31.12.2003 р. При вивченні Головної книги експерт-бухгалтер таких показників не виявив, однак, у звітності ТзОВ "Система" заборгованість за довгостроковою позицією відображена. Тому експерт-бухгалтер направив слідчому клопотання, в якому просив додатково надати виписку банку та меморіальний ордер до неї, в яких містяться дані про зарахування на поточний рахунок підприємства довгострокової позики. Виписка банку та меморіальний ордер містили запис бухгалтера підприємства – бухгалтерську проводку для відображення даної операції в обліку: Д-т 31 "Рахунки в банках" К-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 150000 грн. Однак відповідно до Інструкції щодо застосування Плану рахунків, зобов'язання за довгостроковими позиками повинні відображатися на рахунку 50 "Довгострокові позики". Тобто, бухгалтерський запис повинен мати вигляд: Д-т 31 "Рахунки в банках" К-т 50 "Довгострокові позики" 150000 грн.

Помилки подібного виду можуть мати значні негативні наслідки, оскільки замість пасивного рахунка використано активний, а тому структура засобів і зобов'язань підприємства не відповідає дійсності. Тим більше при складанні звітності лише за даними залишків в рахунках за вказаної помилки актив і пасив балансу не будуть природньо тотожними, а "штучно" врівноважені. Тобто, буде викривлятися інформація про фінансове становище юридичної особи;

➤ **правильне використання облікових реєстрів.** Усі зобов'язання перед постачальниками, розрахунки з підзвітними особами та інші види заборгованості мають відображатися у відповідній відомості до облікового реєстру, яка призначена узагальнювати інформацію про розрахунки з певною групою контрагентів. Забезпечення цієї вимоги можливе лише за дотримання попередньої. Це пов'язано з тим, що облікові реєстри (а також відомості до них) у переважній більшості форм ведення бухгалтерського обліку об'єднують операції за певними рахунками бухгалтерського обліку. Тому відображення одного виду заборгованості, запасів на різних рахунках призводить до викривлення структури майна та зобов'язань підприємства у звітності, адже узагальнюючі дані за обліковими реєстрами відображаються в Головній книзі та звітності.



Слідчим податкової міліції призначено судово-бухгалтерську експертизу за кримінальною справою, порушеною в зв'язку з недоплатою до бюджету податку на прибуток в особливо великих розмірах. Експерту поставлено питання щодо

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

правильного відображення у звітності вартості малоцінних швидкозношуваних предметів. При вивченні матеріалів справи для встановлення вартості МШП експерт-бухгалтер виявив, що деякі МШП виробничого підприємства обліковуються на рахунку 22 "Малоцінні швидкозношувані активи" (спеціалізований інструмент для ремонту: плоскогубці, молотки, гайкові ключі та ін.), а інша частина цих активів відображена на рахунку 28 "Товари" (канцелярські товари: ручки кулькові, папір А4 і А1, олівці та набори для виконання креслень). Проте останні МШП купувалися не для перепродажу, а для забезпечення внутрішніх потреб. Внаслідок цього, у звітності зменшена вартість виробничих запасів, а вартість товарів завищена.

Враховуючи наведене, для повного та об'єктивного дослідження інформації, що міститься в облікових регістрах експерт-бухгалтер повинен знати не тільки правила ведення бухгалтерського обліку, в тому числі правила заповнення облікових регістрів, але й знати помилки, що найчастіше допускаються при відображенні інформації в облікових регістрах. Існує велика кількість помилок і виправлень, які допускаються в облікових регістрах, а значить – в бухгалтерському обліку. Це є наслідком того, що показники облікових регістрів безпосередньо пов'язані з первинними документами та діями бухгалтерських працівників з їх обробки (особливо з таксуванням, контрируванням). Тобто, причинами виникнення помилок в бухгалтерському обліку можуть бути:

- неправильні записи в первинних документах;
- неправильні записи при рознесенні даних в облікові регістри (помилки в написанні сум, відображенні їх у графах облікових регістрів, наприклад, занесення суми не в ту графу);
- помилки, допущені при виконанні розрахункових дій, результати яких відображаються в документі (при таксуванні, визначенні підсумків у натуральних і вартісних вимірниках у зведених первинних документах, регістрах аналітичного обліку, на основі яких інформація відображається в регістрах синтетичного обліку;
- помилки бухгалтера при здійсненні контрирування – проставленні кореспонденції бухгалтерських рахунків безпосередньо на первинному документі;

* **Контрирування** є обов'язковою частиною бухгалтерської обробки документів, яка допомагає здійснювати контроль за правильністю відображення інформації в бухгалтерському обліку підприємства, зокрема, забезпечує можливість встановлення ідентичності кореспонденцій рахунків, проставлених в документі та в обліковому регістрі, перевірки правильності складеної кореспонденції.

➤ помилки бухгалтера при розрахунках платсжів (у тому числі через неправильне застосування ставок податків, зборів і платежів), нарахуванні заробітної плати, утримань тощо;

➤ відсутністю первинного документу взагалі.

Допущення таких помилок і, як наслідок, виникнення помилок в бухгалтерському обліку, призводять до спотворення інформації про фінансове становище та результати діяльності підприємства.



Як свідчать результати досліджень, до 80 % помилок людина допускає на початковій стадії облікового процесу. Серед них – значна кількість свідомих викривлень первинних даних, яка вчиняється в особистих або групових інтересах, тобто, насправді – це не помилки.

У цілому ж розрізняють наступні типові помилки, що мають місце в веденні бухгалтерського обліку (рис. 8.1).

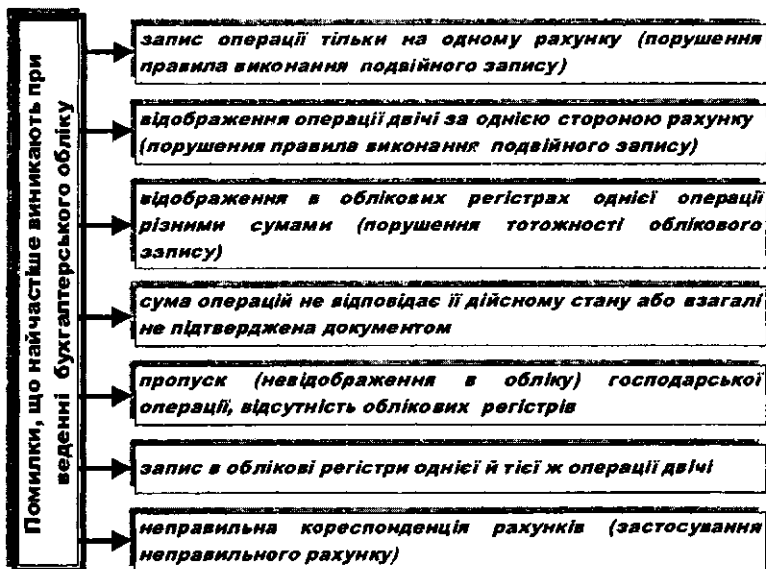


Рис. 8.1. Типові помилки, які допускаються в облікових реєстрах

Дані помилки, допущені при веденні бухгалтерського обліку, можуть проявлятися по-різному (табл. 8.1).

Таблиця 8.1. Зовнішні ознаки помилок в облікових регістрах

№ з/п	Зміст помилки	Зовнішні ознаки прояву
1	Запис операції тільки на одному рахунку (порушення правила виконання подвійного запису)	Невідповідність (нерівність) підсумкових дебетових і кредитових оборотів господарських засобів і джерел їх утворення, що виявляється при складанні оборотної відомості за звітний період.
2	Відображення операції двічі за однією стороною (порушення правила виконання подвійного запису)	Відсутність необхідних записів в картках аналітичного обліку, в накопичувальних відомостях, регістрах обліку, в Головній книзі або контрольному журналі.
3	Відображення в облікових регістрах однієї операції різними сумами (порушення тотожності облікового запису)	Невідповідність сум, відображених в оборотних відомостях за рахунками синтетичного обліку, підсумкам оборотів за даними карток аналітичного обліку.
4	Сума операцій не відповідає її дійсному стану або взагалі не підтверджена документом	Відсутність аналітичного обліку на позабалансових рахунках, що є особливо необхідним для отримання інформації за рахунками 02 "Активи на відповідальності зберігання", 07 "Списані активи", 08 "Бланки суворого обліку", в яких часто зустрічаються випадки зловживання
5	Пропуск (невідображення в обліку) господарської операції, неведення регістрів обліку	Відсутність облікових регістрів аналітичного обліку, неможливість отримання інформації про залишки товарно-виробничих запасів, у розрізі найменувань, заборгованості за кожним дебітором і кредитором або ж неточність такої інформації. Відсутність необхідних записів у картках аналітичного обліку, накопичувальних відомостях, регістрах обліку, Головній книзі або контрольному журналі
6	Запис в обліковій регістрі однієї й тієї ж операції двічі	Суми, відображені в оборотних відомостях, перевищують підсумки, визначені за даними карток аналітичного обліку. Невідповідність між даними синтетичних і аналітичних облікових регістрів, накопичувальних і групувальних відомостей, оперативних звітів і первинних документів
7	Неправильна кореспонденція рахунків (застосування неправильного рахунку)	Відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені Планом рахунків. Невідповідність підсумкових оборотів аналітичних рахунків даним синтетичного рахунку, для деталізації якого вони відкриті. Нааявність кредитового сальдо за активними та дебетового сальдо за пасивними рахунками. Нааявність аналітичних рахунків під назвою "нез'ясовані суми". Невідповідність (нерівність) підсумкових дебетових і кредитових оборотів господарських засобів і джерел їх утворення, що виявляється за допомогою складання оборотної відомості за звітний період

Про виникнення наведених вище помилок (див. рис. 8.1, табл. 8.1) можуть свідчити й необумовлені виправлення в облікових регістрах.

Крім того фахівцю, який може виступати в ролі експерта-бухгалтера, потрібно запам'ятати, що в результаті всіх наведених помилок (порушень) спотворюється валюта балансу або/і структура майна та зобов'язань підприємства, яка характеризує фінансове становище юридичної особи. Причому, за виникнення помилок у перших трьох випадках (див. рис. 8.1) збалансованість вартості господарських засобів підприємства й сум джерел їх утворення зникає взагалі, оскільки порушується правило подвійного запису (звичайно, якщо операція не передбачає змін лише позабалансових об'єктів обліку).

Так, запис операції тільки на одному рахунку – тобто лише за дебетом або лише за кредитом одного з кореспондуючих рахунків – призводить до незбалансованості господарських засобів, капіталу та зобов'язань підприємства. Якщо це не механічна помилка, то метою таких дій є поліпшення чи погіршення фінансового становища юридичної особи. Наприклад, господарську операцію з надходження запасів від постачальника (без попередньої оплати) потрібно записати:

Дебет рахунку “Запаси”

Кредит рахунку “Розрахунки з постачальниками”

Якщо бухгалтером відображено лише збільшення запасів (дебетову частину кореспонденції), то одержується умовне покращення фінансового становища підприємства: збільшення активів без витрачання іншого їх виду та відсутності збільшення зобов'язань. Проблемою є те, що для виправлення незбалансованості у пасиві може бути збільшено суму капіталу, що також покращує становище підприємства.

У наступній групі помилок (4-6 позиції в рис. 8.1) рівність балансу зберігається, проте, також не відображає реальної вартості майна та величини зобов'язань. Помилки цього виду не порушують правило виконання подвійного запису – зміни внаслідок господарської операції відображено як за дебетом, так і за кредитом. Однак може викривлятися один із показників господарської операції – наприклад, сума, що автоматично спотворює показники як облікових реєстрів, так і звітності. Коли ж одна з господарських операцій звітного періоду не відображена в обліку, то вартість засобів може бути:

➤ **завищеною**, якщо пропущена операція стосується погашення кредиторської заборгованості, оскільки внаслідок пропуску такої операції не зменшуються ні зобов'язання, ні активи;

➤ **заниженою**, якщо не знайшла відображення в обліку операція з надходження цінностей від постачальника без попередньої оплати: вартість засобів не збільшилася, але й заборгованість не зросла;

➤ **незмінною**, останнє необхідне для відображення бажаної, але не достовірної інформації про фінансове становище підприємства. Його досить часто оцінюють за допомогою розрахунку коефіцієнтів – визначення співвідношення вартості господарських засобів і зобов'язань, зобов'язань і капіталу тощо. Тоді зміна вартості одного зі складових активу або пасиву за рахунок інших його складових має суттєве значення для поліпшення чи погіршення фінансового становища підприємства. Так, наприклад, можна зменшити вартість дебіторської заборгованості за рахунок збільшення грошових коштів, що сприятиме підвищенню абсолютної ліквідності, або здійснити умовний запис нарахування дивідендів за рахунок прибутку, внаслідок чого питома вага зобов'язань у вартості джерел утворення зростає, а показник фінансової стійкості буде знижено.

Як видно з таблиці 8.1, декілька помилок можуть мати однаковий зовнішній прояв. Тому експерту-бухгалтеру потрібно зрозуміти, насамперед, сутність самих помилок, навчитися асоціювати їх з можливими наслідками кожної з них. Це допоможе йому обрати напрями дослідження, які забезпечать обґрунтованість та об'єктивність висновків судово-бухгалтерської експертизи.

Обираючи методику та способи дослідження облікових реєстрів, експерт-бухгалтер повинен пам'ятати, що основним правилом їх формування є подвійний запис, який передбачає тотожне відображення кожної операції за дебетом і кредитом рахунків бухгалтерського обліку. Тому експерт-бухгалтер повинен обирати таку методику дослідження, яка б у повній мірі забезпечила виявлення невідповідностей дії подвійного запису, відсутності тотожності показників операції.

Методи та способи дослідження облікових реєстрів Для дослідження облікових реєстрів на предмет їх достовірності експерт-бухгалтер може використовувати весь арсенал методів судово-бухгалтерської експертизи – як загальнонаукові, так і спеціальні методи, способи та прийоми. Сутність і призначення кожного з них розглядалися в попередній темі, тому виділимо ті, які найчастіше застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні облікових реєстрів.

Спостереження використовують для ознайомлення з обраною формою ведення бухгалтерського обліку. Це необхідно для визначення експертом порядку отримання інформації з облікових реєстрів, які містяться в наданій експерту справі, та вибору методів їх дослідження. Спостереження ніби надає можливість експерту адаптуватися до форми облікових реєстрів, які надані йому

для дослідження (в Україні передбачено кілька форм ведення бухгалтерського обліку (див. тему 2), які відрізняються формою їх побудови). Крім того, за допомогою цього методу протягом усього часу дослідження експерт вивчає інформацію, наведену в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

Аналіз і синтез необхідні експерту для дослідження операцій у їх детальному розрізі (наприклад, розрахунки з покупцями можуть досліджуватися як в розрізі підприємств-контрагентів, так і за датами здійснення кожної розрахункової операції, що стає необхідним для визначення причини в розбіжностях сум заборгованості). На підставі результатів детального дослідження, формулювання загальних висновків за питанням, яке вивчається, можливе завдяки використанню синтезу (за наведеним прикладом – щодо правильності відображення в обліку дебіторської заборгованості підприємства, документи якого досліджуються експертом).

Дедукцію в експертному дослідженні облікового реєстру застосовують для деталізації його показників за необхідними для вивчення розрізами та рівнями, а також для встановлення достовірності облікових записів за допомогою використання зв'язку: обліковий реєстр → бухгалтерська проводка → первинний документ. Дедукція є методом пізнання, яке здійснюється шляхом крокування від загального до часткового, й враховуючи те, що обліковий реєстр – це документ, який узагальнює інформацію, його дослідження неможливе без названого методу.

Для виявлення схожих і відмінних рис між даними облікового реєстру й даними первинних документів, які стали основою для формування реєстру, експерту необхідно застосовувати **порівняння**. Як універсальний спосіб дослідження порівняння застосовується не лише в його чистому вигляді – як певна логічна дія, але й як основа для застосування способів документального контролю.

Моделювання допомагає зробити висновки про фактичні обставини тієї чи іншої ситуації, коли експертне дослідження стосується встановлення обставин, що є неможливим без створення зразка для поєднання фактичних обставин і визначення напрямку їх дослідження.

Узагальнення є основою дій експерта, спрямованих на зведення результатів проведеного дослідження з метою формулювання висновку.

Експерт-бухгалтер використовує також **абстрагування**, якщо поставлені перед ним питання, пов'язані з дослідженням облікових реєстрів, стосуються конкретного об'єкту обліку. Так, наприклад, експерту-бухгалтеру необхідно

визначити правильність ведення обліку розрахунків ВАТ “Місячне сяйво” з постачальником – ЗАТ “Скотленд”. Слідчим експерту-бухгалтеру надані:

➤ первинні документи, в яких відображені господарські операції здійснені між ВАТ “Місячне сяйво” і ЗАТ “Скотленд”;

➤ журнал 3 за досліджуваний період і відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками до журналу 3.

У зв'язку з тим, що у відомості 3.3 поєднано синтетичний і аналітичний облік (відображаються бухгалтерські проводки за певним видом зобов'язань у розрізі найменувань контрагентів), то експерт буде працювати з первинними документами та цією відомістю. У ній узагальнено дані про розрахунки з усіма постачальниками ВАТ “Місячне сяйво”, але експерт-бухгалтер, не звертаючи увагу на інші записи, зосереджується на вивченні лише записів про розрахунки із ЗАТ “Скотленд”.

Серед способів документального контролю при дослідженні облікових регістрів експертом-бухгалтером найчастіше застосовуються:

- формальна перевірка;
- арифметична перевірка;
- взаємна перевірка;
- нормативно-правова перевірка.

При **формальній перевірці** експертом-бухгалтером визначається наявність усіх необхідних реквізитів в облікових регістрах:

➤ назва підприємства, діяльність якого відображена в цих документах;

➤ період, за який сформовано обліковий регістр;

➤ рахунки, що кореспондують (наприклад, у журнальній формі обліку в регістрах необхідно зазначити рахунки дебетового обороту безпосередньо особою, відповідальною за складання регістру. В зразку 8.1 ці рахунки наведені курсивом);

➤ дати здійснення операцій, номери та назви документів, які стали підставою для здійснення операцій, назви контрагентів (якщо це передбачено формою регістру), а також зміст господарської операції (як, наприклад, в регістрах меморіально-ордерної форми обліку – показники графи 2 у зразку 8.2);

➤ дати заповнення облікового регістру;

➤ прізвище, ім'я та по батькові, підпис особи, яка заповнила обліковий регістр, а також підпис головного бухгалтера чи уповноваженої ним особи, який засвідчує здійснення ним перевірки показників облікового регістру.

Зразок Б.2

Типова форма № 405 (Бюджет)
Затверджено
наказом Державного казначейства
України від 27.07.2000 р. № 68
Код за ДКУД

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 01234567

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

МЕМОРИАЛЬНИЙ ОРДЕР № 5
за касітель 2004 р.

Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій (шкільний фонд)

№ п/п	Зміст операції	Дебет субрахунку	Кредит субрахунку	Сума
1	2	3	4	5
1	Нараховано заробітної плати	801	661	50000,00
2	Нараховано стипендії	801	662	25000,00
3	Нараховано допомогу у зв'язку з тимчасовою непридатністю	652	661	500,00
4	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування	801	652	1450,00
5	Нараховано внесків на обов'язкове пенсійне страхування	801	651	16000,00
6	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	801	653	950,00
7	Доповнено неостриману заробітну плату, стипендію	661, 662	671	—
8	Утримано за товари, продані в кредит	661	663	—
9	Утримано податок з доходів фізичних осіб	661, 662	641	6365,00
10	Утримано за безтоварним перерахунком на рахунки зв'язаними в банки	661	664	—
11	Утримано на обов'язкове пенсійне страхування	661	651	1010,00
12	Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661	653	250,00
13	Утримано за доповорним добровільного страхування	661	665	—
14	Утримано за безтоварним перерахунком суми членських професійних внесків	661, 662	666	—
15	Утримано за позиками банку	661	667	—
16	Утримано за виконавчими документами	661, 662	668	100,00
17	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування з виробничого травматизму	801	656	—
18	Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування	661	652	500,00
Усього				102325,00

Сума оборотів за меморіальним ордером **102325,00**

Виконавче (посада) З.О. Барська (підпис) В.Р. Білодід (підпис і прізвище)
 Завідуючий (підпис) М.О. Митяко (підпис і прізвище)
 Головний бухгалтер Малько (підпис) Додаток на 2-аркуша

Перевіряє старші бухгалтер (посада) 30 квітня 2004 р.
 Додаток на 2-аркуша

Обов'язково звертається увага на охайність заповнення регістру, оскільки наявність помилок і методи їх виправлення свідчать про рівень організації і ведення обліку. Якщо виправлень велика кількість, то цей рівень вважається невисоким, що свідчить про високу ймовірність помилок і порушень. Причому експерт-бухгалтер у своєму висновку повинен описати виявлені відхилення й недоліки оформлення цих об'єктів його дослідження.

Формальна перевірка необхідна експерту-бухгалтеру ще й для забезпечення повноти та об'єктивності експертного дослідження. Так, виправні проводки – “сторно”, – які першими виявляються при формальній перевірці, стануть об'єктом особливої уваги при подальшому дослідженні. Вони можуть складатися для приховування наслідків злочинних дій (штучного вирівнювання оборотів, збалансування вартості засобів підприємства та джерел його утворення, відміни проводок, які не підтверджені документами, проте, склалися раніше для приховання злочину тощо). Тому експерт-бухгалтер повинен перевірити обґрунтованість виконання таких записів, якщо вони будуть стосуватися поставленого питання слідчим або судом.



Наприклад, експерту-бухгалтеру необхідно встановити фактичний стан розрахунків ТзОВ “Клементина” з підзвітною особою П.О. Приходьком за три квартали 2004 р. Для дослідження слідчий надав експерту:

- первинні документи з обліку касових операцій: звітність з прибутковими та видатковими касовими ордерами, касові книги;
- первинні документи з розрахунків з підзвітними особами: накази на відрядження П.О. Приходька, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів наданих на відрядження або під звіт;
- облікові регістри за розрахунками з дебіторами за період, який досліджується.

При огляді облікових регістрів, у яких наведені операції за розрахунками з усіма підзвітними особами, експерт-бухгалтер звернув увагу на наявність сторнуючих проводок у записах за розрахунками з П.О. Приходьком. Вважаючи цей факт таким, що заслуговує особливої уваги, експерт відмітив ці записи спеціальними позначками як такі, що підлягають більш глибокому вивченню у процесі дослідження. Відповідно, після дослідження наданих документів, експерт проведе додаткове вивчення записів “сторно” щодо їх доцільності та обґрунтованості.

Наступною після формальної перевірки (а найчастіше й невід'ємною частиною) у дослідженні експерта-бухгалтера є **арифметична перевірка**. Вона необхідна для перевірки правильності обчислення підсумкових оборотів у облікових регістрах і сальдо за відповідними рахунками. У зв'язку з інформаційною насиченістю облікових регістрів саме арифметичні помилки досить часто допускаються бухгалтерами. Враховуючи особливості форми кожного облікового регістру, експерт-бухгалтер повинен перевіряти правильність підрахунку оборотів як за горизонталлю, так і вертикаллю. Розглянемо особливості арифметичної перевірки облікових регістрів за різних форм обліку – на прикладі журнальної та меморіальної (див. зразки 8.1, 8.2).

Крім перевірки правильності підрахунку підсумків – визначення алгебраїчної суми числових показників регістру, – в процесі арифметичної перевірки облікових регістрів синтетичного обліку (за журнальною формою обліку – журналів і відомостей, меморіально-ордерною – ордерів), книг кількісно-сумового обліку – регістрів аналітичного обліку – необхідною також є перевірка даних облікових регістрів щодо відповідності їх показників наступній рівності:

- для облікових регістрів, що відображають зміни активних рахунків:

$$\begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку на} \\ \text{кінець звітного} \\ \text{періоду} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку} \\ \text{на початок} \\ \text{звітного періоду} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Дебетовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний період} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Кредитовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний} \\ \text{період} \end{array}$$

- для облікових регістрів, призначених узагальнювати інформацію про стан і зміни джерел утворення господарських засобів (капіталу та зобов'язань):

$$\begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку на} \\ \text{кінець звітного} \\ \text{періоду} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку} \\ \text{на початок} \\ \text{звітного періоду} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Кредитовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний період} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Дебетовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний} \\ \text{період} \end{array}$$

Відповідно, в регістрах аналітичного обліку запасів повинна дотримуватися рівність: залишок запасів на кінець періоду дорівнює залишку запасів на початок звітного періоду, який збільшений на вартість оприбуткованих за звітний період запасів і зменшений на вартість запасів, що вибули у звітному періоді. У деяких посібниках таку перевірку називають

звіркою підсумків за економічним змістом. Це цілком справедливо, оскільки в наведеній рівності відображено дійсну сутність руху цінностей.

При цьому важливо, щоб такий зв'язок зберігався як за кожним рядком записів у реєстрі, так і за підсумками. Оскільки саме підсумки з реєстру синтетичного обліку в подальшому відображаються в оборотній відомості, Головній книзі, дані яких використовуються для складання звітності. Наприклад, в обліковому реєстрі підсумкові обороти за рахунком 70 "Доходи від реалізації" визначені неправильно та автоматично, без додаткової перевірки перенесені в оборотно-сальдову відомість, Головну книгу. Це призводить до викривлення показників звіту ф. № 2 "Звіт про фінансові результати".

У цілому необхідність проведення арифметичної перевірки за економічним змістом підтверджує наступна ситуація.



При дослідженні достовірності показників звітності експерт-бухгалтер використовував дані Головної книги. У результаті порівняння складеної форми № 1 "Баланс" на підставі даних Головної книги з показниками звіту, поданого до органів статистики, експерт виявив розбіжності в сумі нерозподіленого прибутку. При арифметичній перевірці правильності розрахованого в Головній книзі сальдо рахунку 441 "Нерозподілений прибуток" виявилось, що при визначенні сальдо допущено помилку. В результаті встановлено, що сума прибутку в звіті відображена правильно, оскільки ф. № 1 "Баланс" складалася з використанням допоміжної оборотної відомості, дані якої помилки не містили.

У свою чергу арифметична перевірка є невід'ємною частиною **взаємної перевірки**. При дослідженні облікових реєстрів вона полягає у співставленні показників реєстру з даними, на основі яких він складається, чи показниками, яким він повинен відповідати. Показники облікового реєстру можуть порівнюватися з:

➤ показниками первинних документів, які підтверджують здійснення операції;

➤ даними облікового реєстру з більшою чи меншою деталізацією показників (наприклад, порівняння даних синтетичного облікового реєстру з даними аналітичних, які для деталізації даних синтетичних облікових реєстрів з даними Головної книги тощо).

Порівняння першого виду здійснюється з метою встановлення правильності відображення господарської операції в системі рахунків бухгалтерського обліку. Тобто, визначається:

➤ відповідність змісту господарської операції обраних кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку. Під час такого порівняння звертається увага на правильність обраних рахунків бухгалтерського обліку засобів, зобов'язань, капіталу, що беруть участь в кореспонденції. Крім того, експерт-бухгалтер робить висновок щодо правильності кореспонденції рахунків: чи не відображена виплата зарплати з каси за дебетом рахунку “Каса” і за кредитом рахунку “Розрахунки з оплати праці”. Такі дії можна також вважати **нормативно-правовою перевіркою**, оскільки чинним законодавством визначено, які рахунки потрібно використовувати для обліку відповідних господарських засобів і джерел їх утворення. Тобто, облік запасів, придбаних для використання у внутрішніх потребах, на рахунку 28 “Товари”, а не на рахунку 20 “Запаси” є порушенням чинного законодавства;

➤ тотожність суми господарської операції, зазначеної в первинному документі та облікових регістрах. Для повного дослідження відповідності зазначених сум потрібно дослідити чи правильно відображено суми операції як за дебетом рахунку, так і за кредитом. Для цього експерт повинен вивчати дані двох різних регістрів, оскільки кореспондуючі рахунки відображаються, як правило, в двох регістрах. Наприклад, при відвантаженні покупцю готової продукції вартістю 1200 грн. робиться запис: Д-т 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” К-т 70 “Доходи від реалізації”. Відповідно, сума знайде відображення в журналі 6 (за кредитом рахунку 70 “Доходи від реалізації”) та у відомості 3.1 аналітичного обліку розрахунків до рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” (за дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”). У зв'язку з цим з метою недопущення помилок при виконанні такого порівняння експерту потрібно здійснювати пунктирування – позначати перевірені записи (галочки, крапки тощо). Розглянемо такі дії експерта за допомогою прикладу.

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності



Для відповіді на питання слідчого експерту-бухгалтеру необхідно встановити правильність відображення в бухгалтерському обліку ВАТ "Морський берег" даних про розрахунки з підприємством-покупцем МП "Спорт". Для цього експерт-бухгалтер досліджує правильність і повноту відображення кожного первинного документу з наданих йому слідчим (рахунків, накладних) в обліковому реєстрі – журналі 3 та відомості 3.1 до нього.

Експерту надані:

- первинні документи (табл. 8.2').

Таблиця 8.2. Показники первинних документів за розрахунками з покупцем МП "Спорт" за березень 2004 р., відображених в обліку ВАТ "Морський берег"

№ з/п	Вид документу	Номер документу	Дата документу	Сума операції, грн. (в т.ч. ПДВ)	Види цінностей та на якому рахунку бухгалтерського обліку обліковуються у ВАТ "Морський берег"	Кореспонденція рахунків, проставлена на документі
1	Накладна	395	05.03.2004	480,00	Будматеріали (субрахунок 205)	Д 361 К 712 480,00 Д 712 К 641 80,00
2	Рахунок-фактура	410	10.03.2004	600,00	Гантелі ручні по 1,5 кг і 2 кг (субрахунок 261)	Д 361 К 701 600,00 Д 701 К 641 100,00
3	Виписка банку і меморіальний ордер про зарахування коштів	568801	12.03.2004	780,00	Грошові кошти в безготівковій формі для погашення дебіторської заборгованості (субрахунок 311)	Д 311 К 361 780,00
4	Накладна	445	18.03.2004	1200,00	Степлери (субрахунок 261)	Д 361 К 701 1200,00 Д 701 К 641 200,00
5	Акт приймання-передачі цінних паперів і бланк векселя	2/03/04	26.03.2004	1800,00	Вексель в рахунок погашення дебіторської заборгованості (рахунок 34)	Д 34 К 361 1800,00

➤ облікові реєстри ВАТ "Морський берег": журнал 3 і відомість 3.1. аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36) за березень 2004 р. (див. зразки 8.3 і 8.4).

Після огляду документу експертом й переконання, що він відображений в обліковому реєстрі експерт проставляє галочку біля суми господарської операції в реєстрі (див. зразок 8.4). Після перевірки наданих документів обліковий реєстр матиме наступний вигляд (див. зразок 8.5).

* Для зручності нами надано характеристику документів

Зразок 8.3

ВАТ "Марський барже"
одержанство

ЖУРНАЛ 3

за липень 2004 р.

1. З кредиту рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунки	Кредит рахунки								Усього				
		16	34	36	37	38	51	62	63		68			
1	15	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	16	-	-	4370,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4370,00
3	31	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	33	-	-	1900,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1900,00
5	34	-	-	6170,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6170,00
6	Усього	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Відмітки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Зразок 8.4

Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36) за березень 2004 р.

Номер рахунку	Номер документа	Надана аванс	Сальдо на початок місяця						В дебет рахунку 36 з кредиту рахунків				З кредиту рахунку 36 в дебет рахунків				Сальдо на кінець місяця				
			Дата	Дебет	Дата	№ 30	№ 31	№ 70	№ 71	Дата	№ 30	№ 31	№ 34	№ 38	№ 94	Усього за кредитом					
																		Кредит	Усього за кредитом		
1	379	Свєтлїд	08.02.04	1980,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
2	395	Свєтлїд	-	-	-	95,03	-	-	480,00	480,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
3	401	Фінанс	-	-	07.03	-	-	-	420,00	420,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	420,00	
4	410	Свєтлїд	-	-	10.03	-	-	600,00	600,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
5	568801	Свєтлїд	-	-	-	-	-	-	-	-	12,03	780,00	-	-	-	-	-	-	-	780,00	
6	432	Фінанс	31.01.04	5320,00	-	-	-	-	-	-	17,03	3590,00	-	-	-	-	-	-	-	3590,00	
7	445	Свєтлїд	-	-	-	-	-	1100,00	1100,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	780,00	
8	201304	Свєтлїд	-	-	-	-	-	-	-	-	26,03	-	-	-	-	-	-	-	-	1800,00	
Усього за рахунком 36				7200,00	-	-	-	1700,00	900,00	2600,00	4370,00	1900,00	1800,00	-	-	-	-	-	-	6170,00	3730,00

Відомість
(наліше)
(місце)

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

Зразок В.5

Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунки з покупцями та замовниками (за рахунку 36) за березень 2004 р.

Номер звіту	Номер документа	Надлежування покупця	Сальдо на початок місяця		В дебет рахунку 36 з кредити рахунків			Усього за дебетом						З кредиту рахунку 36 в дебет рахунків				Сальдо на кінець місяця					
			Дебет	Кредит	Дата	№ 30	№ 31	№ 70	№ 71	Дата	№ 30	№ 31	№ 38	№ 34	№ 94	Кредитом							
1	379	СторитМ	08.02.04	1980.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-			
2	395	СторитМ	-	-	05.03	-	-	480.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
3	401	Філісс	-	-	07.03	-	-	420.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	420.00		
4	410	СторитМ	-	-	10.03	-	-	600.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
5	50801	СторитМ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
6	432	Філісс	31.01.04	5,220.00	-	-	-	-	-	12.03	780.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	780.00	✓	
7	445	СторитМ	-	-	18.03	-	-	1200.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
8	2030	СторитМ	-	-	-	-	-	1100.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Усього за рахунком 36			-	-	-	-	-	1800.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1800.00
			-	-	-	-	-	2700.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	1700.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	4370.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	2600.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	3660.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	900.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	7300.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	7300.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	7300.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	3700.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	1586.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	3590.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	1800.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	1800.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	6170.00	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Виконавця Плавчинська
(підпис)

* 1688.00 = 1980.00 + 480.00 + 600.00 + 1200.00 - 780.00 - 1800.00

Іншим варіантом здійснення взаємної перевірки є повторне рознесення експертом показників первинних документів у облікові регістри – ніби виготовлення копій останніх. Однак використовувати цей спосіб експерт-бухгалтер повинен лише за нагальної необхідності, оскільки його робота не повинна бути ревізією. За допомогою подвійного запису експерт-бухгалтер може також скласти перевірочний баланс (оборотну відомість). Кожен факт, який має грошове вираження, відображається в обліку. Тому неповнота записів або помилки в них автоматично виявляються саме за допомогою цього способу. Ознакою правильності здійснених записів є, по-перше, рівність підсумків за дебетом і кредитом перевірочного балансу та, по-друге, рівність цих підсумків і підсумку реєстраційного журналу.



Також експерт-бухгалтер може скласти не перевірочну, а шахово-оборотну відомість. Причому автори назвали такі дії перевіркою "на куточок".

Звіряння "на куточок" здійснюється за допомогою повторного рознесення господарських операцій з первинних документів у шахову оборотну відомість (див. зразок 8.6). При цьому проводка з документу переноситься в обліковий регістр шляхом однократного запису суми на перетині рядка, де зазначаються номери рахунків, що дебетуються, і стовпчика, де зазначаються рахунки, що кредитуються один раз.

Після рознесення всіх операцій за звітний період у шаховій оборотній відомості підраховують підсумки за кожним рядком і стовпчиком. Сума підсумків за всіма стовпчиками повинна дорівнювати сумі підсумків за всіма рядками (для прикладу, наведеного на зразку 8.6, підсумок стовпчиків шаховою обробкою відомості $3200+16000+10000=29200$ грн. дорівнює підсумку рядків $3200 + 10200 + 12800 + 3000 = 29200$ грн.).

Зразок 8.6

Шахова оборотна відомість

Кредит рахунків / Дебет рахунків	10	11	30	31	36	63	...	Всього за дебетом рахунків
10								10000		10000
11										
...										
30						3200				3200
31					200		10000			10200
...										
63							2800			2800
...										
66					3000					3000
...										
Всього за кредитом рахунків					3200	6000	10000	10000		29200

* Використано матеріали навчального посібника Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн: Вышш. шк., 2003. – 205 с.

Проте і така рівність підсумків не виключає виникнення помилок. Так, може виявитися, що:

- та чи інша операція взагалі не зареєстрована в журналі господарських операцій та, як наслідок, не знайшла відображення на рахунках Головної книги;
- бухгалтерська проводка складена неправильно, хоча правильно перенесена до Головної книги;
- сума з журналу перенесена на неналежний рахунок (наприклад, замість того, щоб записати в дебет рахунку дебіторів, сума відноситься в кредит рахунку кредиторів);
- сума помилки, допущеної в дебеті одного або декількох рахунків, покривається рівною за величиною сумою помилки, що допущена в кредиті інших рахунків.

Такі помилки не можуть бути виявлені перевірою балансом, але вони можуть бути виявлені іншими способами. Основним з них є порівняння підсумків окремих рахунків Головної книги з підсумками оборотних відомостей, що складені за відповідними допоміжними книгами. Таке порівняння безумовно виявляє помилки, але лише в тому випадку, коли записи як в основні, так і в допоміжні книги здійснюються безпосередньо з первинних документів. В іншому випадку суми розносяться у допоміжні книги з основного журналу, тому помилка, допущена в журналі, повториться і в допоміжних книгах.

Зловживання, що виявляються на підприємствах, як правило, приховуються шляхом здійснення неправильних записів або записів в облікових регістрах без підтверджуючих документів. Виявлення таких випадків можливе, зокрема, в результаті ретельного вивчення самих записів. При цьому експерту потрібні увага, логічне мислення та повне розуміння проблеми.

Логічним продовженням облікового процесу є перенесення даних з облікових регістрів до звітності. Якщо питання слідчого або суду вимагатимуть дослідження звітності, то експерт-бухгалтер в своїй роботі повинен врахувати порядок її дослідження, що розглянуті в наступному питанні.

8.2. Методика дослідження звітності експертом-бухгалтером

Поняття і види звітності

Необхідність складання звітності визначається потребами в інформації про результати діяльності, фінансове становище, стан розрахунків з бюджетом і цільовими фондами різних учасників господарського життя країни. Таку інформацію можна отримати за допомогою аналізу показників різних видів звітності. Їх використання експертом-бухгалтером пов'язано з тим, що звітність – єдина інформаційна сполучна ланка між керівниками підприємств і їх власниками, акціонерами, державними органами влади. Звітність надає можливість оцінювати ефективність діяльності підприємства, якість управління ним.

Важлива роль звітності обумовлюється її безпосереднім зв'язком з первинними документами та обліковими регістрами, а також тим, що вона, будучи одним із елементів методу бухгалтерського обліку, призначена відображати узагальнену інформацію про господарську діяльність підприємства.

Звітність – це система узагальнюючих взаємопов'язаних показників, які відображають стан і використання господарських засобів суб'єкта підприємницької діяльності, їх призначення, джерела формування, фінансові результати, напрями використання прибутку тощо. Вона є одним із зведених або вторинних бухгалтерських документів, показники яких також сприяють забезпеченню виконання бухгалтерським обліком покладених на нього функцій. Серед останніх на перший план виступають сприяння збереженню майна конкретного власника (власників), можливість визначення впливу кожної із господарських операцій на стан і майно підприємства та надання інформації про результати діяльності для прийняття виважених управлінських рішень. За умови виконання бухгалтерським обліком таких завдань на підприємстві забезпечується збереження майна, внесеного засновниками при створенні господарюючого суб'єкта, а також точність даних про зміни в активах, капіталі та зобов'язаннях. Це, у свою чергу, перетворює юридичну особу на привабливий об'єкт інвестування.

Залучення коштів інвесторів, особливо вітчизняних, є реальною можливістю розвитку підприємництва. З іншого боку, такі операції вимагають

усвідомлення керівництвом господарюючого суб'єкта відповідальності перед акціонерами та інвесторами за належне використання довіреного останніми майна та появу додаткового контролю за господарською діяльністю з боку названих суб'єктів. Тому інформація про результати діяльності підприємства, що залучає кошти інших осіб для забезпечення свого функціонування і розвитку, підлягає обов'язковому повідомленню громадськості, що забезпечується оприлюдненням звітності. Останнє допомагає вкладникам здійснювати контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта, в діяльність якого вкладено певні цінності, оцінювати правильність і повноту його розрахунків із виплати доходів акціонерам, оскільки їх цікавить, насамперед, величина належної їм частки прибутку.

Крім того, показники звітності використовуються для:

➤ оцінки стану розрахунків підприємства з бюджетом, фондами соціального страхування, що також є індикатором стану господарювання. Поєднання в дослідженні показників звітності з даними документів, на підставі яких формувалася звітна інформація, забезпечує також можливість визначення правильності цих розрахунків;

➤ прийняття управлінських рішень як стратегічних, так і поточних, що надає звітності не менш важливої ролі порівняно з іншими документами, які створюються в процесі господарювання.

Отже, складання звітності обумовлюється потребами в інформації, яку вона надає зацікавленим особам, різним користувачам інформації (табл. 8.3).

Таблиця 8.3. Користувачі звітності*

№ з/п	Користувачі звітності	Інформаційні потреби
1	2	3
1	Інвестори (акціонери)	➤ здатність підприємства сплачувати дивіденди ➤ прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій, участі в капіталі підприємства ➤ захист прав акціонерів, оцінка якості управління
2	Працівники підприємства	➤ стабільність і прибутковість підприємства ➤ збереження робочих місць ➤ оплата праці та пенсійне забезпечення
3	Банки	свочасність повернення кредитів та отримання відсотків
4	Постачальники та інші кредитори	свочасність оплати рахунків і виконання інших зобов'язань
5	Клієнти (замовники)	можливість отримання необхідних товарів і послуг

* Використано матеріали підручника: Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с.

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3
6	Органи державної влади та місцевого самоврядування	<ul style="list-style-type: none"> ➤ своєчасність і повнота сплати податків ➤ визначення національного доходу та розподіл ресурсів ➤ забезпечення статистичних показників
7	Громадськість	вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію тощо)

Для задоволення всіх зазначених потреб користувачів звітності необхідним є складання різних форм звітності, які відрізняються за своїм призначенням. Так, формування інформації про фінансове становище підприємства забезпечується складанням **фінансової звітності**, показники якої можуть використовуватися інвесторами, банківськими установами, постачальниками, замовниками та ін. Для задоволення потреб в інформації щодо повноти та своєчасності сплати податків (зборів, платежів) до бюджетів (фондів) різних рівнів підприємства складають і подають **податкову звітність, звітність до фондів соціального страхування**. Роль інформаційного джерела, що містить достовірні та деталізовані показники, виконує **внутрішня звітність** підприємств. Завдяки об'єктивності та деталізації показників вона дозволяє реально оцінити витрати та доходи, потенційні можливості та шляхи подальшого розвитку господарюючого суб'єкта. Останній вид звітності складається на запит конкретних користувачів і за заданим ними форматом, що одночасно робить її зручною для здійснення контролю.

У цілому ж можна виділити кілька основних ознак класифікації звітності господарюючих суб'єктів у нашій країні (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Класифікація звітності*

* Використано матеріали підручника: Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с.

Наведені види звітності відрізняються одна від одної за формою, змістом, оскільки кожна з них надає певну, властиву лише їй інформацію, необхідну для прийняття рішень користувачами. У зв'язку з цим звітність повинна бути точною та достовірною (такою, що не викликає сумнівів, надійною). **Достовірність бухгалтерської звітності** – такий ступінь точності її даних, який дозволяє користувачам робити правильні висновки про фінансове становище підприємства, результати його господарської діяльності, а також приймати рішення щодо розміщення власних ресурсів. Звітність може бути визнана достовірною, якщо при її складанні дотримано всі вимоги, встановлені чинним законодавством до порядку оцінки, визнання та відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках і в рядках звітності. Таким чином, достовірність звітності забезпечується її складанням на підставі даних бухгалтерського обліку та у повній відповідності до них, а також полягає у відображенні реального фінансового становища підприємства, його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання тощо. Отже, достовірність – важлива якісна характеристика звітності, однак, відповідність звітності саме цій характеристиці зникає, коли її показники викривляються для вчинення злочинних дій або приховування їх наслідків, а також неефективності господарювання. Саме тому, у випадку залучення будь-якої з наведених видів звітності в якості доказів до кримінальної або цивільної справи, її показники будуть виступати свідченням наявності чи відсутності порушень (зловживань) при здійсненні господарської діяльності, організації та веденні бухгалтерського обліку. І, звичайно, після призначення судово-бухгалтерської експертизи за певною справою ці підсумкові документи бухгалтерського обліку стануть **об'єктами дослідження** експерта-бухгалтера.

**Дослідження
звітності експертом-
бухгалтером**

Методику та напрям експертного дослідження будь-якого об'єкту визначають питання, поставлені перед експертом слідчим або судом, а також матеріали цивільної чи кримінальної справи, наданої експерту для дослідження. Тобто, для визначення необхідності використання звітності експерт-бухгалтер повинен розпочинати своє дослідження з детального ознайомлення з питаннями, які поставлені перед ним судом або слідчим.

В експертному дослідженні звітність може стати:

- джерелом довідкової інформації або базою для порівняння.

з досвіду



експерта

Судово-бухгалтерську експертизу призначено судом в цивільній справі, яка пов'язана зі спором між засновниками ТзОВ "Вишня" щодо розподілу майна товариства. Перед експертом-бухгалтером поставлене питання: "Яке вартісне вираження має частка громадянина О.К. Оничака в майні ТзОВ "Вишня" станом на 31.12.2003 р.?"

Для відповіді на це питання експерт-бухгалтер скористається звітом за ф. № 1 "Баланс", складеним на 31.12.2003 р. В ньому відображається вартість усіх господарських засобів підприємства, які є майном юридичної особи, а також джерел їх утворення.

➤ об'єктом безпосереднього дослідження, коли питання слідчого або суду вимагають висновку щодо якості та достовірності звітності, а також її окремих показників.

з досвіду



експерта

У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за обвинуваченням у розкраданні коштів благодійного фонду "Мир", слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерта-бухгалтера поставлено питання: "Чи правильно відображено у звіті ф. № 1 "Баланс", складеному на 31.07.2003 р., суми поточних зобов'язань благодійного фонду?"

Для формулювання висновку експерт повинен вивчити показники звітності щодо поточних зобов'язань, а також обов'язково дані синтетичного та аналітичного обліку. Це пов'язано з тим, що експерт-бухгалтер повинен встановити не тільки правильність загальної суми поточних зобов'язань, але й правильність їх відображення в балансі за видами.

За будь-яких умов в основі висновку експерта-бухгалтера повинні бути покладені правильні, обґрунтовані дані, адже у протилежному випадку не можна вважати висновок об'єктивним і таким, на якому б ґрунтувалося рішення слідчого чи суду за справою. Тобто, особливістю дослідження звітності (або використання її даних) є необхідність встановлення її достовірності.

Експерт-бухгалтер, ознайомившись з поставленими перед ним питаннями, визначає нормативні акти, необхідні для дослідження за конкретною справою, а також приблизний перелік об'єктів*. Якщо серед виділених на даному етапі об'єктів експертного дослідження буде звітність (незалежно від її виду), то завданням експерта-бухгалтера є перевірка достовірності її показників. Достовірність бухгалтерської звітності можна визначити за допомогою порівняння показників кожного її рядка із відповідними записами на рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

* Приблизний, оскільки він буде деталізуватися в процесі дослідження матеріалів справи

Останні теж потребують підтвердження первинними документами. Більше того, звітність можна визнати як достовірну лише у випадку підтвердження її показників матеріалами інвентаризації. За відсутності такої умови або ж відсутності облікових документів, які можуть підтвердити показники звітності, експерт-бухгалтер не може бути впевненим у їх реальності, тобто у достовірності звітності, а значить – і в правильності та об'єктивності свого висновку. У зв'язку з цим, визначаючи достатність документів справи для надання висновку, експерт-бухгалтер звертає увагу на наявність первинних документів, за допомогою яких можна підтвердити достовірність показників звітності. Відсутність в матеріалах справи облікових реєстрів і первинних документів дає підстави експерту-бухгалтеру подати органу, що призначив судово-бухгалтерську експертизу, клопотання про надання додаткових документів для проведення дослідження. Якщо клопотання експерта-бухгалтера залишається незадоволеним, то він повинен відмовитись від складання висновку.

У випадку задоволення клопотання експерт-бухгалтер може розпочинати дослідження матеріалів справи для надання висновку.

У зв'язку з тим, що за допомогою звітності може проводитися оцінка фінансового становища та результатів діяльності підприємства й прийматися рішення щодо здійснення інвестицій, ступеню виконання плану, від чого залежить преміювання працівників і робітників, її показники часто викривляються.

Експертне бюро Існують різні види викривленої звітності. Так, **"прикрашена"** звітність відображає поліпшені показники: меншу кредиторську заборгованість, більшу суму грошових коштів, завищені доходи або занижені витрати, довгострокову дебіторську заборгованість у складі короткострокової або відображення лише первісної та чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості покупців, вже зменшеної на суму резерву сумнівних боргів тощо. Внаслідок таких дій валюта балансу навіть не змінюється, однак, за результатами аналізу структури активів підприємства (або ж джерел їх утворення – при маніпуляціях із зобов'язаннями) отримуються покращені показники (хоч і викривлені). Необхідність у підготовці такої звітності виникає у акціонерних товариствах, підприємствах, які бажають залучити додаткові кошти від акціонерів, інвесторів та інших осіб для фінансування своєї діяльності.

Протилежною прикрашеній звітності є звітність підприємства, що відображає його збитковість або ж гірше фінансове становище, ніж є насправді. Призначення останнього виду звітності – показати менший розмір прибутків з метою ухилення від сплати податків (або їх сплати в меншій сумі) чи ухилення від виплати дивідендів акціонерам. Сприяють цьому наявність комерційної таємниці, свобода вибору методів нарахування амортизації, обліку списання

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

запасів, що створює можливість фальсифікувати дані звітності, зменшуючи розміри отриманих прибутків, і, як наслідок, зобов'язань перед бюджетом зі сплати податків, перед вкладниками та акціонерами з виплати дивідендів.

Поняття методики та методів експертного дослідження

Залежно від різних методів здійснення, змісту та форм спотворення інформації існує ряд можливих порушень та викривлень фінансової звітності (рис. 8.3).

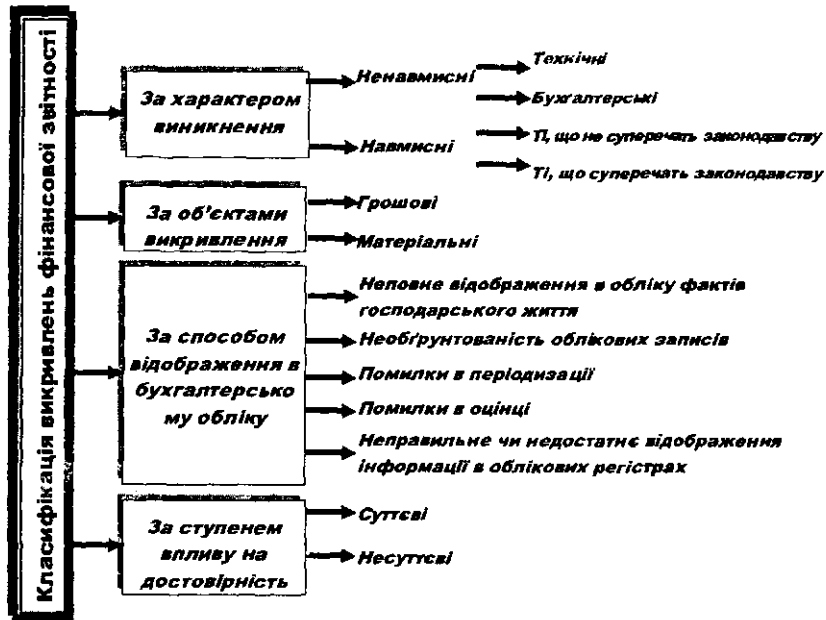


Рис. 8.3. Класифікація викривлень звітності

Наведені на рисунку порушення і невідповідності досить часто зустрічаються при поданні звітності підприємствами, а тому з метою їх ідентифікації та вибору методів виявлення експерту-бухгалтеру необхідно знати сутність кожного з них (див. табл. 8.4).

Таблиця 8.4. Види та сутність викривлення звітності

Вид викривлення	Зміст викривлення
1	2
За характером виникнення	
<i>Ненавмисні</i>	Помилки, здійснені внаслідок некомпетентності, халатності та неуважності, а також викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку і чинного законодавства. Ймовірність виникнення помилок збільшується в умовах зміни інструктивно-методологічних матеріалів, що стосуються бухгалтерського обліку та оподаткування. Ненавмисні помилки поділяються на технічні й бухгалтерські
<i>Технічні помилки</i>	Виникають, наприклад, при складанні розрахунку податкових та інших обов'язкових платежів: > у процесі розрахунку сум податків (застосування неправильної ставки); > при перенесенні даних бухгалтерського обліку в податкові декларації (розрахунки); > при неправильному заповненні рядків звітності за умови повного та правильного відображення здійснених підприємством операцій в реєстрах бухгалтерського обліку. До цього ж типу належать відхилення, допущені через неуважність, неправильне перенесення сальдо (залишків) за рахунками тощо
<i>Бухгалтерські помилки</i>	Виникають в результаті неправильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій
<i>Навмисні помилки</i>	Є засобом ділової політики підприємств, в тому числі акціонерних товариств. Складовою частиною загальної ділової політики акціонерних товариств слід вважати балансову політику, тобто свідомий вплив на форму та зміст балансів, що оприлюднюються. Відомо, що існують мотиви, обумовлені господарськими причинами й цілями, що спонукають керівників акціонерних товариств проводити облікову політику, спрямовану на викривлення стану майна товариства чи результатів його діяльності. До них належать помилки, що суперечать законодавству й ті, що не суперечать йому
<i>Помилки, які не суперечать законодавству</i>	До них належать дії: > з легального зменшення суми податків; > спрямовані на позбавлення звітності конкретності й визначеності. Так приховуються негативні моменти діяльності або ж ускладнюється їх виявлення. Висновки, сформовані на підставі звітності, суперечать дійсності. Однак небажання показати негативні моменти має негативні наслідки не лише для користувачів звітності. У процесі відображення в обліку виробничих витрат на виробництво окремих видів продукції відбувається знеособлення обліку витрат виробництва окремих видів продукції, відмова від розмежування витрат між різними цехами та іншими місцями їх виникнення, списання витрат не за дійсним їх призначенням тощо

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
<p><i>Викривлення, що суперечать законодавству</i></p>	<p>Податкові правопорушення полягають у навмисному внесенні до облікових реєстрів неправдивої інформації щодо об'єктів та інших елементів оподаткування. До них належать: заниження обсягу реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг; заниження розрахункових показників фонду оплати праці, чисельності працівників; оформлення фіктивних документів про повернення товарів, про оплату послуг консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу; не оприбуткування отриманої виручки тощо</p> <p>Фальсифікація балансу є сукупністю заходів, які викривляють економічну інформацію (заміна одних показників іншими, створення хибного уявлення про фінансове становище підприємства, якісні результати його діяльності тощо). Як правило, фальсифікація звітності супроводжується певними діями та ознаками ділової активності, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ надзвичайно високі відсоткові ставки річних; ➤ інвестиції, що не представляють звичайного ділового інтересу; ➤ тиск на інвесторів з тим, щоб вони, як можна раніше, вклали свій капітал; ➤ використання шляхів для ухилення від сплати податків або їх зменшення; ➤ надання фінансових документів, які не пройшли перевірку; ➤ пошук інвесторів для виплати вже наявних боргів; ➤ неможливість для інвесторів вийти із справи або повернути свої вклади
За об'єктами викривлення	
<p><i>Грошові</i></p>	<p>Грошовий тип зловживань переважає в період загальної стабільності, стійкості розрахунково-грошових відносин і рівня цін</p>
<p><i>Матеріальні викривлення</i></p>	<p>Вони пов'язані з присвоєнням матеріальних цінностей. До зловживань матеріального типу звертаються переважно під час матеріального дефіциту, нестійкої купівельної спроможності населення, інфляції, різкого коливання цін і регіонального розриву між ними</p>
За способом відображення	
<p><i>Неповнота обліку фактів господарської діяльності</i></p>	<p>Часто є наслідком слабого знання правил обліку й призводить до заниження звітних даних. Наприклад, відображення товарів, які придбані за договором купівлі-продажу не в момент придбання, а в момент їх реалізації, невідображення дебіторської заборгованості зі сплати штрафів, присуджених судом тощо</p>
<p><i>Необґрунтованість облікових записів</i></p>	<p>Полягає у невідображенні в обліку факту господарської діяльності без достатніх на те підстав. Типовою помилкою даного типу є включення до балансу майна, на яке підприємство не має права власності (наприклад, основних засобів, отриманих в оперативну оренду, або товарів, отриманих на комісію, а також векселів та інших цінних паперів, прийнятих під заставу). Такі помилки призводять до завищення показників звітності</p>

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

1	2
<p><i>Помилки періодизації</i></p>	<p>в Вони пов'язані з неправильним віднесенням операцій до звітних періодів. Це трапляється внаслідок закриття рахунків бухгалтерського обліку до звітної дати та відображення операції звітного періоду у наступному звітному періоді; або навпаки, рахунок закривають після звітної дати, а операції, які потрібно було б відобразити в наступному періоді, відображають на рахунках звітного періоду. Дострокове закриття рахунків призводить до заниження звітних даних, а записання – до їх завищення</p>
<p><i>Помилки в оцінці</i></p>	<p>Полягають у неправильній оцінці активів чи пасивів, що відображені у звітності. Наприклад, неправильно проведена переоцінка основних засобів; не списана безнадійна заборгованість; неправильно оцінені основні засоби, нематеріальні активи; неправильно нарахований знос; не визначена вартість незавершеного виробництва тощо</p>
<p><i>Неправильне недостатнє відображення інформації облікових реєстрах</i></p>	<p>чи в Причиною таких помилок є неправильне перенесення сальдо рахунків до облікових реєстрів (наприклад, згорання сальдо (залишку) дебіторської та кредиторської заборгованості) або з облікових реєстрів до звітності, а також через відображення коштів філій, відокремлених підрозділів, що мають окремий баланс тощо. До даного типу помилок включають і недостатність інформації у звітності, що виникає через відсутність приміток до показників звітності та розшифровок до них, які передбачені як національними, так і міжнародними стандартами</p>

Кожна наведена помилка або порушення обов'язково проявляється зовні, причому в різних невідповідностях: одна помилка в кількох проявах. Тому експерт-бухгалтер повинен вивчати будь-яку звітність, оцінюючи її як в цілому, так і в розрізі кожного показника. Збір відповідних даних та їх аналіз повинен здійснюватися на основі раціонально побудованої методики дослідження та послідовного застосування доцільних методів і методичних прийомів контролю. При цьому основною вимогою до методики дослідження звітності є можливість виявлення переважної більшості всіх можливих порушень та невідповідностей між показниками звітності, а в результаті – можливість сформулювати чіткий висновок щодо якості складеної звітності.

Крім ознайомлення експерта-бухгалтера з можливими викривленнями звітних даних, він повинен при перевірці враховувати критерії, яким повинна відповідати достовірна звітність:

- **достовірність початкових і порівнюваних** показників звітності;
- **обґрунтованість** (чи існують підстави для включення до звітності вказаних у ній сум);

➤ **точність та дотримання вимог** щодо відображення об'єктів у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності на підставі даних бухгалтерського обліку (чи відповідають суми окремих операцій даним, наведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підсумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, наведеним в Головній книзі);

➤ **правильність використання рахунків** бухгалтерського обліку для обліку майна та зобов'язань підприємства;

➤ **дотримання вимог принципів ведення та організації бухгалтерського обліку** (чи правильно оцінені всі об'єкти обліку; чи відповідають здійснені господарські операції періоду, в якому вони відображені в бухгалтерському обліку й чи віднесені здійснені господарські операції до того періоду, в якому вони були проведені; чи відображено в повному обсязі майно, зобов'язання підприємства та здійснені ним господарські операції у фінансовій звітності; чи всі активи і пасиви належать підприємству тощо);

➤ **взаємоузгодженість** показників звітності підприємства.

Порядок дослідження звітності визначається тим, що перевірка звітності включає, принаймні, два напрями:

➤ перевірку звітності на відповідність її зовнішнього оформлення встановленим вимогам (формальна перевірка);

➤ перевірку звітності щодо якості змісту її показників.

Перевірка звітності, у будь-якому випадку, повинна розпочинатися із дослідження її зовнішніх характеристик. Вивчення змісту показників звітності можливе тільки після перевірки зовнішнього оформлення звітності.

Методи експертного дослідження звітності

Дослідження звітності за кожним із зазначених напрямів відбувається за допомогою комплексу методів, способів і прийомів, які входять до складу методики судово-бухгалтерської експертизи.

Як при дослідженні первинних документів, облікових регістрів, так і у процесі експертного дослідження звітності найчастіше використовуються кілька методів та способів дослідження. Перелік загальнонаукових методів, які найчастіше застосовуються у процесі дослідження звітності експертом-бухгалтером, є такими як і в дослідженні облікових регістрів. Зумовлено це близькою економічною сутністю звітності та облікових регістрів, оскільки

вони є документами, в яких відображена узагальнена та систематизована інформація. Тобто для її вивчення необхідні спостереження, аналіз і синтез, дедукція, абстрагування, порівняння, аналогія, моделювання, узагальнення.

Першим серед способів документального контролю при дослідженні звітності використовується **формальна перевірка**, метою проведення якої є встановлення за допомогою візуальної перевірки та порівняння наявності усіх передбачених нормативними документами форм звітності, а в них – обов'язкових реквізитів, правильності заповнення відповідних рядків і граф звітності.

На початковому етапі звітні форми перевіряються щодо:

➤ правильності заповнення їх адресної частини. Встановлюється наявність повної назви підприємства, виду діяльності відповідно до статуту. Визначення виду діяльності та правильності його зазначення у звітній формі необхідні експерту-бухгалтеру для правильної класифікації доходів і витрат підприємства, звітність якого досліджується, за ознакою виду діяльності;

➤ повноти заповнення реквізитів, показників рядків і граф звітності. Перевіряється, чи у правильних одиницях виміру (тисячах гривень з одним знаком після коми) складено звітність, чи проставлені прочерки в тих рядках звітності, які не містять жодних показників. У результаті встановлюється наявність та правильність заповнення обов'язкових реквізитів форм звітності (підписів відповідальних осіб, печатки підприємства), відсутність або помилковість яких може свідчити про недостовірність наданої для дослідження звітності. За допомогою формальної перевірки визначається наявність необумовлених виправлень даних звітності або ж виправлення показників звітності з порушенням передбачених щодо таких дій вимог, самостійних змін у встановлених формах звітності. На такі порушення експерту-бухгалтеру слід звернути особливу увагу і з'ясувати причини їх виникнення;

➤ правильності заповнення граф “На початок періоду”, “За попередній період” форм звітності. Встановлюється правильність показників зазначених граф за допомогою їх порівняння з даними звітності за відповідні попередні періоди. Найчастіше помилками, які виявляються при здійсненні такого контролю є:

– у графі “На початок періоду” зазначаються показники звітності за попередній звітний квартал, а не на початок відповідного звітного року.

Тобто працівники бухгалтерії, які складають звітність, не враховують, що відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” звітним періодом у нашій країні є календарний рік;

– у графі “За попередній період” наводяться показники звітності за попередній звітний квартал замість відображення показників відповідного звітного кварталу, але минулого року. Тобто при складанні форми № 2 “Звіт про фінансові результати” за II-ий квартал 2004 року у графі № 2 форми “За попередній період” потрібно відобразити доходи й витрати підприємства також за II-ий квартал, але 2003 року;

➤ дотримання встановлених законодавством строків і термінів подання звітності. Дане питання експертом-бухгалтером найчастіше вивчається при розгляді матеріалів господарських спорів. Зумовлено це тим, що відповідно до чинного законодавства неподання або несвоєчасне подання звітності до відповідного органу викликає застосування штрафних санкцій до порушника. За допомогою вивчення експертом відміток органу, уповноваженого приймати відповідну звітність, про дату подання підприємством звітності, формулюється висновок про своєчасність звітування даною юридичною особою до зазначених органів.

Після вивчення форм звітності за допомогою формальної перевірки експерт повинен здійснити **арифметичну** перевірку кожної з наданих йому форм звітності. Арифметичний контроль показників звітності полягає у перевірці правильності обчислення підсумкових показників форм звітності. За допомогою проведення арифметичної перевірки виявляються невідповідності показників у межах однієї форми. Найчастіше такі помилки допускаються при підрахунку проміжних підсумкових показників звітності. Проведення арифметичної перевірки є обов'язковим, незважаючи на її монотонність і рутинність, оскільки таким чином можуть бути визначені ділянки бухгалтерського обліку, що потребують особливої уваги та ретельної перевірки за змістом. Це пояснюється недостовірністю даних бухгалтерського обліку та результатів підрахунку показників звітності. Крім того, необхідність арифметичної перевірки зумовлена тим, що:

➤ відображення неправдивих даних має безпосередній вплив на результати аналітичної обробки звітності. Так, на сучасному етапі аналіз фінансового становища підприємства здійснюється в основному на підставі показників звітності. Для цього обчислюються коефіцієнти, які

відображають співвідношення складових активів, пасивів, доходів і витрат підприємства. При визначенні зазначених коефіцієнтів часто використовуються проміжні підсумкові показники форм фінансової звітності (наприклад, коефіцієнт покриття є відношенням підсумку за розділом “Оборотні активи” до підсумку за розділом “Поточні зобов’язання” ф. № 1 “Баланс”). Помилки при підрахунку наведених у прикладі підсумкових показників здійснюють безпосередній і визначальний вплив на значення коефіцієнта, оскільки на підставі оцінки його значення робиться висновок про результативність діяльності підприємства, його фінансову стійкість. Користувачі інформації, які не мають належної економічної підготовки, для прийняття рішення щодо розпорядження своїм майном будуть керуватися таким висновком. Тобто така помилка матиме визначальний вплив на фінансове становище користувача, що приймає рішення на підставі недостовірних даних;

➤ помилки в підрахунках проміжних підсумкових і загальних підсумкових показників призводять до неправильних показників консолідованої або зведеної звітності. Консолідовану звітність складають великі компанії або об’єднання підприємств, у власності або управлінні яких концентруються значні суми капіталу. Звітність таких юридичних осіб оприлюднюється з метою залучення додаткових ресурсів, тому будь-які помилки та невідповідності можуть мати нищівний ефект для цілої корпорації. Зведену фінансову звітність складають органи статистики. Зазвичай, процедура зведення полягає у простому перенесенні показників звітності з форм окремих підприємств до загальної. У результаті невідповідностей чи помилок у підрахунку показників окремих форм одержуються неправильні зведені показники результатів діяльності різних галузей економічної діяльності та держави в цілому.

Експерт-бухгалтер застосовує арифметичну перевірку також при дослідженні дотримання підприємствами вимог щодо складання деяких видів звітності (фінансової, до фондів соціального страхування) наростаючим підсумком з початку року.

Крім того, характерною ознакою арифметичної перевірки є її використання не лише на початковому етапі – при попередньому ознайомленні зі звітністю, необхідною для проведення експертного дослідження, – даний прийом документального контролю, як і

загальнонаукові методи дослідження, застосовується протягом всього періоду проведення дослідження експертом-бухгалтером. Контроль правильності арифметичних дій є невід'ємною частиною інших спеціальних методів і способів господарського контролю, які використовуються в процесі перевірки звітності за змістом її показників, яка є наступним етапом^{*} при дослідженні звітності експертом-бухгалтером. Це найбільш трудомісткий та відповідальний процес, оскільки він полягає в опрацюванні значного обсягу інформації, вимагає ґрунтовних знань з бухгалтерського обліку, методики господарського контролю, економічного аналізу та вміння їх застосовувати в процесі дослідження матеріалів справи.

Дослідження звітності щодо якості її показників є перевіркою достовірності звітності, яка здійснюється після її формальної та арифметичної перевірки. Причому в деяких випадках напрями перевірки звітності визначаються саме результатами формальної та арифметичної перевірок, оскільки виявлені ними розбіжності або відхилення можуть потребувати уточнення показників з використанням інших, крім звітності, джерел інформації. Досліджуючи звітність з точки зору якості її змісту слід переконатися у відповідності звітності таким якісним характеристикам, як доречність, значимість, достовірність та порівнянність її показників. Ці вимоги передбачені П(С)БО України для фінансової звітності. Однак будь-яка звітність також повинна відповідати їм. Ці вимоги можуть бути забезпечені лише за умови дотримання законодавчих вимог до складання звітності та за відповідності її показників даним бухгалтерського обліку.

Вивчення експертом-бухгалтером звітності на її відповідність вимогам нормативних актів є частиною **нормативно-правової перевірки**. Її невід'ємною частиною є перевірка дотримання підприємством принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених для складання та подання фінансової звітності. Вище наводилися найбільш поширені помилки (порушення) в застосуванні принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (табл. 8.4), одними з них називалися помилки у виборі періодів відображення в обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат, оцінці складових майна підприємства, повноті відображення господарських операцій в

* У практичній діяльності визначити межі кожного з названих етапів експертного дослідження звітності практично неможливо, оскільки формальна та арифметична перевірка переплітаються з іншими методичними прийомми контролю. Однак саме з їх проведення потрібно розпочинати вивчення звітності з метою надання висновку щодо її достовірності.

бухгалтерському обліку. Ці помилки є суттєвими як для фінансової, так і податкової звітності. Наприклад, неправильне відображення в обліку валових доходів призводить до неправильного визначення суми податку на прибуток. Як наслідок з'являється помилкова сума зобов'язань перед бюджетом, що призводить до покарання винуватців у вигляді штрафних санкцій. Отже, вивчення дотримання цих принципів при веденні бухгалтерського обліку підприємства є невід'ємною частиною дослідження експерта-бухгалтера. У зв'язку з цим, експерт-бухгалтер повинен вміти розрізняти подібні помилки, знати причини та наслідки їх здійснення, а також шляхи виявлення (табл. 8.5).

Таблиця 8.5 *Форми та методи порушення принципів ведення та організації бухгалтерського обліку, передбачених законодавством*

№ з/п	Принцип	Об'єкт перевірки	Суть порушення
1	2	3	4
1	<i>Автономності</i>	Наявність підстав для відображення в обліку майна юридичної особи, переданого їй засновниками чи власником при заснуванні. Перевірка належності зобов'язань юридичній особі, а не її засновникам	Порушення даного принципу здійснюється через використання майна підприємств їх власниками або засновниками в особистих цілях, у тому числі для погашення зобов'язань власника як фізичної особи
2	<i>Періодичності</i>	Дотримання меж звітного періоду при відображенні в бухгалтерському обліку підприємства господарських операцій	Порушення цього принципу полягає у невизначенні витрат, активів, зобов'язань, доходів у тому звітному періоді, до якого вони фактично відносяться. Крім того, ці порушення можуть виникати внаслідок порушення графіку документообігу, неправильного трактування понять "витрати майбутніх періодів", "доходи майбутніх періодів", "перемішана" тощо. Експерту необхідно врахувати, що якщо така помилка відбулася в межах звітного періоду, то вона не призведе до змінювання річної фінансової звітності. Якщо ж доходи або витрати неправильно віднесені за два різні звітні періоди, то відновлення правильної періодизації може забезпечуватися лише додатковими коригувальними записами

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4
3	<i>Обачності, послідовності та історичної (фактичної) собівартості</i>	Правильність оцінки активів і пасивів протягом року відповідно до прийнятої облікової політики та правильність формування первісної вартості об'єкта, що зраховується на баланс	Помилки в оцінці об'єктів обліку частіше за все є наслідком неповного чи неправильного застосування вимог відповідних П(С)БО й інших нормативних актів з бухгалтерського обліку чи невідповідності фактично використовуваних методів, закріплених в обліковій політиці підприємства. Перевірка передбачає встановлення дотримання підприємством протягом звітного року методів оцінки, обраних ним на початку звітного періоду. При цьому увага звертається на правильність оцінки матеріальних запасів із застосуванням методів оцінки за обліковими, договірними цінами, за фактичною, середньозваженою собівартістю, методами ФФО, ЛФО та інших, вивчається правильність переоцінки запасів у випадку їх дооцінки або уцінки
4	<i>Повноти</i>	Повнота відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів	Без дотримання цього принципу (тобто без забезпечення повноти відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку) неможлива чіткість даних звітності. Помилками даного типу є відображення майна, зобов'язань, доходів і витрат підприємства у бухгалтерському обліку не в повному обсязі. Внаслідок цього відбувається або прикрашання фінансового становища підприємства, або ж його штучне погіршення
5	<i>Безперервності</i>	Відповідність оцінки майна та зобов'язань підприємства на звітну дату відповідно до припущення, що підприємство буде працювати далі	Перевіряючи безперервність функціонування підприємства, експерт повинен впевнитися, що підприємство буде функціонувати в найближчому майбутньому. Експерт при цьому перевіряє дотримання постійності обраної облікової політики щодо рівня впливу активів і пасивів на безперервність функціонування підприємства. Тобто, встановлюється чи не відображені господарські засоби та джерела їх утворення за ринковою вартістю у звітності підприємства, яке працюватиме далі. Подібне порушення також використовується з метою покращення чи погіршення результатів діяльності юридичної особи, його фінансового становища

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

1	2	3	4
6	<i>Нарахування та відповідності доходів і витрат</i>	Відображення у звітному періоді доходів і пов'язаних з ними витрат	Трапляються випадки невідображення підприємством собівартості реалізованої продукції у кварталі, в якому визначається дохід від реалізації. Такі дії дозволяють значно покращити фінансові результати діяльності підприємства. Часто порушення даного принципу пов'язане із порушенням принципу періодичності, оскільки, наприклад, невключення до фінансових результатів певного звітного періоду витрат покращує показники звітності даного звітного періоду, а їх віднесення до іншого кварталу сприяє значному погіршенню ситуації
7	<i>Превалювання змісту над формою</i>	Відображення надходження господарських засобів або виникнення зобов'язань в результаті руху цінностей чи виконання робіт	Відбувається зарахування на баланс цінностей, а також виникнення зобов'язань лише на підставі укладеного договору. Таким чином, здійснюється завищення вартості майна підприємства, що в цілому покращує його фінансове становище
8	<i>Єдиного грошового вимірника</i>	Відображення у балансі вартості майна та зобов'язань підприємства в національній валюті	Допускається відображення у звітності залишку грошових коштів на валютному рахунку або ж заборгованості у грошовій одиниці здійснення операції – в іноземній валюті. Це має негативний вплив на ліквідність підприємства, особливо у випадку вишого курсу іноземної валюти порівняно з курсом української гривні

Встановлення відповідності складеної звітності принципам бухгалтерського обліку можливе завдяки порівнянню показників звітності з даними засновницьких і розпорядчих документів підприємства, синтетичного та аналітичного обліку, а в окремих випадках – первинних і зведених документів відповідної юридичної особи.

Дослідження експертом-бухгалтером звітності підприємства, діяльність якого стала об'єктом розслідування правоохоронних органів, слід розпочинати з перевірки відповідності даних статей форм звітності на початок звітного періоду даним цих форм на кінець попереднього звітного періоду. Таким чином встановлюється дотримання принципу послідовності. При встановленні невідповідності залишків за певною формою звітності на початок року порівняно зі звітними даними за попередній рік, експерт

повинен з'ясувати причину таких розбіжностей і обов'язково відмітити це у своєму висновку. Якщо зміни залишків відбулися внаслідок виправлення помилок минулих періодів, то експерту-бухгалтеру необхідно здійснити ретельну перевірку характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін. Для цього необхідно використати первинні документи – документи бухгалтерського оформлення, які складаються бухгалтером при внесенні відповідних змін або здійсненні виправлень до даних бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що у випадках виявлення та виправлення помилок у бухгалтерському обліку повинна складатися довідка бухгалтера, яка підтверджує правомірність внесення виправлень. До цієї довідки повинні бути додані оригінали або належним чином завірені копії документів, на підставі яких здійснені виправлення, – така організація документування забезпечить отримання оперативного пояснення щодо причин виправлення. Тому при виявленні змін показників балансу на початок року порівняно з показниками звіту за попередній рік експертом перевіряється наявність у приписках до звітності роз'яснень щодо причин таких розбіжностей.

Наступною за описаною є безпосередня перевірка відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку та іншим документам підприємства.

Експертне дослідження продовжується встановленням тотожності відображеної у звітності величини статутного капіталу даним засновницьких документів. У процесі вивчення експертом засновницьких документів необхідно також визначити чи відповідають відображені у звітності види господарських засобів і джерел їх утворення передбаченому в установчих документах виду (чи видам) діяльності підприємства. Крім того, обов'язково приділяється увага повноті розрахунків засновників за їх внесками до статутного капіталу товариства на кінець звітного періоду, що перевіряється. Для цього за допомогою Головної книги, а також облікових реєстрів, які призначені для відображення в обліку суми та змін у розмірі власного капіталу підприємства, слід встановити зміни й залишок непоплаченого капіталу підприємства на кінець звітного періоду. Особливій увазі підлягають відображені в обліку операції зі зменшення суми непоплаченого капіталу, тому важливо також перевірити доречність і правильність кореспонденцій рахунків, які відображають такі зміни непоплаченого

капіталу. Після цього встановлюється ідентичність даних бухгалтерського обліку і показників звітності, що досліджується.

У процесі вивчення достовірності розміру сум власного капіталу, що відображений у фінансовій звітності, встановлюється чи передбачено статутними документами існування можливості створення підприємством інших, крім статутного, видів власного капіталу в розмірі, відображеному у звітності. Визначення правильності та доцільності відображення у фінансовій звітності власного капіталу підприємства є частиною підтвердження якості показників звітності на підставі даних бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення ефективності експертного дослідження звітності за змістом слід встановити правильність і достовірність відображення у звітності кожної із сум активів чи зобов'язань підприємства. Базою для здійснення такої перевірки є розпорядча, нормативна, первинна, технологічна та бухгалтерська документація підприємства.

Експерт, встановлюючи достовірність звітності, порівнює дані бухгалтерського обліку та безпосередньо показники звітності, використовуючи такий спосіб документального контролю як **взаємна перевірка**. Вона полягає у порівнянні показників звітності підприємства з даними первинних документів і зведених облікових документів (журналів за кредитом субрахунків бухгалтерського обліку й відомостей до них, Головною книгою) про здійснені господарські операції підприємства. Вище згадувалося, що показники звітності можна вважати достовірними лише у випадку підтвердження їх матеріалами інвентаризації*.

**Використання
матеріалів
інвентаризації
експертом-бухгалтером**

Таким чином, за відсутності матеріалів інвентаризації або ж відсутності первинних документів, які можуть підтвердити показники звітності, не можна бути впевненим у їх реальності, тобто у достовірності звітності, а тому й у правильності та об'єктивності свого висновку. Адже експерт повинен впевнитися в реальному існуванні, наявності конкретних видів, найменувань матеріальних запасів, які відображені в балансі загальною сумою. Так, наприклад, у складі запасів можуть бути відображені ще не одержані запаси від постачальників, яким було здійснено передоплату.

* Дійсно, в періоді, за який складена звітність, надана експерту-бухгалтеру, можуть бути тисячі первинних документів і тоді експертиза перетвориться на звичайну ревізію.

Отже, експерт-бухгалтер повинен подати клопотання до органу або особи, які призначили судово-бухгалтерську експертизу про необхідність проведення інвентаризації (у тому числі, проведення зустрічної перевірки – для підтвердження відображених у звітності сум дебіторської та кредиторської заборгованості) та надання йому підсумкових документів. Це дозволить експерту-бухгалтеру впевнитися у достовірності оцінки майна, відображеного у звітності, реальності сум зобов'язань, отриманих доходів, понесених витрат.

За допомогою дослідження результатів інвентаризації матеріальних цінностей (необоротних активів, товарно-виробничих запасів) експерт-бухгалтер може визначити види та вартість основних засобів, запасів, якими володіє підприємство, та встановити правильність їх відображення у ф. № 1 "Баланс" і ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".



Експертом-бухгалтером у результаті дослідження даних інвентаризаційних описів станом на 31.12.2003 р. встановлено, що на складі підприємства-виробника молочної продукції зберігаються:

- > сировина для виготовлення продукції: молоко, сіль, цукор, крохмаль, харчові добавки;*
- > будівельні матеріали;*
- > запасні частини;*
- > малоцінні швидкозношувані предмети: дрібні інструменти для ремонту, канцелярські товари, спецукавиці;*
- > товари;*
- > готова продукція: кефір різних видів жирності, сирки дієтичні та з наповнювачами, йогурти та ін.*

Отже, у ф. № 1 "Баланс", складеній станом на 31.12.2003 р., повинна бути відображена вартість: запасів (сировини, будівельних матеріалів, запасних частин, малоцінних швидкозношуваних предметів); готової продукції; товарів, яка повинна повністю відповідати даним, отриманим у результаті інвентаризації. Наявність вказаної тотожності й буде досліджувати експерт-бухгалтер.

Поряд з дослідженням відповідності звітних показників даним бухгалтерського обліку здійснюється перевірка належності підприємству активів, відображених у балансі та інших формах звітності (податковій, статистичній). Для цього експертом встановлюється наявність майнових прав юридичної особи на господарські засоби, відображені у звітності. У деяких випадках до складу вартості запасів у балансі включається вартість матеріалів, які знаходяться на відповідальному зберіганні, чи до необоротних активів додають вартість основних засобів, які отримані даним підприємством в оперативну оренду.

Крім того, необхідним є вивчення експертом-бухгалтером обґрунтованості відображених у звітності сум дебіторської та кредиторської заборгованості, тобто, наявності документального підтвердження цих сум.



У свій час при розгляді порядку відображення боргів у бухгалтерському обліку Л. Пачолі висів два важливі принципи:

"Не можна нікого вважати боржником без його відома, навіть якщо це здавалося б доцільним";

"Не можна нікого вважати кредитором за відомих умов без його згоди".

Питання правильності відображення заборгованості вивчається експертом-бухгалтером також за допомогою результатів інвентаризації заборгованості. При цьому експерту необхідно врахувати, що інвентаризація дебіторської і кредиторської заборгованості проводиться шляхом складання і підписання підприємствами-контрагентами актів звірки заборгованості.



Взагалі ж бухгалтер повинен врахувати, що проведення інвентаризації різних складових активу та пасиву має свої особливості (табл. 8.6). Тобто експерт повинен знати документи, які відображають результати інвентаризації за кожним із об'єктів обліку. Це стає необхідним для нього при підготовці клопотання про надання додаткових документів для дослідження.

Таблиця 8.6. Способи проведення інвентаризації майна підприємства та джерел його утворення

Складові активу та пасиву	Спосіб проведення інвентаризації
1	2
АКТИВ	
Довгострокові активи	
Нематеріальні активи	Порівняння даних бухгалтерських книг з відповідними документами, які засвідчують їх реальну вартість, а також перевірка реальності їх вартості, зазначеної в документах
Необоротні матеріальні активи та незавершене будівництво	Їх огляд для визначення кількості, безпосередньої перевірки стану та наступне порівняння з даними облікових реєстрів
Довгострокова дебіторська заборгованість	Одержання від підприємств-контрагентів підтвердження суми таких боргів на дату проведення інвентаризації – у формі підписання актів звірки заборгованості
Довгосрокові інвестиції у матеріальній формі	Визначення їх кількості шляхом безпосереднього огляду, оцінка виявлених активів і наступне порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Для інвентаризації земельних ділянок використовуються документи, що містять дані про її вартість і встановлення достовірності цих документів
Довгосрокові фінансові інвестиції	Визначення їх кількості шляхом безпосереднього огляду, оцінка цих виявлених засобів і наступне порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Для інвентаризації частки в капіталі інших підприємств надсилається запит до цих юридичних осіб з метою одержання документів з інформацією про реальну вартість таких інвестицій. Одержані дані порівнюються з даними бухгалтерського обліку

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
Оборотні активи	
<i>Виробничі запаси</i>	Визначення їх кількості за допомогою перерахунку в натурі при безпосередньому огляді та наступне порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку
<i>Поточна дебіторська заборгованість покуців та інших підприємств-позичальників, підзвітних осіб</i>	Одержання від підприємств-контрагентів підтвердження суми таких боргів на дату проведення інвентаризації – у формі підписання актів звірки заборгованості
<i>Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом</i>	Порівняння даних облікових реєстрів з відповідними первинними документами та перевірка правильності визначення суми боргу на дату інвентаризації
<i>Поточні фінансові інвестиції</i>	Визначення їх кількості шляхом безпосереднього огляду, оцінка виявлених активів і наступне порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація цінних паперів, придбаних через фінансові біржі та банки, проводиться шляхом отримання від цих установ документів, які містять інформацію про реальну вартість атких інвестицій
<i>Грошові кошти</i>	Отримання від банківських установ підтвердження суми залишків цих активів на дату проведення інвентаризації
ПАСИВ	
Власний капітал	
<i>Статутний, резервний, додатковий та інші види капіталу, нерозподілений прибуток</i>	Порівняння даних облікових реєстрів з документами, які містять інформацію про їх розмір і перевірка реальної вартості цих джерел утворення майна
Довгострокові зобов'язання та забезпечення зобов'язань	
<i>Резерви для забезпечення зобов'язань</i>	Порівняння даних облікових реєстрів з документами, які містять інформацію про їх розмір і перевірка реальної вартості цих джерел утворення майна
<i>Довгострокові кредити та позики</i>	Одержання від підприємств-контрагентів підтвердження суми таких боргів на дату проведення інвентаризації – у формі підписання актів звірки заборгованості
<i>Інші довгострокові зобов'язання (за випущеними фінансовими зобов'язаннями)</i>	Порівняння даних облікових реєстрів з документами, які містять інформацію про їх розмір і перевірка реальної вартості. Якщо цінні папери розповсюджені серед юридичних осіб – підписання актів звірки
<i>Короткострокові зобов'язання</i>	Одержання від підприємств-контрагентів підтвердження суми таких боргів на дату проведення інвентаризації – у формі підписання актів звірки заборгованості.

При отриманні матеріалів інвентаризації, перед дослідженням змісту їх показників, експерт-бухгалтер обов'язково проводить формальну та арифметичну перевірку цих документів. Насамперед встановлюється охайність їх заповнення, наявність усіх необхідних реквізитів. Тобто, при дослідженні інвентаризаційних описів товарно-виробничих запасів і необоротних активів перевіряється наявність:

- дати складання інвентаризаційного опису;

➤ розписки матеріально відповідальної особи про оформлення усіх операцій з вибуття і надходження цінностей;

➤ наявність та правильність проміжних (що повинна вказуватися на кожній сторінці опису) та загальних (у цілому за всіма найменування цінностей, які інвентаризувалися) підсумкових показників вартості запасів;

➤ зазначення посад, прізвищ, імен і по батькові, а також підписів голови та членів інвентаризаційної комісії.

У процесі ознайомлення експерта з актами звірки заборгованості також оцінюється їх охайність, наявність дати складання, найменувань підприємств-контрагентів. Їх експерт-бухгалтер дуже уважно вивчає, оскільки від цього залежить точність результатів його дослідження, особливо при значній кількості партнерів у юридичної особи, документи якої вивчаються експертом. Крім того, експертом перевіряється наявність підписів посадових осіб і печаток обох підприємств – лише за їх наявності акт звірки може вважатися дійсним, а отже, таким, що містить достовірні дані про борг.

Якщо питання, винесені на судово-бухгалтерську експертизу, пов'язані з оцінкою правильності визначення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку, експерт повинен досліджувати інвентаризаційні описи, а також протоколи засідання інвентаризаційної комісії, на якому розглядалися результати інвентаризації, накази керівника, що містять рішення щодо результатів інвентаризації. Крім того, дослідженню підлягають розрахунки бухгалтерії, облікової реєстри, в яких знаходиться відображення бухгалтерська інтерпретація результатів інвентаризації.

Суми заборгованості дебіторів і кредиторів підприємства, зазначені в актах звірок, повинні відповідати показникам звітності. Для забезпечення ефективності перевірки такої відповідності експерт повинен правильно організувати своє дослідження. Якщо кількість дебіторів (кредиторів) невелика, то особливих проблем не виникне. Однак, коли експерту для дослідження надано велику кількість актів звірок, йому необхідно забезпечити систематизацію даних та їх узагальнення для проведення оперативного порівняння цих даних із даними звітності, показники заборгованості в якій наводяться за видами й визначаються шляхом синтезу первинних даних про заборгованість. З цією метою експерту на підставі актів звірки доцільно складати зведені реєстри заборгованості за її видами (наприклад, заборгованість покупців, заборгованість за податками і платежами, інші поточна заборгованість), які б відповідали показникам звітності. Приблизну форму* такого реєстру наведено на зразку 8.7.

* Вона може бути уточнена (доповнена або скорочена) залежно від напрямів дослідження експерта-бухгалтера за конкретною справою.

Реєстр

заборгованості покупців і замовників, що обліковується на рахунок
(субрахунок) 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
станом на "31" грудня 2003 р.

№ з/п	Найменування покупця (замовника)	Сума заборгованості, грн.	Дата й підстава (назва й номер документу) виникнення заборгованості	Рековізити контрагента			
				Код за СДРПОУ	Назва та МФО банку	Номер поточного рахунку	Індивідуальний податковий номер
1	2	3	4	5	6	7	8
1							
...							
	Разом						

У результаті підрахунку даних за реєстрами експерт-бухгалтер одержить суму заборгованості за кожним рахунком (субрахунком) бухгалтерського обліку, на якому обліковується заборгованість, і за відповідними рядками балансу чи іншої форми звітності. Для порівняння одержаних показників з даними бухгалтерського обліку та звітності й встановлення відповідності між ними експерту-бухгалтеру доцільно скласти таблицю наступної форми (зразок 8.8).

Порівняння показників звітності з даними бухгалтерського обліку та первинних документів

№ з/п	Показники, які зставляються (код і назва рахунку бухгалтерського обліку)	Значення показника на кінець звітного періоду (сума, грн.)			Відхилення +/-
		Відображене у ф. № —	Відповідно до Головної книги	За даними інвентаризації	

За допомогою даних такої таблиці експерт-бухгалтер має можливість ідентифікувати невідповідності та відхилення показників звітності від даних бухгалтерського обліку, зосереджуючись на з'ясуванні причин їх виникнення, що забезпечить ефективність проведення експертного дослідження. Для визначення причин виявлених відхилень перевіряються дані первинних документів, матеріали інвентаризації, що забезпечує достовірність результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Реєстри та наведені таблиці необхідно надати в додатках до висновку експерта-бухгалтера і за необхідності обґрунтування будь-якої суми,

наведеної в тексті основної частини висновку, експерт зможе використати дані реєстрів і порівнюваних таблиць для детальних пояснень.

Важливим в експертному дослідженні є встановлення того, чи не допущено у звітності “згортання” дебіторської та кредиторської заборгованості.

Крім того, перед експертом-бухгалтером може також стояти завдання оцінити “якість” заборгованості, тобто вивчити:

➤ чи не підлягає віднесенню до безнадійної дебіторська заборгованість, що відображається в обліку підприємства як нормальна;

➤ чи не пропущено відповідальними особами підприємства термін її стягнення через господарський суд;

➤ чи не обліковується підприємством як реальна безнадійна заборгованість чи заборгованість, строк позовної давності якої минув.

Для відповіді на ці питання експерт-бухгалтер повинен встановити дати виникнення заборгованостей. У випадку виявлення сумнівних і (або) безнадійних боргів експерт-бухгалтер може також встановити причини утворення такої заборгованості, дату її виникнення та відповідальних за це посадових осіб, проте, лише якщо цього вимагатимуть питання слідчого чи суду. Це стосується і дослідження експертом-бухгалтером простроченої заборгованості.

У цілому ж, особливістю вивчення відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку є перевірка відображення в бухгалтерському обліку не лише того об’єкту обліку, за яким виявлено відхилення, а й об’єктів бухгалтерського обліку, які так чи інакше з ним кореспондують.

За підсумками проведеного порівняння показників звітності з даними бухгалтерського обліку експерту доцільно складати альтернативні форми звітності, для чого можуть використовуватися спеціальні комп’ютерні програми. Складання альтернативної звітності забезпечує правильність відображення залишків і оборотів за рахунками Головної книги у відповідних рядках звітності, дозволяє впевнитися у тотожності контрольних величин форм фінансової звітності. Крім того, саме таким чином встановлюється дотримання вимог національних П(С)БО та інших нормативних документів щодо змісту рядків фінансової звітності.

Окрім таблиць за наведеною формою (зразок 8.8), альтернативних форм звітності, виявити деякі види помилок, які допускаються при формуванні показників звітності, можна лише шляхом складання оборотної відомості в

розрізі субрахунків. Її доцільно використовувати для вивчення правильності відображення у звітності підприємства дебіторської та кредиторської заборгованостей. Таким чином можна виявити необґрунтоване “згортання” розгорнутого сальдо за рахунками з обліку розрахунків із дебіторами та кредиторами підприємства. Згортаючи сальдо за вказаними рахунками, бухгалтер відображає занижену вартість майна юридичної особи. При перевірці правильності показників дебіторської та кредиторської заборгованостей особлива увага приділяється реальності сум статей звітності за розрахунками з фінансовими, податковими органами, установами банків тощо.

Ще одним об’єктом дослідження експерта-бухгалтера при встановленні достовірності показників звітності є точність та об’єктивність бухгалтерського обліку результатів переоцінки майна; правильності класифікації активів і пасивів, їх розподілу на категорії, види, підвиди (наприклад, перевірка правильності віднесення запасів до малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

Надаючи висновок про достовірність звітності й реальність відображених у ній показників, експерт повинен впевнитися у правильності ведення обліку й точному, повному та своєчасному відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій підприємства. Для цього при порівнянні показників звітності з даними облікових реєстрів підприємства експерт повинен звертати увагу:

- на правильність використання рахунків бухгалтерського обліку;
- на правильність складання кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій в обліку підприємства.

Для цього експерту необхідно буде використовувати також реєстри синтетичного обліку, методику дослідження яких для відповіді на вказані питання розглянуто у попередньому питанні теми.

Окремою ділянкою дослідження експерта є встановлення правильності складання кореспонденції рахунків із визначення результатів діяльності за звітний період, оскільки ці кореспонденції рахунків визначають той фінансовий результат, який буде відображений у звітності підприємства. Разом із тим, експертом вивчається правильність визначення на підприємстві відстрочених податкових активів і зобов’язань. Особливо необхідним такий контроль є в сучасних умовах – із суттєвими розбіжностями у веденні бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Перевірка достовірності відображення інформації у звітності на підставі даних бухгалтерського обліку є особливо важливою. Іноді помилки у звітних даних виникають навіть тоді, коли в бухгалтерському обліку записи здійснюються правильно, й сальдо за рахунками було визначено правильно, однак, при складанні звітності бухгалтер випадково помилився рядком (таку помилку можна виявити за допомогою уважної вичитки та логічного аналізу показників звітності) чи неправильно класифікував той чи інший об'єкт обліку (наприклад, “згорнув” сальдо за рахунками з обліку дебіторської та кредиторської заборгованості або ж відобразив інші довгострокові фінансові інвестиції у складі поточних).

Крім бухгалтерських документів, для підтвердження звітності експерту варто використовувати внутрішню звітність, складену для керівництва підприємства. Вона є досить деталізованою і дозволяє реально оцінити витрати господарюючого суб'єкта. Дана звітність складається на запит відповідних користувачів і у відповідному форматі, що одночасно робить її зручною для проведення контролю.

**Дослідження
відповідності
показників звітності**

Наступним етапом дослідження експерта-бухгалтера, після порівняння показників звітності та даних бухгалтерського обліку, є перевірка ув'язки показників різних форм фінансової звітності, складеної за певний звітний період. Це пов'язано з тим, що фінансова звітність побудована таким чином, що показники однієї із форм обов'язково повинні відповідати показникам іншої форми. В процесі такої перевірки експерту-бухгалтеру слід перевірити тотожність так званих “контрольних точок” або “точок дотику” різних форм фінансової звітності. Наприклад, залишок грошових коштів підприємства (у національній та іноземній валюті та у готівковій і безготівковій формах), який відображається у ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, повинен дорівнювати тому ж показнику у ф. № 1 “Баланс”.

Як правило, для цієї перевірки використовуються робочі таблиці, в яких фіксуються результати проведеного дослідження взаємоув'язки показників різних форм звітності (див. зразок 8.9). При розробці таких таблиць слід врахувати специфіку ведення бухгалтерського обліку в деяких галузях промисловості та сферах діяльності, а також особливості господарських операцій ряду підприємств.

Відповідність показників різних форм звітності

№ з/п	Показники, які зіставляються	Показники, з якими проводиться зіставлення	Відмітка про виконання	Примітки
1	Форма № 3, ряд. 010, гр. 3	Форма № 2, ряд. 170, гр. 3	+	

Останню графу таблиці заповнює експерт, який перевіряє взаємоув'язку показників форм звітності. Якщо співвідношення між показниками, які зіставляються, виконується, у графі 4 "Відмітка про виконання" ставиться відмітка "+" або інша, яка вказує на виконання співвідношення. У протилежному випадку ставиться відмітка "-", яка вказує на те, що співвідношення між показниками не виконано. В останньому випадку експерт робить висновок про невідповідність показників фінансової звітності даним бухгалтерського обліку.

Обмежитися використанням методичних вказівок з "ув'язки" форм фінансової звітності, які щорічно затверджуються Міністерством фінансів України експерт-бухгалтер не має права. Адже доступ до цих таблиць необмежений, а тому ними можуть користуватися і бухгалтери. У зв'язку з цим існує висока ймовірність складання бухгалтером підприємства звітності "за таблицею": ззовні та камерально все правильно, але змісту в одержаних показниках немає або ж вони залишаються неузгодженими між собою.

з досвіду експерта



У суді розглядалася справа, порушена за позовом власника ВАТ "Збруч" щодо притягнення до відповідальності громадянами С.К. Солощук, який займаючи посаду головного бухгалтера не забезпечував належного ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності протягом усього кварталу. Суд призначив судово-бухгалтерську експертизу, на вирішення якої поставив питання: "Чи є достовірними показники фінансової звітності ВАТ "Збруч", складеної за III-й квартал 2003 р.?" У результаті порівняння показників наданих форм фінансової звітності з даними бухгалтерського обліку та первинних документів встановив, що звітність підготовлена відповідно до вказівок з ув'язки показників різних форм (за допомогою перевірки логічних зв'язків виявлено повну невідповідність показників у межах форм, а також невідповідність даним первинних документів і облікових регістрів, наприклад, залишок грошових коштів на кінець звітного періоду, відображений у балансі, Головні книзі та виписках банку відрізнявся). Разом з тим, при співставленні даних форм фінансової звітності за допомогою таблиць ув'язки відхилень не було встановлено.

* Саме підготовці звітності, адже, як зазначає проф. Я.В. Соколов, на даному етапі ведення бухгалтерського обліку надзвичайно рідко зустрічається "складання" звітності бухгалтерами, частіше – це процес "підготовки" звітності "... як боршу...".

І такі випадки непоодинокі, що зумовлює необхідність дослідження достовірності, якості та узгодженості показників звітності з використанням загальнонаукових методів (логічного мислення, порівняння) із їх поєднанням з арифметичною, взаємною перевіркою.

Експерт-бухгалтер, надавши відповідь на поставлені перед ним питання та належним чином їх обґрунтувавши, повинен узагальнити результати свого дослідження у висновку. Порядок і основні вимоги щодо змісту та форми цього документу висвітлені в останній темі.

Питання для самоконтролю

1. Для чого призначені облікові регістри? У яких випадках вони можуть використовуватися у процесі дослідження експерта-бухгалтера?
2. Які помилки найчастіше виникають при веденні бухгалтерського обліку та як їх можна виявити?
3. Що повинен знати експерт-бухгалтер для повного та об'єктивного дослідження облікових регістрів?
4. Які існують причини виникнення помилок в бухгалтерському обліку?
5. Якою може бути вартість засобів, якщо одна з господарських операцій не відображена в обліку?
6. У чому полягає сутність звітності? Для чого вона призначена?
7. Які існують групи користувачів звітності? Які суб'єкти належать до кожної з них?
8. Які види викривлень звітності розрізняють? Які причини їх виникнення?
9. Які загальнонаукові методи та способи документального контролю використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні облікових регістрів і звітності?
10. Які особливості експертного дослідження звітності можна виділити?

Тести

1. *Достовірність даних облікових регістрів забезпечується:*
- а) правильною інтерпретацією змісту здійсненої господарської операції; правильним використанням облікових регістрів; правильним заповненням первинних документів;
 - б) правильним використанням рахунків бухгалтерського обліку для

відображення змін стану відповідних об'єктів обліку; правильною інтерпретацією змісту здійсненої господарської операції; правильним використанням облікових регістрів;

в) використанням достовірних первинних документів; використанням стандартних форм облікових регістрів.

2. Якщо не знайшла відображення в обліку операція з надходження цінностей від постачальника без попередньої оплати, то вартість майна підприємства є:

- а) завищеною;
- б) заниженою;
- в) незмінною.

3. Облікові реєстри підписуються:

- а) директором, головним бухгалтером, бухгалтером-контролером;
- б) директором, головним бухгалтером, касиром;
- в) бухгалтером, відповідальним за його ведення і головним бухгалтером.

4. Перевіркою "на куточок" називається:

- а) складання перевіркової відомості;
- б) складання шахово-оборотної відомості;
- в) складання відомості аналітичного обліку.

5. Інформація про здатність підприємства сплачувати дивіденди, приймати рішення щодо придбання, утримання або продажу інвестицій, участі в капіталі підприємства, захист прав акціонерів, оцінка якості управління цікавить:

- а) працівників підприємства;
- б) клієнтів;
- в) інвесторів (акціонерів).

6. За строками складання звітність поділяється на:

- а) зовнішню та внутрішню;
- б) поточну та річну;
- в) індивідуальну та консолідовану.

7. Викривлення за об'єктами поділяються на:

- а) суттєві й несуттєві;
- б) технічні й бухгалтерські;
- в) грошові й матеріальні.

8. Достовірна звітність повинна відповідати наступним критеріям:

- а) достовірності, обґрунтованості, взаємоузгодженості;
- б) автономності, безперервності, взаємоузгодженості;
- в) обґрунтованості, достовірності, безперервності.

9. Помилки, здійснені внаслідок некомпетентності, халатності та неуважності, а також викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку та чинного законодавства називаються:

- а) навмисними;
- б) технічними;
- в) бухгалтерськими.

10. Дослідження звітності щодо правильності одиниць виміру, заповнення рядків звітності, які не містять жодних показників тощо, називається:

- а) формальною перевіркою;
- б) нормативною перевіркою;
- в) логічною перевіркою.

Практичні завдання

Завдання 8.1

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

Термін 1	Визначення 2
__(1) Дедуція	А. Метод дослідження облікових реєстрів, що допомагає зробити висновки про фактичні обставини тієї чи іншої ситуації, коли експертне дослідження стосується встановлення обставин, що є неможливим без створення зразка для поєднання фактичних обставин і визначення напрямку їх дослідження
__(2) Облікові реєстри	Б. Перелік рахунків, який відображає всебічне систематизоване групування необхідних даних про господарську діяльність підприємства та визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дозволяє отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб
__(3) Фінансова звітність	В. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

<i>1</i>	<i>2</i>
___(4) Моделювання	Г. В експертному дослідженні застосовують для деталізації показників облікового реєстру за необхідними для вивчення розрізами та рівнями, а також для встановлення достовірності облікових записів за допомогою використання зв'язку: обліковий реєстр – бухгалтерська проводка – первинний документ
___(5) План рахунків	Д. Носії даних певної форми, побудованих відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал та зобов'язання економічного суб'єкта. Вони призначені для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Завдання 8.2

Необхідно:

➤ *пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.*

Дані для виконання:

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
___(1) Користувачі фінансової звітності	А. Шлях, який проходить документ від моменту його складання через всі стадії облікової обробки та передачі в архів
___(2) Бухгалтерський документ	Б. Метод дослідження облікових реєстрів, який використовується для виявлення схожих і відмінних рис між даними облікового реєстру й даними первинних документів, які стали основою для формування реєстру
___(3) Документообіг	В. Належним чином складений і оформлений діловий папір, який письмово підтверджує право здійснення або реально здійснену господарську операцію, містить її ознаки і показники, що підлягають відображенню в обліку
___(4) Звітність	Г. Фізичні та юридичні особи, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття рішень
___(5) Бухгалтерський баланс	Д. Облікові правила та процедури, закріплені в документах, що стосуються виміру, оцінки й надання облікової інформації
___(6) Звіт про фінансові результати	Е. Система узагальнюючих взаємопов'язаних показників, які відображають стан і використання господарських засобів суб'єкта підприємницької діяльності, їх призначення, джерела формування, фінансові результати, напрями використання прибутку тощо
___(7) Стандарти обліку	Є. Надає інформацію про доходи, зароблені (отримані) підприємством, і понесені (нараховані) ним витрати в ході усіх видів діяльності
___(8) Порівняння	Ж. Спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату у формі звітної таблиці, складеної бухгалтером для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських та інвестиційних рішень

Завдання 8.3

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
__ (1) Звітність	А. Такий ступінь точності її даних, який дозволяє користувачам робити правильні висновки про фінансове становище підприємства, результати його господарської діяльності, а також приймати рішення щодо розміщення власних ресурсів
__ (2) Достовірність бухгалтерської звітності	Б. Переважає в період загальної стабільності, стійкості розрахунково-грошових відносин і рівня цін
__ (3) Бухгалтерські помилки	В. Система узагальнюючих взаємопов'язаних показників, які відображають стан і використання господарських засобів суб'єкта підприємницької діяльності, їх призначення, джерела формування, фінансові результати, напрями використання прибутку тощо
__ (4) Грошові помилки	Г. Виникають в результаті неправильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій
__ (5) Неповнота обліку фактів господарської діяльності	Д. Пов'язані з неправильним віднесенням операцій до звітних періодів
__ (6) Помилки в оцінці	Е. Помилки, здійснені внаслідок некомпетентності, халатності та неуважності, а також викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку і чинного законодавства
__ (7) Помилки в періодизації	Є. Є наслідком слабкого знання правил обліку й призводить до зниження звітних даних
__ (8) Ненавмисні помилки	Ж. Полягають у неправильній оцінці активів чи пасивів, що відображені у звітності

Завдання 8.4

Необхідно:

➤ визначити порядок експертного дослідження для надання відповіді на поставлене слідчим запитання;

➤ оцінити достатність наданих експерту матеріалів справи для відповіді на питання слідчого.

Дані для виконання:

У процесі розслідування кримінальної справи №2209ЕЗ, порушеної проти керівника та головного бухгалтера ВАТ "Асистент" в ухиленні від сплати податку на додану вартість до бюджету в особливо великих розмірах, за клопотанням обвинувачених призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером Г.О. Гальченком поставлено питання: чи

були операції з руху товарів, здійснені між ВАТ “Асистент” та ЗАТ “Крамар” відповідно до договору №2104-КПТ від 22.04.2004р. операціями з прийняття на відповідальне зберігання?

Для відповіді на питання слідчий надав експерту матеріали справи №2209ЕЗ, серед яких містилися:

➤ договір про надання послуг №2104-КПТ від 22.04. 2004р., укладений між ВАТ “Асистент” і ЗАТ “Крамар”;

➤ рахунки-фактури, виставлені ЗАТ “Крамар” за отримані ним послуги з відповідального зберігання товарів за квітень-травень 2004р.;

➤ акт приймання товарів на відповідальне зберігання № 23 від 25.04.2004р.;

➤ облікові реєстри ВАТ “Асистент”: журнал 3 і відомість 3.5 до нього за квітень, травень і червень; журнал 6 за квітень і травень;

➤ облікові реєстри ЗАТ “Крамар”: журнал 3 і відомість 3.5 до нього; журнал 1 і відомості 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 до нього за квітень, травень і червень.

Завдання 8.5

Необхідно:

➤ *визначити, чи може експерт-експерт дати відповідь на поставлене питання за допомогою лише наданих документів. Якщо Ваша відповідь негативна, то визначити, яких документів не вистачає;*

➤ *вказати, якими повинні бути дії експерта за недостатності документів.*

Дані для виконання:

У Головицькому районному відділі прокуратури слідчим А.В. Артем’євим проводиться розслідування кримінальної справи №2482-ЕЗ. Справа порушена проти громадянки Л.О. Лисенко, яка обвинувачується в розкраданні готівки протягом 2003 р. з каси філіалу №1 ВАТ “Залізниця авто”. Припускається, що обіймаючи посаду бухгалтера з обліку касових операцій, Л.О. Лисенко вносила зміни до первинних документів і облікових реєстрів, виписок банку з метою викрадення коштів.

Для з’ясування окремих обставин даної справи А.В. Артем’єв призначив судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерта-бухгалтера І.В. Івлева поставлено питання: Чи правильно в бухгалтерському обліку філіалу №1 ВАТ “ЗалізницяАвто” відображено операції з передачі готівки з каси філіалу до каси ВАТ “ЗалізницяАвто” в III-му кварталі 2003 р.?

На вивчення експерту-бухгалтеру надано:

- касові документи II-III-й квартали 2003 р., прибуткові, видаткові касові ордери та касові книги за цей період;
- облікові реєстри – журнал 2, журнали 3 і 6 за II-IV-ий квартали 2003 р. з відомостями до них;
- оборотно-сальдові відомості за II-IV-ий квартали 2003 р. філіалу № 1 ВАТ “ЗалізницяАвто”.

Завдання 8.6

Необхідно:

➤ *дати відповідь на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.*

Дані для виконання:

Працівниками відділу по боротьбі з економічною злочинністю Шевченківського МРВВС порушено кримінальну справу за фактом недостачі матеріальних цінностей на центральному складі фабрики одягу “Швайко-М” (матеріально відповідальна особа – комірник Т.О. Товкаченко).

У процесі розслідування з’ясовано, що під час проведення річної інвентаризації у 2003 р. на центральному складі фабрики також виявлено лишки деяких видів матеріальних цінностей. Згідно з рішенням інвентаризаційної комісії недостача одних найменувань перекрита лишками інших цінностей.

За матеріалами порушеної кримінальної справи слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером С.А. Сіничиною для вирішення поставлено наступні питання:

1. Чи мала місце недостача матеріалів на центральному складі фабрики “Швайко-М” станом 01.11.2003 р.?
2. Чи мали місце лишки матеріалів на центральному складі фабрики “Швайко-М” станом 01.11.2003 р.?
3. Чи правильно проведено зарахування пересортиць?
4. Який розмір недостачі (лишку) та нанесеного підприємству збитку (якщо встановлено факт недостачі)?

Експерту-бухгалтеру для проведення дослідження надано кримінальну справу, в якій містилися документи складені за результатами проведеної інвентаризації на центральному складі. Узагальнення експертного дослідження даних вказаних документів наведено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Відомість результатів інвентаризації

Номенклатурний номер	Найменування матеріалу	Ціна, грн.	Фактична наявність		За даними обліку		Лишки		Нестачі	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
01103	Тканина "Міленіум", м	120,0	10	1200,0	12	1440,0	—	—	2	240,0
02001	Шовк, м	30,0	15	450,0	16	480,0	—	—	1	30,0
03032	Тканина підкладкова, м	3,0	100	300,0	20	60,0	80	240,0	—	—
05003	Ватін, м	1,5	45	30,0	10	15,0	20	30,0	—	—
06001	Вовна італійська, м	60,0	5	300,0	7	420,0	—	—	2	120,0
08001	Крепдишин "Барс", м	60,0	20	1200,0	18	1080,0	2	120,0	—	—

Завдання 8.7

Необхідно:

➤ назвати способи та прийоми встановлення експертом фактичних обставин справи;

➤ відповісти на поставлені експерту-бухгалтеру питання, узагальнюючи дані, отримані в процесі дослідження в таблиці наступної форми:

Таблиця 8.2. Відомість руху товарів

№ з/п	Найменування товарів	Надійшло			Витрачено			Відхилення (+/-)		
		дата	кількість	сума, грн.	дата	кількість	сума, грн.	кількість	ціна, грн.	сума, грн.

Дані для виконання:

За фактом реалізації овочів і фруктів у магазині "Квітка" та присвоєння грошових коштів від проведених операцій, працівниками Корольовського РВВС м. Житомира проводиться попереднє розслідування.

У результаті проведених інвентаризацій за призначенням слідчого станом на 10 серпня і 30 серпня ц. р. залишків овочів, фруктів, готівки в магазині та палатці не виявилося. Грошові кошти за відомістю чи видатковим касовим ордером на потреби палатки за цей період не видавалися.

Слідчий, К.В. Комаров проаналізувавши зібрані у процесі дослідження матеріали попереднього слідства, для підтвердження чи спростування факту

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

зловживань, у яких підозрювалася К.О. Костюченко – завідуюча складом магазину, призначив судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером Б.А. Батоговою слідчим поставлено наступні питання:

1. Чи приймалися К.О. Костюченко овочі та фрукти від постачальників магазину без їх документального оформлення?

2. Чи реалізувалися невідфактуровані овочі та фрукти К.О. Костюченко через палатку магазину “Квітка”? Якщо так, то коли і в якій кількості?

3. Чи у повному обсязі оприбутковувалася виручка палатки від реалізації овочів до каси магазину “Квітка”?

Експерту-бухгалтеру для відповіді на поставлені питання надано кримінальну справу, в якій містилися наступні документи з даними про рух овочів, які надійшли від СТОВ “Рільництво” (табл. 8.3).

Таблиця 8.3. Показники документів про рух овочів і фруктів на складі 10 магазину “Квітка”

Найменування товарів	Кількість, кг	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	2	3	4
Прибуткові накладні на оприбуткування овочів від СТОВ “Рільництво”			
№ 1 від 10 серпня			
Яблука свіжі (сорт 1)	1200	0,20	240,00
Яблука свіжі (сорт 2)	800	0,16	128,00
Всього	2000	-	368,00
№ 3 від 13 серпня			
Помідори свіжі	1250	0,12	150,00
Капуста свіжа	1800	0,12	216,00
Всього	3050	-	366,00
№ 75 від 25 серпня			
Груші сортові	1400	0,40	560,00
№ 78 від 29 серпня			
Кавуни	2420	0,16	387,20
Дині	1150	0,20	230,00
Всього	3570	-	617,20
Всього надійшло	10020	-	1911,20
Документи на оприбуткування продуктів зі складу магазину в палатку від завідуючої складом магазину К.О. Костюченко			
№ 70 від 11.08.			
Яблука свіжі (сорт 1)	1300	0,20	260,00
Яблука свіжі (сорт 2)	200	0,16	32,00
Всього	1500	-	292,00

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4
№ 78 від 13.08.			
Пomidори свіжі	2050	0,12	246,00
Капуста свіжа	2500	0,12	300,00
<i>Всього</i>	<i>4550</i>	-	<i>546,00</i>
№ 99 від 18.08.			
Цибуля ріпчаста	1450	0,30	435,00
Морква свіжа	980	0,20	196,00
<i>Всього</i>	<i>2430</i>	-	<i>631,00</i>
№ 125 від 25.08.			
Груші сортові	1150	0,40	460,00
<i>Всього</i>	<i>1150</i>	-	<i>460,00</i>
№ 149 від 29.08.			
Кавуни	2820	0,16	451,20
Дині	1050	0,20	210,00
<i>Всього</i>	<i>3870</i>	-	<i>661,20</i>
<i>Всього відпущено для продажу</i>	<i>13500</i>	-	<i>2590,20</i>

➤ витяги з касової книги магазину “Квітка”. Відповідно до даних цих документів виручка від реалізації товарів магазину складала, грн. (табл. 8.4):

Таблиця 8.4. Дані про виручку, отриману від реалізації магазину “Квітка”

Дата	Виручка від реалізації товарів, здана в банк, грн.	
	всього по магазину	у тому числі по палатці
11.08	2100,00	272,00
13.08	2300,00	366,00
18.08	2200,00	—
25.08	2800,00	460,00
29.08	4100,00	597,20
<i>Всього</i>	<i>13500,00</i>	<i>1815,20</i>

Завдання 8.8

Необхідно:

➤ дати відповідь на поставлене перед експертом-бухгалтером питання.

Дані для виконання:

У районному суді м. Дніпропетровська розглядається господарський спір за позовом обласної дирекції акціонерного комерційного банку (ОД АКБ) “Світ” до ТзОВ “Український рушник”. ОД АКБ “Світ” вимагає від ТзОВ “Український рушник” погасити заборгованість з наданого банком кредиту, за нарахованими відсотками за користування кредитом, а також сплатити пеню за несвоєчасне виконання зобов’язань. У зв’язку з незгодою товариства із зазначеними вимогами ОД АКБ “Світ”, подано до суду клопотання щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Перед експертом-бухгалтером Т.К. Тихоноком поставлено питання: чи правильно в бухгалтерському обліку ТзОВ “Український рушник” за 2003 р. відображено заборгованість перед ОД АКБ “Світ” за отриманим кредитом і відсотками?

Для дослідження експерту-бухгалтеру надано:

➤ кредитний договір № 291/200-03 від 30.12.2002 р., укладений між ОД АКБ “Світ” і ТзОВ “Український рушник”, про надання кредиту строком на один рік в сумі 8040 грн. під 30 % річних за складною схемою нарахування відсотків. Умовами договору передбачено зарахування кредиту на поточний рахунок ТзОВ “Український рушник” в кінці першого місяця кожного кварталу однаковими сумами протягом року, погашення заборгованості ТзОВ “Український рушник” за основною сумою кредиту та відсотками – в кінці кожного кварталу. В договорі обумовлено, що за прострочення встановлених договором термінів погашення заборгованості за кредитом і відсотками позичальник сплачує кредиторю пеню в розмірі 5 % за кожен день прострочення.

➤ розрахунки бухгалтера ТзОВ “Український рушник” суми зобов’язань за одержаним кредитом і відсотками за його користування за 2003 р. (показники документів наведено в табл. 8.5).

Таблиця 8.5. Показники розрахунків суми зобов’язань за одержаним кредитом ТзОВ “Український рушник”

№ з/п	Об’єкт обліку	№ розрахунку	Дата розрахунку	Сума, грн.
1	Сума позики	21/П	28.01.2003	2010,00
2	Відсотки	36/П	28.03.2003	50,80
3	Сума позики	48/П	27.04.2003	2010,00
4	Відсотки	59/П	27.06.2003	56,95
5	Сума позики	80/П	30.07.2003	2010,00
6	Відсотки	98/П	30.09.2003	61,20
7	Сума позики	111/П	29.10.2003	2010,00
8	Відсотки	125/П	29.12.2003	70,40
Разом		-	-	8279,35

➤ облікові реєстри – журнал 3 і відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунку 68) ТзОВ “Український рушник” за 2003 рік.

ТОВ "Український рушник"
підприємство

ЖУРНАЛ 3 (зведений за розрахунками з ОД АКБ "Світ")

за 2003 р.

I. 3 кредиту рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунки	Кредит рахунків						Усього										
		16	34	36	37	38	51		62	63	68							
1	15	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	31	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8040,00
4	33	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	239,35
5	95	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8279,35
6	Усього	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8279,35
7	Відитки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	8279,35

**Відомість 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до розуьку 68)
(зведена за розрахунками з ОД АКБ "Світ")**

За рік 2003 р.

Номер запису	Номер документа	Найменування кредитора (позички) особа, назва організації	Сальдо на початок місяця 01.01.03			Дата виникнення заборгованості	Детет	Кредит	Дата	№	№	Усього за дебетом	Дата	№ 31	№ 95	Усього за кредитом	Сальдо на кінець місяця	
			Детет	Кредит	Детет												Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	2/П	ОД АКБ "Світ"	-	1	-	-	-	-	28.01.03	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00
2	36П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	2010.00	2060.80	-	-	-	28.03.03	-	2010.00	50.80	50.80	50.80	2060.80	2060.80	2060.80	2060.80
3	48П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	2060.80	4070.80	-	-	-	27.04.03	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	4070.80	4070.80	4070.80	4070.80
4	59П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	4070.80	4127.75	-	-	-	27.06.03	-	2010.00	56.95	56.95	56.95	4127.75	4127.75	4127.75	4127.75
5	80П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	4127.75	6137.75	-	-	-	30.07.03	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	6137.75	6137.75	6137.75	6137.75
6	98П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	6137.75	6168.95	-	-	-	30.09.03	-	2010.00	61.20	61.20	61.20	6168.95	6168.95	6168.95	6168.95
7	111П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	6168.95	8208.95	-	-	-	29.10.03	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	2010.00	8208.95	8208.95	8208.95	8208.95
8	125/П	ОД АКБ "Світ"	28.01.03	8208.95	8279.35	-	-	-	29.12.03	70.40	70.40	70.40	70.40	70.40	8279.35	8279.35	8279.35	8279.35

Завдання 8.9

Необхідно:

➤ оцінити достатність документів, наданих для дослідження експерту-бухгалтеру, для відповіді на поставлені перед ним питання;

➤ дати відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.

Дані для виконання:

У Шевченківському районному суді м. Києва розглядалася цивільна справа за позовом МП “Обрій” до громадянина С.О. Соколенка (що раніше працював завідуючим складом МП “Обрій”) щодо стягнення із С.О. Соколенка привласнених коштів МП “Обрій”, отримуваних ним під звіт. Розглянувши обставини справи та надані МП “Обрій” документи, суддею Г.А. Галкою призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед бухгалтером-експертом П.О. Павленко для вирішення поставлено наступні питання:

1. Чи допускалося С.О. Соколенком, завідуючим складом, ісцільове використання підзвітних коштів, які він отримував у липні 2003 р.?

2. Чи допускалася видача коштів підзвіт С.О. Соколенку без здачі ним звіту за попередньо отримані суми авансів?

У матеріалах судової справи, наданій експерту-бухгалтеру для дослідження, містилися:

➤ витяги із відомості до журналу 3 обліку розрахунків з підзвітними особами (за розрахунками з підзвітною особою – завідуючим складом С.О. Соколенком);

➤ прибуткові та видаткові касові ордери;

➤ посвідчення на відрядження;

➤ авансові звіти С.О. Соколенко;

➤ накладні та прибуткові ордери складу.

За свідченнями головного бухгалтера та наданими на розгляд суду матеріалами підприємства у результаті проведеної інвентаризації встановлено, що канцелярських товарів на кінець звітної періоду на складі не залишалось, за звітний період вимоги на відпуск зі складу канцелярських товарів не оформлялися.

Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37) за липень 2002 р. за розрахунками із заведуючим складом С.О. Соколенком

Номер звіту	Номер документу	Навданієм дебіторів рахунки (відвіжта особа, на яку організації (підприємство))		Сильді на повнотк ішідєр		В обєтн рахунку 37 з кредиту рахунку		З кредиту рахунку 37 в обєтн розрахунків				Сильді на повнотк ішідєр	
		Дата випилен-ня забор-говості (жорєд)	Кредит	Дата	№ 30	№ 30	№ 30	Дата	№ 221	№ 301	№ 64		№ 203
	2			11.07	Жорєд	05.07	700.00	11.07	700.00	28.07	28.07	34.00	Жорєд
				18.07		11.07	104.60	11.07	104.60	11.07	11.07	70.00	Жорєд
						18.07	91.11	11.11	91.11	17.07	17.07	101.60	Жорєд
										25.07	25.07	15.19	Жорєд
												3.00	Жорєд
												694.70	Жорєд
												36.63	Жорєд
												694.70	Жорєд
												101.60	Жорєд
												20.86	Жорєд
												75.92	Жорєд
												929.71	Жорєд
													Жорєд

Виконавець: Блюх (підпис)

"31" липень 2002 р.

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 215

Номер доку-мента	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондентів рахунок		Номер суффіксованого документа
				найменування	код	раунок, субраунок	код аналітичного обліку	
215	28.07		Склад	Постачальник	код	раунок, субраунок	код аналітичного обліку	172
				найменування	код	раунок, субраунок	код аналітичного обліку	37200
				датований	д/в. Соколенко			
Матеріальні цінності								
				Одиниця виміру	Кількість			
				найменування	код	прийнято фактично	код аналітичного обліку	код аналітичного обліку
				розмір, марка	код	прийнято фактично	код аналітичного обліку	код аналітичного обліку
				Класифікаційного обліку	ит	4	5.80	2.1-20
				Набір металевий (стелер з складом № 10)	ит	1	5.13	5.13

Зав. Соколенко С.О.

Прийняв Соколенко С.О.

Порядковий номер звіту за складським картотекою: 691

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 198

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постановляючий		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа	
				найменування	код	рахунок субрахунок	код аналітичного обліку		
198	25.07		головний	п.о. Соколенко	372	372	37260	аз № 125	
Матеріальні цінності									
Найменування, сорт, розмір, марка	Моделювання, сортувальний номер	Одиниця виміру	код	найменування за документом	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.	Номер пас-порта	Порядковий номер запису в складському картотекою
Зоніт канцелярський									

Прийняв Соколенко С.О.

Здав Соколенко С.О.

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 1871

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постановляючий		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа	
				найменування	код	рахунок субрахунок	код аналітичного обліку		
187	11.07		головний	п.о. Соколенко	372	372	37260	аз № 123	
Матеріальні цінності									
Найменування, сорт, розмір, марка	Моделювання, сортувальний номер	Одиниця виміру	код	найменування за документом	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.	Номер пас-порта	Порядковий номер запису в складському картотекою
Скотч вузький									
Скотч широкий									

Прийняв Соколенко С.О.

Здав Соколенко С.О.

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

Організація МП "Обрій"
 Відділ адміністрація Посада звітуючий складом
 Цех Професія
 Прізвище, ім'я, по батькові Сергій Олександрович Соколенко
 Авансовий звіт № 123
 від 11 липня 2002 р.
 Призначення авансу виродження

Тилова ф. № 28

Проводка № 2
 від 11 липня 2002 р.

Решта попереднього авансу	Сума	Звіт перевірено
Перевітраг а		Розділ _____ ст. _____
Одержано (від кого):		До затвердження:
1 <u>касир М.П. Мотрикан</u>	<u>700.00</u>	<u>Сімсот грн. 00 коп.</u>
2 _____		Бухгалтер _____
3 _____		<u>11 липня 2002 р.</u>
Разом одержано	<u>700.00</u>	Звіт затверджено в сумі
Витрачено	<u>700.00</u>	<u>Сімсот грн 00 коп.</u>
Решта	-	
Перевітрага	-	
Додаток <u>15</u> документів		Підпис <u>Підпис</u> <u>11 липня 2002 р.</u>

Дебет		
Рахунок	Карт.	Сума, грн.
92		700 00
221 кт		30
Кредит		
372 со		700 00

Бухгалтер Підпис
 Перелік документів
 Дивись на звороті

зворотний бік

Дата	Пор. № докум.	Кому, за що, за яким документом сплачено	Сума, грн.	Дебет Рахунок карт.
05.07.02	1.	Оплата за проїзд автобусом м. Житомир – м. Чернігів	40 13	92
07.07.02	2.	Оплата за проїзд автобусом м. Чернігів – м. Львів	56 13	92
09.07.02	3.	Оплата за проїзд автобусом м. Львів – м. Київ	46 47	92
10.07.02	4.	Оплата за проїзд автобусом м. Київ – м. Житомир	14 68	92
10.07.02	5.	Оплата за проїзд у міському транспорті (8 квитків)	2 90	92
07.07.02	6.	Запрошення на виставку	104 80	92
09.07.02	7.	Оплата за семінар (м. Київ)	196 45	92
09.07.10.07	8.	Оплата за проживання в готелі	203 14	92
10.07.02	9.	Оплата за канцтовари	5 30	221 кт
		<u>Всього</u>	<u>700 00</u>	х х

Підпис підзвітної особи Підпис

Організація МП "Обрій"
 Відділ адміністрація Посада звітуючий складом
 Цех Професія
 Прізвище, ім'я, по батькові Сергій Олександрович Соколенко
 Авансовий звіт № 125
 від 25 липня 2002 р.
 Призначення авансу на господарські потреби

Проводка № 10
 від 25 липня 2002 р.

Решта попереднього	Сума	Звіт перевірено
Перевітрага авансу		Розділ _____ ст. _____
Одержано (від кого):		До затвердження:
1. <u>касир М.П. Мотрикан</u>	<u>91,11</u>	<u>94,11</u> грн.
2. _____		Бухгалтер _____
Разом одержано	<u>94,11</u>	<u>25 липня 2002 р.</u>
Витрачено	<u>94,11</u>	звіт затвердж. в сумі
Решта		<u>Дев'яносто чотири грн</u>
Перевітрага		<u>11 коп.</u>
Додаток <u>2</u> документ		Підпис <u>Підпис</u> <u>25 липня 2002 р.</u>

Дебет		
рахунок	Карт.	Сума, грн.
221 кт		3 00
203		75 92
Кредит		
372		94 11

Бухгалтер Підпис
 Перелік документів
 Дивись на звороті

зворотний бік

Дата	Пор. № докум.	Кому, за що, за яким документом сплачено	Сума, грн.	Дебет Рахунок карт.
18.07.02	1	Придбано канцтовари	3 00	221 кт
18.07.02	2	Сплачено за паливо А-92, А-96 (наказана безкоштовно, товарний чек)	91 11	203
		<u>Всього</u>	<u>94 11</u>	х х

Підпис підзвітної особи Підпис

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

МП "Обрій"

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ

08065113

Типова форма № КО-2

ЗАТВЕРДЖЕНА

наказом Міністату України

від 15 лютого 1996 р. № 51

Код за УКУД

ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № 245

Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Шифр аналітичного обліку	Сума	Шифр цільового призначення
245	05 липня 2002 р.	372 сс		700,00	40

Видати Завідуючому складу С.О. Соколенку

(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава Наказ директора МП "Обрій" № 20-04/87 від 03 липня 2002 р. про відрядження завідуючого складом С.О. Соколенка

Сімсот - грн. 00 коп.

(прописом)

Керівник

Соловейко

Головний бухгалтер

Підпис

Одержав:

Сімсот - грн. 00 коп.

(прописом)

Підпис Іваненко

"05" липня 2002 р.

За паспортом серії ВМ № 495603, виданого Корольовським МРВВС УМВС України в Житомирській обл., 25 червня 1998 р.

(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир

Підпис

МП "Обрій"

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ

08065113

Типова форма № КО-2

ЗАТВЕРДЖЕНА

наказом Міністату України

від 15 лютого 1996 р. № 51

Код за УКУД

ВИДАТКОВИЙ КАСОВИЙ ОРДЕР № 258

Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Шифр аналітичного обліку	Сума	Шифр цільового призначення
258	11 липня 2002 р.	372 сс		104,60	40

Видати Завідуючому складу С.О. Соколенку

(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава на господарські потреби відповідно до розпорядження директора

Сто чотири грн. 60 коп.

(прописом)

Керівник

Соловейко

Головний бухгалтер

Підпис

Одержав:

Сто чотири грн. 60 коп.

(прописом)

Підпис Іваненко

"11" липня 2002 р.

За паспортом серії ВМ № 495603, виданого Корольовським МРВВС УМВС України в Житомирській обл., 25 червня 1998 р.

(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир

Підпис

Завдання 8.10

Необхідно:

➤ дати відповідь на поставлене перед експертом-бухгалтером питання.

Дані для виконання:

При розгляді в суді справи, порушеної за позовом громадянина Ф.О. Федотенка (позивача) проти ВАТ "Форум" (відповідача) за клопотанням відповідача призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером Б.Н. Бовкуном судом поставлено питання: Чи є взаємопов'язаними показники форм фінансової звітності № 1 "Баланс", № 2 "Звіт про фінансові результати", № 3 "Звіт про власний капітал", № 4 "Звіт про рух грошових коштів", складених станом на 31.12.2003 р. ВАТ "Форум"?

Для дослідження експерту надані:

- 1) Ф. № 1 "Баланс" ВАТ "Форум" за 2003 рік;
- 2) Ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" ВАТ "Форум" за 2003 рік;
- 3) Ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів" ВАТ "Форум" за 2003 рік;
- 4) Ф. № 4 "Звіт про власний капітал" ВАТ "Форум" за 2003 рік.

Підприємство ВАТ "Форум"

Територія

Орган державного управління колективна

Форма власності виконком Київської міської Ради

Галузь легка промисловість

Вид економічної діяльності надання послуг

Одиниця виміру: тис. грн.

Адреса м. Київ, вул. М. Науменко, 13

Дата (рік, місяць, число)

за СДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ВФВ

за ЗКГПІ

за КВЕД

Контрольна сума

КОД		
К	О	Д
		01
34789900		
75237647483		
347858374		
34787356		
4576764974		

БАЛАНС

на 31 грудня 2003 р.

Форми № 1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код р/р	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Нематеріальні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	-	171,0
первісна вартість	011	-	171,0
знос	012	-	-
Незавершене будівництво	020	-	-
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	-	1101,00
первісна вартість	031	-	1101,00
знос	032	-	-

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	-	-
інші фінансові інвестиції	045	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	-	-
Відстрочені податкові активи	060	-	-
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	-	1272,00
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100	-	13,4
товари на вирощуванні та відгодівлі	110	-	-
Незавершене виробництво	120	-	0,1
Готова продукція	130	-	-
Товари	140	-	14,9
Векселі одержані	150	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	-	-
Первісна вартість	161	-	-
резерв сумнівних боргів	162	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	-	260,1
за виданими авансами	180	-	-
з нарахованих доходів	190	-	-
із внутрішніх розрахунків	200	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	-	-
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	-	100,0
в іноземній валюті	240	-	-
Інші оборотні активи	250	-	-
Усього за розділом II	260	-	388,4
III. Витрати майбутніх періодів	270	-	-
Баланс	280	-	1660,4

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	-	100,0
Грайовий капітал	310	-	-
Додатковий вкладений капітал	320	-	-
Інший додатковий капітал	330	-	-
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-	(1,2)
Неоплачений капітал	360	(-)	(-)
Вилучений капітал	370	(-)	(-)
Усього за розділом I	380	-	98,8
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	-	-
Інші забезпечення	410	-	-
Цільове фінансування	420	-	-
Усього за розділом II	430	-	-

Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності

1	2	3	4
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	-	-
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	460	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	470	-	-
Усього за розділом III	480	-	-
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Векселі видані	520	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	-	1559,8
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	-	-
з бюджетом	550	-	-
з позабюджетних платежів	560	-	-
зі страхування	570	-	0,3
з оплати праці	580	-	0,7
з учасниками	590	-	-
із внутрішніх розрахунків	600	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	-	0,8
Усього за розділом IV	620	-	1561,6
V. Доходи майбутніх періодів			
Баланс	640	-	1660,4

Керівник
Головний бухгалтер

М.П.

Підприємство ВАТ "Форум"
Територія
Орган державного управління
Галузь дежка промисловість
Вид економічної діяльності надання послуг
Одиниця виміру: тис. грн.

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ 34789900

за КОАТУУ 75237647483

за СПОДУ 347858374

за ЗКГНТ 34787356

за КВЕД 4576764974

Контрольна сума

КОДИ	
	01

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за рік 2003 р.

Форма № 2

Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1200,0	-
Податок на додану вартість	015	(200,0)	-
Акцизний збір	020	-	-

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4
	025	-	-
Інші вирахування з доходу	030	-	-
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1000,0	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(800,0)	-
Валовий:			
прибуток	050	200,0	-
збиток	055	-	-
Інші операційні доходи	060	-	-
Адміністративні витрати	070	(50,0)	-
Витрати на збут	080	-	-
Інші операційні витрати	090	(80,0)	-
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	70,0	-
збиток	105	-	-
Доход від участі в капіталі	110	-	-
Інші фінансові доходи	120	-	-
Інші доходи	130	-	-
Фінансові витрати	140	(81,2)	-
Втрати від участі в капіталі	150	-	-
Інші витрати	160	-	-
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	-	-
збиток	175	1,2	-
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	-	-
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	-	-
збиток	195	1,2	-
Надзвичайні:			
доходи	200	-	-
витрати	205	-	-
Податки з надзвичайного прибутку	210	-	-
Чистий:			
прибуток	220	-	-
збиток	225	1,2	-

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рід.	За звітний період	За попередній період
Матеріальні затрати	230	550,0	-
Витрати на оплату праці	240	200,0	-
Відрахування на соціальні заходи	250	76,0	-
Амортизація	260	85,0	-
Інші операційні витрати	270	-	-
Разом	280	911,0	-

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код р-д.	За звітний період	За попередній період
Середньорічна кількість простих акцій	300	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	340	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

М.П.

КОДИ

Код	Дата (рік, місяць, число)
01	01
34789900	за СДРПОУ
75237647483	за КОАТУУ
347858374	за СПОДУ
34787356	за ВФВ
4576764974	за ЗКГН
	за КВЕД
	Контрольна сума

Підприємство ВАТ "Форум"

Територія

Орган державного управління колективна

Форма власності виконком Київської міської Ради

Галузь легка промисловість

Вид економічної діяльності надання послуг

Одиниця виміру: тис. грн.

Адреса м. Київ, вул. М. Науменко, 13

Дата (рік, місяць, число)

за СДРПОУ

за КОАТУУ

за СПОДУ

за ВФВ

за ЗКГН

за КВЕД

Контрольна сума

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за рік 2003 р.

Форма № 3

Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	-	1,2	-	-
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	-	-	-	-
збільшення (зменшення) забезпечень	030	-	-	-	-
збиток (прибуток) від нерезалізованих курсових різниць	040	-	-	-	-
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	-	-	-	-
Виграги на сплату відсотків	060	-	-	-	-
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	-	1,2	-	-
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080	-	100,0	-	-
витрат майбутніх періодів	090	-	-	-	-

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4	5	6
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100	260,3	1561,0	-	-
доходів майбутніх періодів	110	-	-	-	-
Грошові кошти від операційної діяльності	120	-	1401,9	-	-
Сплачені:					
відсотки	130	-	-	-	-
податки на прибуток	140	-	0,1	-	-
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	-	0,1	-	-
Рух коштів від надзвичайних подій	160	-	-	-	-
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	-	0,1	-	-
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180	-	-	-	-
необоротних активів	190	-	-	-	-
майнових комплексів	200	-	-	-	-
Отримані:					
відсотки	210	-	-	-	-
дивіденди	220	-	-	-	-
інші надходження	230	-	-	-	-
Придбання:					
фінансових інвестицій	240	-	-	-	-
необоротних активів	250	-	1272,0	-	-
майнових комплексів	260	-	-	-	-
інші платежі	270	-	-	-	-
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	-	1272,0	-	-
Рух коштів від надзвичайних подій	290	-	-	-	-
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	-	1272,0	-	-
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310	100,0	-	-	-
Отримані позики	320	-	-	-	-
Інші надходження	330	-	-	-	-
Погашення позик	340	-	-	-	-
Сплачені дивіденди	350	-	-	-	-
Інші платежі	360	-	-	-	-
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	100,0	-	-	-
Рух коштів від надзвичайних подій	380	-	-	-	-
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	100,0	-	-	-
Чистий рух коштів за звітний період	400	-	-	-	-
Залишок коштів на початок року	410	10,0	-	-	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	-	-	-	-
Залишок коштів на кінець року	430	100,0	-	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

М.П.

К О Д И	01
---------	----

Дата з'яв. місяць, число)
 за ЄДРПОУ 447809040
 за КОДАТУ 75237647483
 за ЄПРОДУ 44780374
 за ВФВ 44782356
 за ЗКУНІ 4576764974
 за КІВЕД

Контрольна сума

Підприємство ВАТ "Фарма"
 Територія

Орган державного управління кодективна

Форма власності визначеної Київської міської Ради

Із зупів засвоєності

Вид економічної діяльності фармація м.к.д.з.

Одиниця виміру, тис. грн.

Адреса м. Київ, вул. М. Назарчука, 13

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за рік **2003** р.

Форма № 4

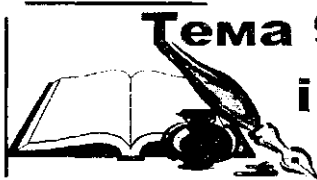
Стаття	Код	Ста- тутний капітал	Пайов. вий ка- пітал	Додатковий власничий капітал	Інший до- датковий капітал	Резерв- ний ка- пітал	Нероз- поділений прибуток	Неопла- чений частий капітал	Кое- та ДКУ [60192]	
									Виступе- ний ка- пітал	Резерв
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Коригування:	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Зміна облікової політики	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	050	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Персоніка активів:	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Доцінка основних засобів	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Улітка основних засобів	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Доцінка незавершеного будівництва	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Улітка незавершеного будівництва	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Доцінка нематеріальних активів	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Улітка нематеріальних активів	110	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	120	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Розділ 3. Методика проведення судсо-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Відрухування до резервного капіталу	160	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	170	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180	100,0	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Погашення заборгованості з капіталу	190	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	200	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Видучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вилучення частки в капіталі	240	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Зменшення номінальної вартості акцій	250	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Безкоштовно отримані активи	270	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	280	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом зміни в капіталі	290	100,0	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Залишок на кінець року	300	100,0	-	0,9	-	-	-	-	-	100,0
				0,9	-	-	-	-	-	100,0

Керівник

Головний бухгалтер



Тема 9. Використання інших матеріалів справи в дослідженні експерта-бухгалтера*

У темі розглядаються наступні питання:

9.1. Значення спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи та особливості методики їх дослідження

9.2. Експертне дослідження спеціальних об'єктів, пов'язаних з діяльністю підприємства

9.3. Дослідження інших матеріалів справи

9.1. Значення спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи та особливості методики їх дослідження

Роль спеціальних об'єктів при проведенні судово-бухгалтерської експертизи

Розглядаючи питання методики дослідження будь-якого з об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, потрібно пам'ятати про сутність діяльності експерта-бухгалтера. Експерт-бухгалтер запрошується слідчим або судом, коли необхідними є його спеціальні знання (з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю) для встановлення фактичних обставин справи, що розслідуються. Відповідно до спеціалізації експерт-бухгалтер здебільшого досліджує документи, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. Це, зокрема, первинні документи, якими оформляються господарські операції,

* При підготовці теми використані результати досліджень викл. Н.А. Остап'юк

синтетичні та аналітичні облікові реєстри, бухгалтерська звітність. Проте в деяких випадках для надання повної та об'єктивної відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання цих документів не досить. У зв'язку з цим експерт повинен досліджувати й інші документи, що містяться в справі. Вони є спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи.

Ці документи не є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, але деякі дані, викладені в них, можуть стати необхідними для дослідження експерта-бухгалтера.

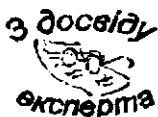
В Інструкції про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз зазначено, що в процесі дослідження можуть використовуватися відомості, які містяться в актах документальних ревізій, висновках експертів інших спеціальностей, показаннях обвинуваченого, свідків, а також в документах, у яких відображено результати проведення інших слідчих або судових дій. Це обумовлюється питаннями, які поставлені слідчим або судом перед експертом-бухгалтером, оскільки вони можуть вимагати оцінки правильності висновків ревізора чи експерта-бухгалтера, що проводив попереднє експертне дослідження за даною справою, або визначення осіб, які були відповідальними за здійснення певних господарських операцій підприємства у визначений період. Експерт-бухгалтер повинен вміти досліджувати документи, необхідні для надання відповідей на такі питання. Крім того, в сучасних умовах прогресивного розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, недосконалості законодавства, що регулює господарську діяльність та бухгалтерський облік, правоохоронним і контролюючим органам все важче ідентифікувати порушення, а тим більше довести наявність складу злочину, встановити винних осіб. Як наслідок, експерту-бухгалтеру також важче провести повне дослідження та сформулювати об'єктивні висновки лише на підставі дослідження первинних документів і облікових реєстрів, які при зовнішній правильності можуть відображати незаконні операції. У зв'язку з цим, дедалі більшу роль у дослідженні експерта-бухгалтера починають відігравати саме спеціальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.

Більшість науковців зазначають, що використання інших матеріалів справи експертом-бухгалтером визначається обставинами справи, за якою призначено експертизу. Причому необхідність їх дослідження

встановлюється на дослідному етапі судово-бухгалтерської експертизи. Проте слід з'ясувати, чи дійсно це так?

Для проведення ґрунтовного та повного дослідження, надання об'єктивних відповідей експерт-бухгалтер повинен, перш за все, знати сутність справи. Короткий опис її обставин наводиться у постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Відповідно до положень процесуального законодавства, експерт-бухгалтер розпочинає свою роботу із ознайомлення саме з цим документом. Таким чином, експерт-бухгалтер з'ясовує обставини справи та вивчає питання, поставлені на його розв'язання, слідчим або судом. Тобто, **робота експерта-бухгалтера розпочинається з дослідження одного зі спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.** Якщо інформації, наведеної у постанові чи ухвалі про призначення судово-бухгалтерської експертизи недостатньо для розуміння сутності справи, експерт-бухгалтер повинен вивчити безпосередньо матеріали справи, а саме: ознайомитися зі змістом протоколів судових засідань, допитів свідків, обвинувачуваних, акти ревізії, податкових перевірок тощо.

У процесі ознайомлення зі справою саме небухгалтерські документи справи виступають об'єктами вивчення експерта-бухгалтера. За підсумками цієї роботи експерт визначається з тим, які нормативні акти йому слід використати, які документи справи необхідно дослідити для відповіді на поставлені питання та яких документів для цього у справі не вистачає. Крім того, в результаті вивчення документів справи експерт-бухгалтер визначає можливі методи свого дослідження. Виходячи з цього, інші матеріали справи – спеціальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи – відіграють роль **інформаційного джерела** при ознайомленні експерта-бухгалтера з обставинами справи, а також **засобу організації роботи та побудови методики експертного дослідження** на підготовчому та організаційно-методичному етапах проведення судово-бухгалтерської експертизи. Роль цих документів розглянемо на наступному прикладі.



Судово-бухгалтерську експертизу призначено судом за цивільною справою, порушеною за заявою громадянки Ф.О. Фещенко щодо поновлення на роботі та стягнення заробітної плати за весь час вимушеного прогулу на ТЗОВ "Elite", де громадянка раніше працювала. Експерту-бухгалтеру направлено ухвалу суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи наступного змісту.

УХВАЛА

19 вересня 2003 р.

м. Камінів

Камінівський районний суд у складі:
головуючого судді Кравченко К.О.
при секретарі Новиченко Н.О.

розглянув у відкритому судовому засіданні справу за позовом Феценко Файни Олександрівни до ТзОВ "Elite" про поновлення на роботі та стягнення заробітної плати за весь час вимушеного прогулу,

ПОСТАНОВИВ

В березні 2003 року позивач звернулася до суду з позовом про поновлення на роботі та стягненні заробітної плати за весь час вимушеного прогулу. Працювала на підприємстві з 05.12.2002 р. по 20.02.2003 р.

В судовому засіданні просить призначити судово-бухгалтерську експертизу для визначення правильності нарахування заробітної плати за час її роботи на підприємстві та заборгованості із виплати заробітної плати на момент звільнення. Окрім того, позивач вважає, що відповідач неправильно визначив розмір середньомісячного заробітку.

Представник підприємства позов не визнав та вважає, що заробітна плата нараховувалася правильно та відповідно до вимог чинного законодавства.

Сторони в судовому засіданні не прийшли до спільної згоди щодо визначення правильності нарахування заробітної плати, розміру заборгованості із заробітної плати, розміру середнього заробітку. У зв'язку з тим, що суд вважає необхідним застосування спеціальних знань для відповіді на ці питання, а також керуючись ст.ст. 57, 58 ЦПК України, суд

УХВАЛИВ

Призначити за справою № 2-4965/03 судово-бухгалтерську експертизу, на розгляд якої винести питання:

1. Який розмір середньомісячної заробітної плати позивача на день звільнення?
2. Чи правильно проведені нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності?

3. Чи правильно нараховано компенсацію за невикористану щорічну відпустку?

4. Яка заборгованість із заробітної плати мала місце на день звільнення позивача?

Проведення експертизи доручити НОСЕНКУ НАЗАРІЮ ОЛЕКСІЙОВИЧУ, попередити експерта про кримінальну відповідальність за ст.ст. 384, 385 Кримінального Кодексу України.

Провадження по справі зупинити на час проведення експертизи.

Суддя

Кравченко К.О.

Ознайомившись зі змістом ухвали та з'ясувавши сутність справи, експерт-бухгалтер визначив, що для відповіді на поставлені питання йому необхідно:

1) керуватися при проведенні дослідження:

- Кодексом законів про працю України;
- Постановами Кабінету Міністрів України про порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу), в тому числі для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням;

2) дослідити первинні документи:

- таблиць обліку використання робочого часу;
- особовий листок з обліку кадрів;
- розрахунково-платіжну відомість і розрахунки до неї з нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності, компенсації за невикористану відпустку.

У процесі дослідження експерту необхідно буде провести:

- формальну перевірку – для оцінки правильності оформлення документів, а також наявності відміток, які підтверджують достовірність копій документів (якщо оригінали документів судом не буде надано);

- нормативно-правову перевірку – з метою оцінки відображених в документах операцій на відповідність нормам чинного законодавства, зокрема, дотримання встановленого порядку розрахунку виплат;

- арифметичну перевірку – для контролю арифметичної точності проведених бухгалтером розрахунків;

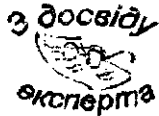
- взаємну перевірку, щоб перевірити тотожність відображення сум нарахованих виплат працівнику в різних документах, встановлення ідентичності даних про особу, фактично відпрацьований час працівником, вказаний у таблиці обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжній відомості тощо.

Крім наведених документів, експерт-бухгалтер також повинен буде вивчити один із розпорядчих документів ТзОВ "Elite" – наказ про звільнення працівника з роботи.

Останній документ – наказ – також належить до спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

Як видно з прикладу, спеціальні об'єкти відіграють не тільки допоміжну роль в організації експертного дослідження. Вони можуть також стати об'єктом безпосереднього дослідження експерта-бухгалтера, якщо їх

використання необхідне для відповіді на поставлені слідчим або судом питання (а не лише для організації роботи експерта-бухгалтера). Така потреба визначається обставинами справи вже на дослідному етапі судово-бухгалтерської експертизи. Розглянемо також застосування спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи на прикладі.



За кримінальною справою щодо стягнення з підприємства суми несплаченого до бюджету податку на додану вартість та відповідної суми штрафу одним із поставлених перед експерт-бухгалтером питань було: Чи є для ВАТ "Марс і Юпітер" операції з купівлі-продажу запасів за договорами № 520-40-01 від 10.03.03 р. і № 520-48-01 від 19.04.03 р. транзитними та безтоварними?

За результатами розслідування цієї кримінальної справи, слідчим податкової міліції сформульовано наступні висновки:

- 1) договори були укладені для здійснення операцій з метою привласнення коштів;
- 2) рух товарів за вказаними договорами не було;
- 3) первинні документи, оформлені на виконання договорів, слід визнати фіктивними.

Для відповіді на поставлене питання експерт-бухгалтер розпочав дослідження із вивчення умов самих договорів і первинних документів (рахунків, рахунків-фактур, накладних, платіжних доручень, що містилися у справі), які були оформлені на виконання договорів. У результаті експерт-бухгалтером встановлено ряд недоліків у їх оформленні. Так, наприклад:

➤ умовами договору передбачено оплату за товар грошовими коштами, а розрахунок проводився із використання бартерних операцій;

➤ у рахунках-фактурах, накладних відсутні підписи осіб, які відпускали зі складу товари покупцю;

➤ різними документами (накладними) — з різними номерами та датами — здійснювався відпуск одних і тих же цінностей зі складу одного підприємства;

➤ у довіреностях на отримання матеріальних цінностей, накладних допускалося неправильне посилання на договори, накладні, відповідно до яких здійснювався рух цінностей, у деяких документах таке посилання відсутнє взагалі;

➤ у товарно-транспортних накладних не вказано дат і часу вибуття та доставки вантажу;

➤ при вивченні карток складського обліку запасів ВАТ "Марс і Юпітер" виявлено, що товари на склад прийнято 27.03.2003, а, відповідно до наряду-накладної, товари відпущено 23.03.2003.

На підставі виявлених порушень експерт-бухгалтер може зробити висновок про ознаки відсутності руху матеріальних цінностей. Проте, щоб висновок не носив умовного характеру (наприклад, щоб не висувалося припущень іншими учасниками справи, що виявлені порушення — тільки механічні помилки), експерт-бухгалтер вивчив інші матеріали справи. У результаті дослідження протоколів допитів матеріально відповідальних та інших посадових осіб виявлено, що ряд з них свідчили про відсутність руху товарів відповідно до вказаних договорів і взагалі про неіснування товарів.

Узагальнення отриманих в результаті дослідження даних забезпечило обарунтованість висновку експерта-бухгалтера, складеного на основі вивчення як загальних, так і спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

Якщо ж документи справи, які належать до спеціальних об'єктів дослідження, стануть об'єктами безпосередньо експертного дослідження, то потрібно з'ясувати можливі методи їх вивчення експертом.

Від загальних об'єктів дослідження експерта-бухгалтера спеціальні відрізняються за змістом, а також формою викладення інформації: дані в останніх викладаються, як правило, в текстовій формі з мінімальним використанням таблиць, що часто зустрічається в первинних документах, облікових регістрах чи звітності. Разом з тим **загальні підходи до методики дослідження** цих об'єктів **не відрізняються** від методики експертного дослідження бухгалтерських документів. Тобто, як і в методиці дослідження загальних об'єктів, неможливо встановити єдиний уніфікований перелік методів, які слід застосовувати експерту-бухгалтеру для вивчення спеціальних об'єктів, а також визначити єдину послідовність застосування цих методів у будь-яких справах. Це обумовлено, принаймні, двома обставинами:

➤ різноманітністю документів, які є спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи (це сукупність документів, серед яких установча, розпорядча документація підприємств, а також документи, якими оформлюються судові та (або) слідчі дії, результати роботи експертів різних спеціальностей, інших фахівців);

➤ несхожістю обставин справ, у яких призначається судово-бухгалтерська експертиза, а також різноманітністю їх матеріалів. Це, у свою чергу, перешкоджає визначенню того, наскільки необхідним буде використання спеціальних об'єктів експертизи в конкретній справі. Тому навіть за подібності справ, склад і ступінь дослідження експертом спеціальних об'єктів буде різним.

У цілому ж, розглядаючи питання методики дослідження спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, потрібно виходити з того, що напрям експертного дослідження визначають питання, поставлені слідчим або судом перед експертом. Наведемо приклад.



Одним із завдань, поставлених слідчим перед експертом-бухгалтером було: встановити правильність виявленої суми недостачі та визначеного розміру збитку на ВАТ "Коломийська зоря" у результаті проведення ревізії.

Для відповіді на дане питання експерт-бухгалтер обов'язково вивчить як облікові документи підприємства, так і акт ревізії, складений в результаті проведення ревізії, про яку задується в питанні слідчого.

Сукупність способів і прийомів експертного дослідження за будь-якою справою визначаються також і самими матеріалами справи, а точніше, – інформацією, яку вони можуть надати. Це обумовлює необхідність знання експертом-бухгалтером змісту зазначеної інформації. Коротку характеристику відомостей, які можуть надати експерту-бухгалтеру спеціальні об'єкти дослідження – у розрізі груп (див. тему 2), – наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1. Відомості, що надаються спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи

№ з/п	Група об'єктів	Інформація, що надається документами
1	Установчі та дозвольні документи	Інформація про дату створення (реєстрації) підприємства, дані про його засновників, їх права та повноваження, визначені при створенні юридичної особи (у засновницькому договорі). Крім того, надають інформацію про види діяльності, які передбачені при створенні підприємства, а також дозволені – спеціальними документами (ліцензіями та патентами)
2	Розпорядчі та інструктивні документи	Інформація про внутрішньогосподарські правила та норми, які впливають на порядок ведення обліку та організацію роботи на підприємстві. Положення цих документів також деталізують державні законодавчі акти, враховуючи специфіку технології виробництва, таким чином визначають порядок здійснення господарської діяльності
3	Документи, які складаються слідчим (судом) у процесі розгляду справи	Інформують про предмет і об'єкти дослідження експерта-бухгалтера з конкретної справи, а також про порядок розслідування кримінальної (цивільної) справи, здійснені судові та (або) слідчі дії
4	Документи, які відображають результати роботи фахівців різних спеціальностей, залучених до процесу розслідування	Містять опис і результати проведеного дослідження у процесі розслідування справи фахівцями інших, ніж юридична, спеціальностей: ревізорами, експертами-бухгалтерами, експертами-технологами тощо

Наведені дані підтверджують, що інформація зі спеціальних об'єктів дослідження справи може **доповнити інформацію**, яка надається експерту-бухгалтеру загальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи. При цьому важливим чинником того, що експерт-бухгалтер повинен вивчати й спеціальні об'єкти, є **недостатність інформації загальних об'єктів** судово-бухгалтерської експертизи для проведення експертного дослідження та надання відповідей на питання слідчого або суду. Це також визначає

допоміжну роль спеціальних об'єктів у дослідженні експерта-бухгалтера. Тобто, якщо даних загальних об'єктів для висновків експерта-бухгалтера недостатньо, то він повинен дослідити й інші матеріали справи, оскільки в протоколах допиту, актах ревізії, клопотаннях різних сторін можуть міститися інформація про причини суперечностей, порушень, які й призвели до судових позовів, або ж порушення кримінальних справ.



Наприклад, на вирішення судово-бухгалтерської експертизи за справою, яка розглядається в господарському суді щодо стягнення заборгованості з підприємства-боржника – ТзОВ "Сокіл" – на користь підприємства-надавача послуг – ВАТ "Водопостач", поставлене завдання визначити реальну суму боргу між даними підприємствами. Для її розрахунку експерт-бухгалтер вивчив:

- договір про надання послуг водопостачання;
- рахунки, виставлені ВАТ "Водопостач" за надані послуги з водопостачання і відповідведення ТзОВ "Сокіл";
- документи, що засвідчують оплату за послуги, – як ВАТ "Водопостач" (виписки банку з меморіальними ордерами), так і ТзОВ "Сокіл" (виписки банку, платіжні доручення, реєстри фінансових управлінь на погашення заборгованості шляхом проведення централізованих взаємозаліків заборгованості).

Проте даних, отриманих у результаті проведеного дослідження, виявилось недостатньо для визначення реальної суми заборгованості споживача перед надавачем послуг. У зв'язку з цим експерт-бухгалтер ознайомився з іншими документами справи: протоколами судових засідань, клопотаннями сторін. У результаті було виявлено, що розбіжності в сумах боргу, відображеного в обліку споживача та надавача послуг, можуть бути спричинені розбіжностями в даних щодо об'єктів, які обслуговуються надавачем послуг. У зв'язку з цим, експерт-бухгалтер подав клопотання до суду про надання йому додаткових документів: переліку об'єктів, які належать споживачу, що обслуговуються надавачем послуг, як за даними споживача, так і надавача цих послуг.

Дані інших матеріалів справи часто слугують для характеристики (окрім економічної, яка надається в первинних документах) господарських операцій, які досліджуються. Наприклад, за їх допомогою визначається час і місце здійснення господарських операцій, виписки документу та початкова (дійсна) мета їх створення, дійсний рух, а також час і суб'єкти виконання документу. Найчастіше такі дані містяться у протоколах допиту учасників справи (обвинувачуваних і свідків), їх показаннях, які підтверджують, спростовують або піддають сумніву досліджувані експертом-бухгалтером документи, обставини справи. Це надає можливість експерту-бухгалтеру отримати нові відомості для дослідження, що в підсумку забезпечує достовірність, об'єктивність та обґрунтованість висновків судово-бухгалтерської експертизи.

Ще однією спільною рисою експертного дослідження спеціальних і загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи є необхідність дотримання експертом-бухгалтером процесуального порядку, встановленого законодавством в процесі дослідження. Це означає, що використання кожного зі спеціальних об'єктів дослідження експерта повинне бути обумовлене та пов'язане зі змістом питань, винесених на вирішення експерта-бухгалтера та сутністю самої справи. Будь-які документи, які належать до складу спеціальних об'єктів дослідження експерта-бухгалтера, можуть вивчатися ним лише після їх огляду слідчим або судом. Тобто, якщо перед експертом-бухгалтером буде поставлено питання щодо визначення точної величини заборгованості із заробітної плати перед працівником, що не є акціонером товариства, то для відповіді експерту-бухгалтеру навряд чи потрібен буде статут підприємства. Ймовірніше, експерту-бухгалтеру необхідно дослідити колективний договір.

Методи, способи та прийоми дослідження Звичайно, кожен з документів містить властиву лише йому інформацію, яка може бути використана тільки в певній ситуації. Це означає, що способи та прийоми дослідження кожного з них різні. Однак риси, що об'єднали інші матеріали справи в одну групу, дозволяють назвати методи, способи та прийоми, що є найбільш необхідними при вивченні цих об'єктів експертом-бухгалтером.

При дослідженні документів, які оформлюються у процесі розслідування чи судового розгляду справи правоохоронними органами або судом, актів ревізії, установчих документів підприємств, експерт-бухгалтер застосовує загальнонаукові методи дослідження, розрахунково-аналітичні методи та способи документального контролю.

Застосування загальнонаукових методів пізнання здійснюється в будь-якому випадку дослідження спеціальних об'єктів експертом-бухгалтером. Так, дослідження цих документів починається із вивчення їх змісту, тобто із застосування **методу спостереження**. У результаті експерт-бухгалтер приймає рішення щодо необхідності подальшого використання того чи іншого документу та методів його дослідження. Якщо інформація документу важлива для висновку, то експерт-бухгалтер в подальшому буде використовувати інші загальнонаукові методи дослідження та способи контролю. Крім того, при вивченні спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи необхідним є застосування методу **абстрагування**, яке використовується експертом-бухгалтером при

дослідженні актів ревізії, протоколів допиту тощо. Ці документи містять значний обсяг інформації, серед якої міститься багато відомостей, не пов'язаних з предметом судово-бухгалтерської експертизи за певною справою. Для точного та об'єктивного дослідження експерт-бухгалтер повинен зосередитися лише на тих даних зазначених документів, які пов'язані з предметом судово-бухгалтерської експертизи. **Порівняння** експерт-бухгалтер застосовує для з'ясування відповідності між даними різних матеріалів справи. Порівняння здійснюється у нерозривному поєднанні з аналізом, а точніше – з методами та прийомами **економічного аналізу**, оскільки, дослідження експерта-бухгалтера тісно пов'язане з господарською діяльністю. Крім того, за відсутності в матеріалах справи первинних і зведених облікових документів, що могли б забезпечити якісний обґрунтований висновок, за допомогою використання методу **моделювання** та інформації, отриманої з протоколів допитів, судових засідань, висновків експертів інших спеціальностей, експерт-бухгалтер може відтворити обставини та засоби здійснення тієї чи іншої господарської операції. Тобто, усі наведені вище методи забезпечують повноту та об'єктивність експертного дослідження, результати якого за допомогою **узагальнення** відображаються у висновку експерта-бухгалтера.

У процесі роботи експерта-бухгалтера зі спеціальними об'єктами застосовуються також **способи документального контролю**. Найчастіше в експертному дослідженні майже всіх спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи використовуються наступні з них: **Формальна перевірка** – вона проводиться експертом-бухгалтером з метою з'ясування правильності оформлення та юридичної сили документу. Експерт-бухгалтер перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів документу (особливо, реєстраційних номерів вхідної і вихідної кореспонденції підприємства, договорів з контрагентами, наявність підписів відповідальних осіб, правильність засвідчення копій документу за неможливості залучити до справи його оригінал).

Нормативно-правова перевірка застосовується експертом-бухгалтером в процесі його роботи з установчими, розпорядчими та інструктивними документами підприємства. Так, в установчих документах можуть бути передбачені такі види діяльності, якими юридичній особі займатися без наявності відповідних документів заборонено. Внутрішні розпорядчі та інструктивні документи суб'єктів господарювання теж можуть суперечити законодавству: містити накази керівництва, що передбачають або

дозволяють вчинення злочинних дій, передбачати завищені норми витрат, природного убутку, зменшені строки зберігання тих чи інших ресурсів, що дозволяє викрадати майно підприємства без особливих труднощів.

Експертом-бухгалтером може також проводитися **арифметична перевірка** – якщо спеціальні об'єкти дослідження містять числові дані. Ефективним є поєднання арифметичної перевірки і **статистичних розрахунків**, тобто, способів документального контролю з розрахунково-аналітичними. Таким чином, забезпечується не лише контроль правильності арифметичних дій, але й аналіз фактичного стану та порівняння між собою різних показників. Так створюється можливість визначення прогнозного (можливого) стану й розвитку явища, яке пов'язане з предметом судово-бухгалтерської експертизи, якщо це необхідно для експертного висновку. Важливо усвідомити, що наведені методи та способи сприяють конкретності та точності здійснюваного експертом-бухгалтером моделювання.

Крім того, експертне дослідження інших матеріалів справи неможливе без здійснення **взаємної перевірки**. Оскільки правильно оформлені установчі, розпорядчі та інструктивні документи можуть неправильно виконуватися, відображатися в первинних документах, потім облікових регістрах і бухгалтерській звітності. Останнє призводить не лише доведення до користувачів неправильної, викривленої інформації, але й імовірність застосування суворого покарання до підприємства та його посадових осіб у вигляді штрафних санкцій. Тому експерт-бухгалтер повинен встановити, чи правильно оформлені первинні документи на виконання розпоряджень керівництва, чи виконано норми тощо.

Специфічність інформації, яка міститься в **Особливості методики дослідження спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи** інших матеріалах справи (особливо тих, які відображають різноманітні слідчі або судові дії, результати діяльності в процесі розслідування фахівців у різних галузях знань) визначає особливості методики їх дослідження експертом-бухгалтером. До цих особливостей належать:

» при вивченні змісту документів, які є спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи, експерт-бухгалтер повинен зосереджувати свою увагу лише на даних, які мають відношення до предмету судово-бухгалтерської експертизи в конкретній справі. Найяскравішим прикладом є акт ревізії, проведеної до порушення кримінальної чи цивільної

справи. Природно, що в цьому документі містяться дані, які не пов'язані зі справою, що розслідується. Тому при вивченні таких актів ревізії експерт-бухгалтер повинен звертати увагу тільки на дані, що стосуються поставлених перед ним слідчим або судом питань за даною конкретною справою;

➤ відомості інших документів справи визнаються експертом-бухгалтером як достовірні, оскільки кваліфікація доброякісності показань обвинувачуваних, свідків, висновків експертів інших спеціальностей виходить за межі компетенції експерта-бухгалтера. Наприклад, експерт-бухгалтер не може виражати сумнів у достовірності висновку експерта-будівельника (за винятком ситуації, коли висновки останнього суперечать іншим матеріалам справи). Поряд з цим, використовуючи висновок експерта іншої спеціальності, експерт-бухгалтер має право і навіть повинен, перевірити розрахунки показників, які наведені в цьому документі. Якщо в результаті перевірки розрахунків експерта-будівельника експертом-бухгалтером буде встановлено помилку, він повинен повідомити про це слідчого, який після проведення додаткових досліджень або допиту експерта іншої спеціальності повідомляє експерту-бухгалтеру нові результати;

➤ висновки фахівців інших спеціальностей, а також показання й матеріал допитів учасників розслідування справи можуть складати основну частину висновків експерта-бухгалтера (але не можуть бути обмежені тільки ними). Експерт-бухгалтер, базуючи свій висновок на висновку іншого експерта або показаннях, повинен обов'язково обумовити це в своєму висновку. Оскільки такі відповіді та висновок експерта-бухгалтера в цілому визнаються лише **умовними**: експерт-бухгалтер не може нести відповідальність за достовірність даних, відображених у зазначених документах. **Достовірність** висновків фахівців інших спеціальностей, показань учасників розслідування справи може визнати лише слідчий або суд. Тому експерту-бухгалтеру потрібно звертатися з клопотанням до слідчого для одержання підтвердження про доказову силу висновків інших експертів, показань учасників справи;

➤ висновок експерта-бухгалтера не може ґрунтуватися на результатах дослідження лише спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. У будь-якому випадку експертний висновок повинен також бути обґрунтований результатами дослідження облікових документів;



Наприклад, судово-бухгалтерська експертиза призначена у справі, яка розглядається в господарському суді за позовом податкової інспекції до ВАТ "Місяць" щодо стягнення з підприємства несплаченого до бюджету податку на додану вартість та відповідної суми штрафу. Суд перед експертом-бухгалтером поставив завдання оцінити правильність рішення податкової інспекції щодо стягнення з ВАТ "Місяць" податку на додану вартість і суми штрафу. Такі вимоги пов'язані з невизнанням працівниками податкової інспекції дійсними договору довгострокового лізингу. У результаті дослідження наданих експерту документів встановлено законність договору, проте, лише з юридичної точки зору – відповідно до діючого цивільного законодавства. Однак такий висновок міг зробити і юрист. У зв'язку з цим, експерт-бухгалтер обґрунтував свою позицію щодо дійсності договору й документами бухгалтерського обліку. За допомогою актів прийому-передачі основних засобів доведено, що необоротні активи оприбутковано на підприємство-лізингодержувач – ВАТ "Місяць" – у встановлені терміни, що доводить законність договору лізингу. Отже, несплата податку на додану вартість не є порушенням у цій ситуації.

➤ використання даних інших матеріалів справи не може бути "відірване" від інформації, яка наведена в загальних та інших спеціальних об'єктах дослідження експерта-бухгалтера. Тому важливо, щоб результати вивчення спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи відповідали даним облікових документів, а також інших матеріалів, які містяться у справі;

➤ для експерта-бухгалтера обов'язковим повинно бути правило: жоден документ зі спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи не може замінити документів, на підставі яких він був складений (наприклад, облікові документи в актах ревізій), або документів, на які в ньому є посилання (посилання свідків на договори, первинні документи тощо). Тому, якщо питання, винесені на судово-бухгалтерську експертизу, стосуються документів, що згадуються у тексті інших матеріалів справи, або експертне дослідження потребуватиме вивчення цих документів, то експерт-бухгалтер повинен дослідити їх безпосередньо.

9.2. Експертне дослідження спеціальних об'єктів, пов'язаних з діяльністю підприємства

Кожне із наведених вище правил може бути деталізоване та проілюстроване на прикладі.

Установчі, реєстраційні та дозвільні документи використовуються здебільшого тоді, коли для складання експертного висновку експерту-бухгалтеру слідчим або судом необхідно з'ясувати одне з наступних питань:

- порядок розподілу майна між засновниками при виході одного із учасників або ліквідації товариства, а також частку майна товариства, що належить конкретному учаснику;
- правильність здійснення відрахувань до різних видів капіталу та фондів товариства;
- порядок розподілу прибутку товариства;
- правильність нарахування та сплати податків, коли вирішальним у цьому є не помилки бухгалтерів, а вид діяльності підприємства;
- можливість здійснення підприємством виду діяльності, який вимагає наявності відповідного дозволу;
- можливість здійснення у визначеному часовому проміжку господарських операцій (коли для цього необхідні реєстраційні, що містять дату реєстрації підприємства, і дозвільні документи).

Розглянемо приклад.



Судово-бухгалтерська експертиза призначена судом у процесі розгляду цивільного спору. Справу порушено на підставі позову проти ТзОВ "Галант" одного із його засновників – громадянина В.О. Вербиченка, – який вийшов зі складу засновників ТзОВ. У позовній заяві громадянин зазначив, що ТзОВ "Галант" не виплатило йому при виході його частку в статутному капіталі та частину прибутку, яка йому належить.

Перед експертом-бухгалтером суд поставив питання: Який розмір майна ТзОВ "Галант" належить засновнику, що виходить з ТзОВ?

Для відповіді на поставлене питання експерту-бухгалтеру необхідно визначити звітність підприємства – в ній відображається фінансове становище ТзОВ "Галант" (обов'язково перевірили достовірність її показників шляхом порівняння з даними облікових реєстрів і первинних документів), а також Статут, Установчий договір, Протокол засідання зборів засновників для встановлення:

- 1) того, що особа, яка подала позов, є засновником ТзОВ "Галант";
- 2) розміру частки засновника, що виходить зі складу засновників товариства, у його статутному капіталі;
- 3) права громадянина В.О. Вербиченко на такі виплати.

Документи, що входять до складу цієї групи спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, обов'язково досліджуються в поєднанні із загальними об'єктами. Це пов'язано з тим, що установчі, реєстраційні та дозвільні документи є лише підставою для здійснення певних операцій на підприємстві. Для того, щоб перевірити чи відбувалися ці операції, дату їх здійснення, експерту-бухгалтеру необхідно вивчити показники первинних документів, облікових регістрів.

Тобто, дані документів зазначеної групи використовуються експертом-бухгалтером часто як **довідкові показники** для проведення розрахунків у процесі дослідження, наприклад:

➤ дати реєстрації підприємства, дозволу на зайняття певним видом діяльності, які враховуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів, що відображають здійснення певних операцій. Наприклад, експерту-бухгалтеру поставлено питання: Чи проводилося виробництво на ЗАТ “Урожай” без одержання ліцензії? Під час дослідження встановлено: ліцензію на виготовлення алкогольних напоїв ЗАТ “Урожай” отримано 10 грудня 2003 р., проте, виявлено, що запаси на виготовлення вина “Магнолія” відпущено зі складу вже 5 грудня 2003 р. Для підтвердження того, що виробництво вже здійснювалося експерт-бухгалтер продовжив дослідження. За допомогою показників оперативної внутрішньої звітності експерт-бухгалтер встановив, що з 5 грудня 2003 р. ЗАТ “Урожай” розпочато виробництво вина. Таким чином, за допомогою судово-бухгалтерської експертизи виявлено порушення ЗАТ “Урожай” чинного законодавства;


➤ розмір частки кожного із засновників у товаристві та їх повноваження, а також розмір частки прибутку, що спрямовується на поповнення власного капіталу, резервів тощо. Зазвичай, це відносні величини, які наводяться у відсотках. Вони стають необхідними для розрахунків, які проводить експерт-бухгалтер, відповідаючи на питання слідчого чи суду. Повернемося до ситуації з ТЗОВ “Галант”. За допомогою установчих документів експерт з'ясує величину частки В.О. Вербиченка – у відсотках. Тоді розрахувати суму статутного капіталу, належну цьому засновнику, нескладно: необхідно лише помножити суму статутного капіталу на відсоток. Аналогічним чином розраховується сума прибутку, що належить засновнику (якщо це, звичайно, передбачено засновницьким договором). Суми статутного капіталу й розмір прибутку на дату виходу В.О. Вербиченка експерт-бухгалтер одержує з фінансової звітності – ф.№ 1 “Баланс”;

➤ вид діяльності підприємства, коли постає питання щодо правильності застосування пільг з оподаткування, та ін.

Положення внутрішніх **інструктивних** і **розпорядчих** документів, які містяться в справі, експерту-бухгалтеру необхідно особливо уважно вивчати, коли питання, поставлені перед ним, пов'язані з:

1) перевіркою правильності розрахунків і проведення операцій, порядок виконання яких уповноважені визначати керівники й власники підприємства (норми витрат, нарахування амортизації основних засобів, методи оцінки запасів при їх списанні та ін.). Розглянемо наступний приклад.

**з досвіду
експерта**



Слідчим міліції К.В. Комаровим розслідується кримінальна справа, порушена проти громадянина М.Й. Майського – комірника головного складу запасів ВАТ “Винпром”. Причиною порушення справи стали результати проведеної ревізії – виявлено недостачу вина, у виникненні якої обвинувачується М.Й. Майський. Проте комірник заперечує свою вину, вказуючи, що він все виконував відповідно до інструкцій, затверджених керівником підприємства.

За клопотанням М.Й. Майського слідчий призначив судово-бухгалтерську експертизу. Експерту-бухгалтеру необхідно встановити правильність результатів інвентаризації на ВАТ “Винпром”. Після встановлення правильності документального оформлення результатів інвентаризації, експерт-бухгалтер вивчив дані про вибуття запасів з головного складу ВАТ “Винпром” за звітний період. Виявилось, що за досліджуваній період, окрім відпуску запасів на виробництво, проводилося списання природного убутку запасів. Як з'ясував експерт-бухгалтер, норми, за якими списувалися матеріали, затверджені наказом керівника підприємства. В результаті порівняння затверджених норм природного убутку даним наказом із нормативними документами державних органів влади України встановлено, що наказ містить значні відхилення від вимог чинного законодавства держави – норми природного убутку завищені порівняно з встановленими нормами законодавством. Тобто, внутрішній нормативний документ порушував вимоги чинного законодавства держави.

2) визначенням функцій і посадових обов'язків осіб, відповідальних за здійснення певних операцій, ознайомлення з розподілом обов'язків взагалі;

**з досвіду
експерта**



Прикладом використання експертом-бухгалтером інструктивних і розпорядчих документів для вирішення зазначеного питання може бути наступна ситуація. При призначенні судово-бухгалтерської експертизи слідчий поставив перед експертом-бухгалтером питання: Хто на ВАТ “Голос” уповноважений підписувати договори на придбання товарно-матеріальних цінностей? Щоб відповісти на нього, експерт-бухгалтер вивчив накази та внутрішні положення ВАТ, які містилися в справі. У розпорядженні керівника підприємства – Положенні про фінансово-економічну службу – зазначалося, що обирати контрагентів і укладати з ними угоди на купівлю і продаж товарно-виробничих запасів, надання їй отримання послуг, уповноважений начальник фінансово-економічної служби підприємства.

3) встановленням дати прийняття працівників на роботу та їх звільнення тощо.

Дослідження стану бухгалтерського обліку та оцінка облікової політики

У працях, присвячених проблемам судово-бухгалтерської експертизи, опублікованих за часів СРСР, часто зустрічалося таке твердження: “узагальнюючим, підсумковим питанням серед питань, які ставляться перед експертом-бухгалтером є наступне: Як можна оцінити стан ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві? Це досить широке питання й навряд чи можна вважати подібне питання таким, що знаходиться в межах компетенції експерта-бухгалтера, оскільки для відповіді йому необхідно вивчити весь обліковий процес підприємства. А це вже потребує проведення ревізії.

Разом з тим, подібне питання сьогодні також часто постає перед експертами-бухгалтерами. Так, наприклад, експерту-бухгалтеру поставлено питання: Чи забезпечував громадянин П.О. Палько, перебуваючи на посаді головного бухгалтера ВАТ “Свіжий вітер”, ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог чинного законодавства у період з 01 вересня 2002 р. по 01 листопада 2003 р.? Дійсно, це питання є досить об’ємним. Однак для відповіді на нього експерт-бухгалтер не може та й не повинен вдаватися до проведення ревізії – суцільної перевірки всіх здійснених господарських операцій, бухгалтерської документації і т.п. Експерту-бухгалтеру потрібно обрати такий напрям і методи дослідження, щоб без порушення меж своєї компетенції, сформулювати об’єктивний і правильний висновок.

Враховуючи особливості сучасного законодавства, організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві повинні відповідати вимогам державних органів влади. Останні ж у свою чергу, пропонують кілька варіантів щодо ведення обліку деяких об’єктів, вибір конкретного одного варіанту відбувається безпосередньо на підприємстві.

Сукупність принципів, які обрані підприємством, становить облікову політику. Вона чинить безпосередній вплив на показники фінансової звітності – інформаційну базу для прийняття рішень реальними та потенційними інвесторами. Положення облікової політики відображаються у внутрішньому нормативному документі – Наказі про облікову політику. Тому для відповіді на наведене вище питання експерту-бухгалтеру необхідно орієнтуватися саме на цей документ.

Першим кроком експертного дослідження у даному випадку перевірка наявності на підприємстві Наказу про облікову політику. Якщо його не буде в документах справи, то експерт-бухгалтер повинен направити клопотання до слідчого або суду щодо надання цього документу. Проте на деяких підприємствах навіть сьогодні цей наказ не розроблено. Це означає, що підприємство, порушує законодавство України щодо і ведення бухгалтерського обліку. Причому, якщо з'ясується, що на підприємстві відсутні положення, інструкції, які регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку (наприклад, Положення про бухгалтерську службу, Графік документообороту й т.п.), експерт-бухгалтер повинен повідомити про неможливість надати відповідь на поставлене перед ним питання, оскільки для цього необхідно провести ревізію. Взагалі ж, відсутність Наказу про облікову політику свідчить про недостатність уваги керівництва до точності інформації про діяльність підприємства, яка може бути забезпечена лише за допомогою бухгалтерського обліку, організації внутрішнього контролю.

За наявності Наказу експерт-бухгалтер досліджує повноту відображення в ньому усіх суттєвих елементів облікової політики. Такий аналіз потрібно проводити із врахуванням інформації про специфіку діяльності підприємства. Тобто, для якісного та повного вивчення змісту наказу експерт-бухгалтер повинен, перш за все, ознайомитися з установчими документами підприємства. Вони надають інформацію про форму власності, предмет діяльності, відносини між засновниками підприємства, які, у свою чергу, чинять визначальний вплив на організацію і ведення бухгалтерського обліку. Наступним етапом повинно стати дослідження змісту Наказу. Так, звертається увага, чи передбачені в ньому:

➤ **організаційно-технічні аспекти:** форма організації бухгалтерського обліку, питання документообороту, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії, порядок взаємодії з іншими підрозділами, порядок організації і проведення інвентаризації тощо;

➤ **методичні аспекти:** обрані методи обліку господарських засобів і джерел їх утворення, підходи щодо визнання об'єктів обліку (доходів і витрат, активів і зобов'язань) та ін.

Крім того, визначається наявність розроблених додатків до Наказу:

➤ робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;

➤ затверджених форм первинних документів для обліку операцій, по яких не передбачені типові форми, а також форм внутрішньої бухгалтерської звітності;

- положення про бухгалтерську службу підприємства;
- посадових інструкцій працівників бухгалтерії;
- плану (графіку) документообороту;
- перелік матеріально відповідальних осіб;
- перелік осіб, які мають право підписувати фінансові документи підприємства й т.п.

За результатами дослідження експерт-бухгалтер може зробити висновок щодо рівня уваги до обліку на підприємстві, відповідності обраних методів оцінки активів, нарахування амортизації, визнання доходів і витрат, виду діяльності юридичної особи.

Досліджуючи зміст Наказу про облікову політику, експерт-бухгалтер оцінює відповідність положень облікової політики підприємства чинному законодавству з регулювання бухгалтерського обліку. Тобто, на даному етапі експерт-бухгалтер може робити висновки про допустимість обраних варіантів ведення обліку з урахуванням нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

Обов'язковим є також дослідження експертом змін, які вносилися до Наказу. При цьому з'ясовуються причини внесення змін, встановлюється чи затверджувалися вони відповідним наказом керівника. Експерт-бухгалтер може навіть зробити висновок щодо впливу внесених змін на стан обліку й достовірність інформації у фінансовій звітності.

Крім того, експерт-бухгалтер встановлює, чи розкривалися наслідки змін облікової політики, які суттєво впливають на фінансове становище й фінансові результати діяльності підприємства, в бухгалтерській звітності. Для отримання такої інформації експертом-бухгалтером вивчається пояснювальна записка до звітності.

Інформація, отримана під час виконання експертних процедур, дозволяє оцінити обґрунтованість змін, внесених в облікову політику підприємства, та достовірність відображення наслідків таких змін у примітках до звітності.

Експерту-бухгалтеру необхідно також звернути увагу на дотримання положень облікової політики всіма філіалами та представництвами підприємства, в тому числі, виділеними на окремий баланс.

При вивченні стану облікової політики доцільно використати робочий документ за формою, наведеною в зразку 9.1, яка дозволяє зафіксувати відповідність облікової політики підприємства діючим нормативним актам.

Форма робочого документа для попереднього аналізу повноти та змісту облікової політики

№ з/п	Об'єкт обліку	Елемент облікової політики	Відображення в обліковій політиці (+ / -)	Допустимий варіант	Обраний варіант	Коментар	Підстава (пункт нормативного документу)
1	Малоцінні необоротні активи	Нарахування амортизації об'єктів малоцінних необоротних активів	+	1. У першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) 2. У першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості	У першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)		П(С)БО 7 п. 27
2	Основні засоби	Спосіб нарахування амортизації основних засобів	+	1. Прямолінійний метод 2. Метод зменшення залишкової вартості 3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості 4. Кумулятивний метод 5. Виробничий метод 6. Застосування норм податкового законодавства	Прямолінійний метод		П(С)БО 7 п. 26

Висновок експерта-бухгалтера про відповідність бухгалтерського обліку чинному законодавству буде залежати від ступеню відповідності положень облікової політики чинному законодавству, їх дотримань на підприємстві, обгрунтованості внесення змін.

9.3. Дослідження інших матеріалів справи

До спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать також документи, що складаються слідчим (судом) та іншими учасниками у процесі розслідування (розгляду) справи. Перелік документів, що входять до складу цієї групи об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, розглянуто в темі 2. Пригадаємо ці документи:

1) постанова слідчого (ухвала суду):

- про призначення експертизи;
- про порушення (відмову в порушенні) кримінальної справи та прийняття її до провадження слідчого (суду);
- про прийняття застави;
- про проведення вилучення документів;
- про долучення документів до справи;

2) протоколи.

- допиту, показань учасників розгляду (розслідування) справи (свідків, обвинувачуваних, експертів), очних ставок;
- виїмки (вилучення) документів, обшуків тощо;
- судового засідання;
- огляду речових доказів;

3) клопотання різних учасників розслідування (розгляду) справи про проведення додаткових слідчих (судових) дій та відповіді на них.

Важливість їх використання та методика дослідження експертом-бухгалтером обумовлюється цінністю інформації, яку надають ці документи. Основні групи відомостей, що можуть бути отримані при дослідженні цих документів зображено на рис. 9.1.

Дослідження **постанови (ухвали) про призначення експертизи**, забезпечує ознайомлення експерта-бухгалтера із сутністю справи, за якою призначено експертизу. Однак якщо для розуміння обставин розслідуваної справи відомостей, наведених у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи недостатньо, експерту-бухгалтеру доцільно ознайомитися з **постановою слідчого (ухвалою суду) про порушення справи**. За допомогою відомостей, що містяться в цих документах експерт-бухгалтер має можливість з'ясувати причину спору чи визначити підстави обвинувачення особи в злочині. Така інформація допомагає експерту-

бухгалтеру зрозуміти сутність справи та ситуації пов'язаної з питанням слідчого чи суду.

Це стає основою для організації дослідження експерта-бухгалтера та визначення методики експертного дослідження (детальніше див. тему 6).

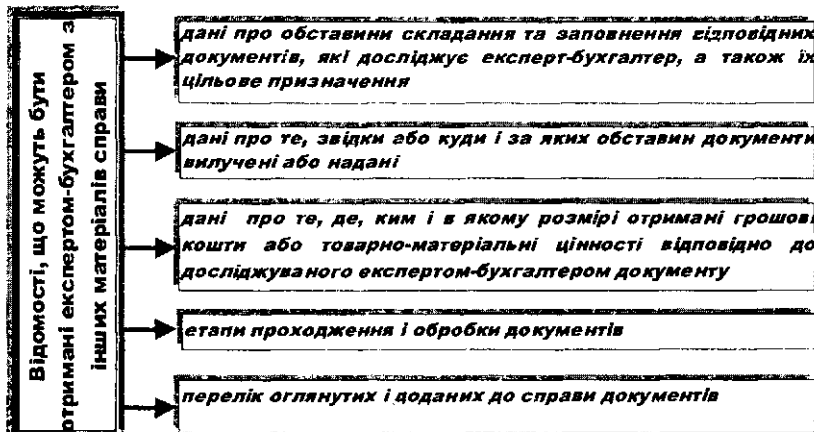


Рис. 9.1. Дані, що можуть бути отримані експертом-бухгалтером у результаті дослідження інших матеріалів справи

Постанова й протокол про прийняття застави – можуть бути використані для відповіді на питання слідчого або суду, яке пов'язане з визначенням вартості майна суб'єкта, коли інших даних, підтверджених первинними документами, експерту-бухгалтеру надано не буде. Відомості цього документу про те, які засоби підприємства передані в заставу, стануть вихідними для визначення експертом-бухгалтером вартості майна підприємства. Тобто, на підставі протоколу про заставу експерт-бухгалтер може надавати клопотання про проведення інвентаризації господарських засобів, оскільки стає очевидною їх наявність. За результатами проведеної інвентаризації експерт-бухгалтер отримає опис майна підприємства. Після оцінки зазначених в ньому господарських засобів експерт-бухгалтер зможе дати відповідь на поставлене перед ним питання.

Постанова й протокол вилучення документів або майна дозволяє експерту-бухгалтеру формулювати правильний і вичерпний висновок щодо реальних обставин здійснених господарських операцій або, як в попередньому прикладі, вартість майна підприємства. Експертом-

бухгалтером вивчається постанова й протокол вилучення документів для можливості систематизації і групування документів справи. Особливо необхідними для експерта-бухгалтера документи стають тоді, коли досліджуються примірники одного документу різних підприємств. За допомогою протоколу вилучення документів, експерт-бухгалтер може визначити джерело надходження документу до матеріалів справи, а значить і підприємство, на якому цей документ був створений. Такий підхід забезпечить правильну інтерпретацію змісту й наслідків створення кожного з документів справи для формулювання об'єктивного експертного висновку щодо питань, поставлених перед експертом-бухгалтером.

Потрібно пам'ятати, що після вилучення документів, слідчий або суддя повинні скласти **протокол (ухвала) про долучення документів до справи**. Він засвідчує, що експерт-бухгалтер працює лише з документами, які долучені до справи з дотриманням положень процесуального законодавства. Таким чином, постанова й протоколи про вилучення документів та їх долучення до справи досліджуються експертом-бухгалтером у комплексі.

Протокол судового засідання містить відомості про порядок розгляду справи в залі суду. Для експерта-бухгалтера набувають важливого значення відображені в протоколі:

➤ відомості про учасників розгляду справи та позиції, які вони відстоюють у своїх заявах і клопотаннях щодо порушення справи, проведення додаткових слідчих дій тощо;

➤ показання обвинувачених, свідків, інших учасників розслідування (розгляду) справи;

➤ рішення суду щодо задоволення або відхилення клопотань учасників розслідування справи з оцінкою їх обґрунтованості.

Вивчивши такі відомості, експерт-бухгалтер може виділити обставини, на які не звернуто увагу раніше, але вони важливі для вирішення справи й підлягають його дослідженню.

Клопотання обвинувачених, а також інших учасників розслідування справи містять дані, що відображають позиції протилежних сторін. Аналіз цієї інформації забезпечить більш повне дослідження експерта-бухгалтера, а висновки базуватимуться на думці не однієї зі сторін у справі (яка здебільшого суб'єктивна), а тому будуть більш об'єктивними.

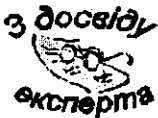
При дослідженні клопотань експерт-бухгалтер повинен звернути увагу на причину їх подання, а також на постанову слідчого чи ухвалу суду, в яких було відображене рішення щодо задоволення чи відхилення клопотання.

Важливим для експерта-бухгалтера стає клопотання, що стало основою для призначення судово-бухгалтерської експертизи, оскільки в клопотаннях, як правило, наводиться детальний перелік питань, які хотіла б з'ясувати одна із сторін-учасниць розслідування справи. Після обговорення зазначених у клопотанні питань в суді або їх аналізу слідчим на експертизу виносяться лише найбільш важливі питання, які є своєрідним узагальненням питань клопотання. Тому дані, що містяться в ньому можуть конкретизувати завдання, поставлені перед експертом-бухгалтером. Тобто, пояснити, яку саме відповідь вимагає те чи інше питання постанови слідчого (ухвали суду). Це допомагає визначити напрям експертного дослідження.

Показання обвинувачених і свідків, протоколи допитів і очних ставок використовуються експертом-бухгалтером тоді, коли вони безпосередньо зв'язані з документами, якими оформлена операція. Експерту-бухгалтеру потрібно пам'ятати: в основу його висновку показання обвинувачених і свідків покладені бути не можуть – бухгалтер може лише підкріпити ними свої висновки.

Показання можуть містити відомості про час, місце, об'єм здійсненої операції, про обставини, які підтверджують сумніви про якість документу, який підлягає дослідженню. Все це дає можливість експерту-бухгалтеру розширити коло досліджуваних матеріалів.

На основі показань учасників розслідування справи можна, наприклад, визначити походження документу.



У кримінальній справі, порушеній за обвинуваченням К.О. Кирильченка – головного економіста ВАТ "Вишневий цвіт" – у розкраданні коштів підприємства, слідчий призначив судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером поставлено питання: Чи сплачено головним економістом за послуги сервокопіювання, надані йому ПП "Талірус", відповідно до рахунку № 135 від 29.10.2003 р.?

Для дослідження експерту-бухгалтеру надано матеріали кримінальної справи, серед яких:

- > звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, К.О. Кирильченка з доданим до нього рахунком;
- > видатковий касовий ордер, відповідно до якого відшкодовано витрати на відрядження головному економісту;
- > облікові реєстри підприємства з обліку розрахунків з підзвітними особами за жовтень 2003 р.;

➤ інші документи справи: постанови та протоколи вилучення і долучення документів, допитів, очних ставок та ін.

У процесі дослідження експерт-бухгалтер вивчив облікові документи, що знаходилися в справі, а також протоколи допитів і очних ставок. За даними останніх експерт-бухгалтер відзначив, що на допитах і очній ставці головний економіст і продавець ПП "Талірус" (що виписав рахунок) свідчили: рахунок № 135 від 29.10.2003 р. виписаний за надані послуги ксерокопіювання і переданий продавцем ПП "Талірус" головному економісту ВАТ "Вишневий цвіт". У зв'язку з цим експерт-бухгалтер подав слідчому клопотання щодо проведення зустрічної документальної перевірки на ПП "Талірус". У результаті її проведення встановлено, що на ПП "Талірус" виписано рахунок № 135 від 29.10.2003 р. за надані послуги ксерокопіювання, однак, на ім'я іншої особи – представника ТЗОВ "Фікс-Новус", а не головного економіста ВАТ "Вишневий цвіт".

Таким чином встановлено, що витрати ВАТ "Вишневий цвіт" збільшено на підставі фіктивного документу – рахунку, а головним економістом – присвоєно грошові кошти на суму, яка зазначалася в рахунку. Цю позицію експерт-бухгалтер і виклав у своєму висновку, який передав слідчому.

Показання обвинувачених і свідків можуть також допомогти встановити етапи проходження та обробки документів у бухгалтерії: час, дати прийняття їх до обліку; проведення між підприємствами розрахунків відповідно до цих документів. Відсутність аналітичного обліку майна та зобов'язань підприємства, як правило, створює можливість здійснення зловживань. Так, абсолютно неможливо чітко встановити види та кількість запасів на складі, найменування підприємств-кредиторів, підприємств-дебіторів і суми зобов'язань перед ними або їх заборгованості тощо. Крім того, за допомогою лише синтетичних облікових реєстрів через деякий час після здійснення операцій, майже неможливо визначити чи своєчасно здійснені записи в них. У цих випадках показання обвинувачених і свідків, які допомагають встановити час і порядок здійснення записів, набувають для експерта-бухгалтера важливого значення. Встановивши у результаті дослідження облікових записів невідповідності, помилки та прийнявши до уваги показання обвинувачуваних і свідків, експерт-бухгалтер має можливість сформулювати власний висновок і надати повні та обґрунтовані відповіді на питання слідчого чи суду.

В одних випадках показання обвинувачених і свідків безпосередньо досліджуються експертом-бухгалтером (у випадку коли слідчому або суду необхідні знання експерта-бухгалтера для перевірки достовірності та трактування цих відомостей), в інших – вони використовуються як допоміжний матеріал (коли показання обвинувачених і свідків необхідні для

додаткового підтвердження висновків експерта-бухгалтера, сформульованих на основі загальних об'єктів). Розглянемо приклад.



Завідувач експериментальною лабораторією одного із вищих навчальних закладів Р.В. Романов отримував із каси інституту кошти готівкою під звіт на придбання обладнання кабінету. Придбавши необхідне обладнання, Р.В. Романов відзвітувався перед бухгалтерією наданням звітів про використання коштів, одержаних на відрядження або під звіт з підтверджуючими документами. Розписок про передачу звітів він не отримав. Через деякий час після звільнення з роботи бухгалтера інституту, у зв'язку зі скоєнням ним зловживань, з'ясувалося, що в справах бухгалтерії звітів Р.В. Романова немає. Проти останнього порушено кримінальну справу за обвинуваченням у незаконному витрачанні підзвітних сум. У процесі розслідування Р.В. Романов свідчив, що закуплене ним обладнання записане в спеціальному чернетковому журналі, де він також записував дані про надходження придбаного обладнання. Ці свідчення були підтверджені лаборанткою лабораторії, яка надала слідчому цей журнал. Слідчим на підставі отриманих даних призначено інвентаризацію обладнання і матеріалів лабораторії, в результаті якої виявлено лишок тих цінностей, які, за свідченнями, купував Р.В. Романов. У результаті аналізу зібраних матеріалів слідчим призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером поставлено питання: Чи підтверджуються записами в журналі свідчення Р.В. Романова і його лаборантки? Експерт-бухгалтер, проаналізувавши записи в журналі та порівнявши їх з інвентаризаційною відомістю, вказав у своєму висновку, що в лишку виявилися ті цінності, які відображені в журналі Р.В. Романова як придбані ним під звіт.

Якщо експерт-бухгалтер в результаті дослідження показав свідків встановлює нові обставини справи, він не повинен робити категоричних висновків щодо них, а також оцінювати й кваліфікувати їх наслідки. Такі дії належать до компетенції органів слідства та суду.

Однак, якщо експерту-бухгалтеру не надано інших, крім показань і протоколів допитів учасників справи, документів для відповіді на поставлене питання, він повинен повідомити слідчого про неможливість надання висновку.

Протоколи огляду документів у деяких випадках можуть замінити експерту-бухгалтеру ці документи. Так, якщо перед експертом-бухгалтером поставлено питання про ступінь впливу стану обліку на виявлені недостачі та лишки товарно-виробничих запасів, він повинен використати у дослідженні велику кількість документів і облікових реєстрів. В таких випадках документи та облікові реєстри можуть бути оглянуті слідчим з участю експерта-бухгалтера й описані в протоколі огляду. Цей документ звільнить експерта-бухгалтера від необхідності описувати у висновку всі оглянуті документи.

Дослідження **протоколів обшуку** надає інформацію експерту-бухгалтеру про місце вилучення документів. У цілому ж, значення цього виду документів для експерта-бухгалтера подібне до ролі протоколів вилучення. Крім того, ці документи допомагають експерту-бухгалтеру встановити осіб, які могли бути причетними до зловживань. Наприклад, при обшуку робочого місця (місця проживання) підозрюваної особи вилучено документи. При порівнянні їх даних з даними облікових реєстрів або інших документів підприємства експерт-бухгалтер виявив розбіжності. Причому встановлено, що відомості вилучених документів тотожні даним документів, що є в наявності на підприємстві. Це вказує на викривлення підозрюваною особою офіційних даних. Без протоколу обшуку такого висновку експерт-бухгалтер зробити не зміг би.

Наступною групою спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи є **документи, які відображають результати роботи фахівців, залучених до процесу розслідування (розгляду) справи.**

До них належать:

➤ акти ревізій, податкових перевірок, висновки аудиторів (якщо вони залучалися в процесі розслідування), довідки перевірок, якщо порушень при перевірці не виявлено;

➤ висновки експертів-бухгалтерів, які проводили попередні експертизи за справою, що розслідується;

➤ висновки експертів інших спеціальностей (експерта-товарознавця, експерта-технолога, експерта-почеркознавця, експерта-криміналіста та ін.

Документи, які відображають результати роботи фахівців, залучених до процесу розслідування в дослідженні експерта-бухгалтера можуть відігравати роль:

➤ **основи** для проведення дослідження експертом-бухгалтером (дані та показники висновків експертів інших спеціальностей);

➤ **бази** для порівняння з результатами роботи експерта-бухгалтера і надання експертного висновку щодо якості роботи залучених спеціалістів (акти ревізій, висновки експертів-бухгалтерів, які проводили попередню експертизу та ін.).

У будь-якому випадку без документів цієї групи експерт-бухгалтер не може дати відповіді на поставлені слідчим або судом питання. У першому випадку експерт-бухгалтер використовує дані висновків експертів інших

спеціальностей для здійснення розрахунку показників, необхідних для його висновку. Найчастіше, це показники в натуральному, трудовому вимірниках, вартісний еквівалент яких визначає експерт-бухгалтер. Розглянемо приклад.



За справою про розкрадання готівки, яке, за підозрою, вчинене шляхом підробки документів касиром, перед експертом-бухгалтером поставлено питання: Яка сума матеріального збитку, завданого обвинуваченим? Для дослідження експерту-бухгалтеру надано наступні документи:

- наряди, таблиці обліку використання робочого часу, накази, в яких містяться дані про посадові оклади працівників і час, відпрацьований ними;
- розрахунково-платіжні відомості;
- платіжні відомості;
- висновок експерта-криміналіста про якість підписів у платіжних відомостях.

В останньому документі, містився висновок експерта-криміналіста проте, що підписи в платіжних відомостях у п'яти випадках підроблені обвинуваченим, у двох інших вони також підроблені, але ким – невідомо. Щодо ще чотирьох підписів експерт не дав категоричної відповіді. Таким чином, у перших семи випадках виплату заробітної плати визнано фіктивною, а в інших чотирьох – факт виплати обґрунтованим.

На основі таких висновків експерт-бухгалтер визначив розмір матеріального збитку, за основу розрахунків прийнявши суму виплат за сімома підробленими підписами.

В іншій справі, порушеній за фактом недостачі сировини й матеріалів, висувалася підозра, що зловживання вчинялися за допомогою списання на виробництво більшої кількості сировини та матеріалів, ніж це було насправді. При призначенні судово-бухгалтерської експертизи перед експертом-бухгалтером поставлено завдання визначити вартість фактично використаної сировини та матеріалу. Він зміг відповісти на питання, провівши порівняння списаної за документами підприємства сировини на виробництво із кількістю фактично використаної сировини, яка встановлена експертом-технологом.

Використовуючи висновки експертів інших спеціальностей експерт-бухгалтер, повинен ретельно перевірити правильність їх цифрового матеріалу. Оскільки в деяких випадках показники цих висновків обґрунтовані неправильними даними. Так, експерт-технолог при проведенні технологічної експертизи неправильно підрахував, наприклад, витрати тканини, так як за основу прийняв виготовлену і оприбутковану на склад продукцію без урахування залишків незавершеного виробництва. Використавши висновок експерта-технолога як основу для дослідження,

експерт-бухгалтер на початковій стадії дослідження визначив суму матеріального збитку, що значно завищена.

Якщо експерт-бухгалтер встановлює помилку в даних висновку експерта іншої спеціальності, то він повідомляє про це слідчому, який призначає додаткову (повторну) технологічну почеркознавчу експертизу та за її результатами надає експерту-бухгалтеру новий висновок. У процесі роботи експертів різних галузей знань доцільно проводити взаємні зв'язки і консультації, як в процесі дослідження, так і в процесі формування висновків. Така організація роботи експертів забезпечить ефективність та економічність використання експертизи в процесі розслідування.

Використовуючи висновки експертів інших спеціальностей експерт-бухгалтер повинен враховувати ще один аспект. Досить часто в кримінальних або цивільних справах містяться суперечливі висновки спеціалістів інших галузей знань. У зв'язку з тим, що такі висновки є основою для відповідей експерта-бухгалтера, він повинен у своєму висновку навести результати розрахунків, проведених на основі даних висновку, на який посиляється слідчий в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Якщо ж посилення слідчого відсутні, експерт-бухгалтер проводить додаткові розрахунки (із врахуванням іншого висновку). Рішення щодо вибору розрахунків приймається слідчим або судом.

Якщо експерт-бухгалтер для обґрунтування своїх відповідей використовує висновок експерта інших галузей знань, він повинен зазначити це у своєму висновку й зробити посилання на номер, дату та найменування висновку, дані якого використано експертом-бухгалтером для дослідження.

Коли документи, складені ревізором, висновки попередніх експертиз, є базою для висновку експерта-бухгалтера, він повинен оцінити правильність висновків експертів або результати ревізора.

Без документів, що містять результати роботи інших експертів і спеціалістів (наприклад, ревізорів), неможлива відповідь експерта-бухгалтера на питання слідчого чи суду. У першому випадку (коли ці об'єкти – основа для дослідження експерта-бухгалтера) без висновку експерта іншої спеціальності дослідження експерта-бухгалтера неможливе, оскільки більш об'єктивних даних, крім висновку експерта, експерт-бухгалтер не має. У другому випадку (коли результати роботи інших спеціалістів є базою для порівняння експертом-бухгалтером) без акту ревізії

чи висновку попередньої експертизи дослідження експерта-бухгалтера можливе. Його результати експерт-бухгалтер може повідомити органу або особі, які призначили експертизу. Тоді слідчий або суд самостійно порівнюватимуть результати ревізії і експертного дослідження й приймають остаточне рішення.

Цінність актів або висновків цих суб'єктів контролю для експерта-бухгалтера полягає в тому, що в них зібрані всі основні факти, важливі для розслідування справи, особливо якщо ревізія або аудит призначалися слідчим.

Експерт-бухгалтер досліджує та аналізує одержані матеріали лише в межах питань, поставлених на його вирішення слідчим. Ось чому акт ревізії чи податкової перевірки, який знаходиться в справі, повинні вивчатися експертом перш за все з точки зору викладених в ньому фактів для надання повної та об'єктивної відповіді на питання слідчого. Якщо дані акту незрозумілі або їх зміст викликає заперечення з боку експерта-бухгалтера, то необхідно допитати особу, яка складала документ. Перевіряючий надає пояснення за суттю пред'явлених заперечень до документу, який ним складений. Експерт-бухгалтер може приступити до вивчення акту лише після того, як будуть отримані свідчення. Якщо висновки перевіряючого, викладені в акті або висновку, суперечать висновкам експерта-бухгалтера, то в експертному висновку детально описуються такі розбіжності та причини їх виникнення.

Під час дослідження акту ревізора чи податкового інспектора, висновку аудитора, експерт-бухгалтер може встановити, що під час ревізії чи перевірки не перевірено правильність обліку певних операцій або не помічено помилки в техніці обробки документів. У такому випадку він повинен повідомити слідчого або суд про неможливість надання висновку та клопотати перед слідчим про проведення повторної ревізії. Якщо ж, наприклад, експерт буде проводити перевірку таксування всіх документів, вносити до них виправлення та тим самим змінювати дані акту ревізії, він порушить свої процесуальні права. До того ж, перетвориться в ревізора, а його висновок – в акт документальної ревізії.

Крім використання актів або висновків перевіряючих, як джерела додаткових даних, вони досліджуються експертом з метою оцінки якості роботи перевіряючих, правильності й об'єктивності їх висновків за проведеною перевіркою.

Для встановлення якості проведеної перевірки експерт-бухгалтер повинен, перш за все, дослідити акт ревізії на відповідність наступним вимогам:

➤ акт ревізії повинен містити систематизований виклад виявлених у ході перевірки фактів порушень норм чинного законодавства, а також невиконання посадовими особами підприємства законних вимог осіб, які проводили перевірку;

➤ за результатами ревізії в акті повинні викладатися всі обставини фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, які мають відношення до фактів виявлених порушень чинного законодавства;

➤ факти виявлених порушень чинного законодавства повинні викладатися в акті ревізії чітко, об'єктивно та в повній мірі, із посиланням на первинні або інші документи, що підтверджують наявність зазначених фактів.

➤ акт ревізії повинен бути складений на паперовому носії державною мовою і мати наскрізну нумерацію сторінок.

Крім того, акти ревізій, податкових перевірок, висновків аудиторів повинні відповідати певній структурі. Вона затверджується відповідним органом державної влади: Контрольно-ревізійною службою, Державною податковою службою та ін. Для визначення якості роботи ревізора, податкового інспектора, експерт-бухгалтер перевіряє підсумкові документи їх роботи на відповідність встановленій структурі.

Експертно



Наприклад, Державною податковою службою встановлено, що акт документальної перевірки повинен складатися **з трьох частин**, у кожній з яких викладаються певні дані:

1-а – вступна частина повинна містити інформацію про:

➤ дату підписання акту перевірки (число, місяць, рік підписання акта посадовими особами, що проводили перевірку, та суб'єктом підприємницької діяльності – фізичною особою);

➤ номер акта перевірки (порядковий номер з журналу реєстрації перевірок, код структурного підрозділу, ідентифікаційний номер фізичної особи);

➤ місце складання акту перевірки;

➤ прізвище, ім'я та по батькові суб'єкта підприємницької діяльності, його ідентифікаційний номер та адреса, зазначена у реєстраційних документах;

➤ підстави для проведення перевірки відповідно до вимог Указу Президента України від 23 липня 1998 року №817/98 "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності";

➤ дату та номер посвідчення на перевірку, назва органу державної податкової служби, який його випусив;

- посаду, назву структурного підрозділу, назву органу податкової служби, працівник якого проводить перевірку, із зазначенням прізвища, імені та по батькові особи перевіряючого;
- документальну перевірку (планова чи позапланова). Поряд з цим перевірки за непрямыми методами визначення сум податкових зобов'язань в акті перевірки в обов'язковому порядку описуються методи, які при цьому були застосовані при проведенні перевірки;
 - періоду, за який проводиться перевірка діяльності платника податків;
 - направлення повідомлення платнику податків про проведення планової перевірки;
 - осіб, за їх наявності, відповідальних за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи за період, що перевіряється, із зазначенням дати про приймання на роботу та звільнення;
 - наявність журналу реєстрації перевірок суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи та вчинення в ньому запису про проведення перевірки;
 - термін проведення перевірки;
 - реєстрацію (перереєстрацію) платника податків в органах виконавчої влади (назва документа, назва органу, дата і реєстраційний номер), дата взяття на облік державним податковим органом (назва документа, назва органу державної податкової служби та дата взяття на облік), реєстраційні дані платника ПДВ (назва документа, дата, номер, індивідуальний податковий номер);
 - **види діяльності**, які здійснював суб'єкт підприємницької діяльності за період, що перевіряється, із зазначенням при цьому видів діяльності, що підлягають патентуванню та ліцензуванню (номер і дата видачі патенту, ліцензії, назва органу, що видає патент, ліцензію, терміни початку та закінчення дії патенту, ліцензії);
 - **перелік об'єктів, де здійснюється підприємницька діяльність** структурних підрозділів, із зазначенням тих, які належать йому за правом приватної власності та орендованих, складські та інші приміщення, де знаходяться товарно-матеріальні цінності (готові вироби, напівфабрикати, сировина і т. п.);
 - наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням своєчасності надання повідомлення про їх відкриття (закриття);
 - стан сплати податків та інших обов'язкових платежів за період, що перевіряється;
 - попередню документальну перевірку із зазначенням назви органу державної податкової служби, працівники якого проводили перевірку, дати та номери акта перевірки, періоду перевірки (планова чи позапланова, встановлені порушення, донараховані суми податків та застосовані штрафні санкції, інформація про сплату донарахованих за актом перевірки сум та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків);
 - документи, використані під час цієї перевірки, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та метод – суцільний, вибірковий);
 - зустрічні перевірки, проведені в ході документальної перевірки, та їх результати, про надіслані запити на їх проведення до інших органів;
 - перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформація яких використана під час перевірки;

➤ наявність пільг, наданих відповідно до чинного законодавства (вказати підстави для отримання пільг);

в **II-гій – описовій** частині – повинні зазначатися:

➤ результати документальної перевірки, згруповані за окремими видами, напрямами та періодами перевірки податків і зборів (обов'язкових платежів) та у розрізі податкових періодів.

➤ за кожним відображенням в акті фактом порушення податкового та валютного законодавства необхідно:

– висвітлити показники, які відображаються платником податків у податковій звітності та фактичні показники, виявлені у ході перевірки на підставі первинних документів обліку платника податків у розрізі періодів;

– у разі виявлення розбіжностей чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті нормативно-правових актів, що порушені платником податків, зазначити період (місяць, квартал, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків, в якому дане порушення здійснено, при цьому додати до акта письмові пояснення платника податків та, за їх наявності, відповідальних осіб за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи щодо встановлених порушень;

– зазначити первинний документ, на підставі якого вчинено записи в обліку, а у разі відсутності такого – інші докази, що достовірно підтверджують наявність факту порушення;

– у разі відмови платника податків та, за їх наявності, відповідальних осіб за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи надати посадовим особам, що здійснюють перевірку, письмові пояснення щодо причини ненадання документів, факти відмови відображаються в акті.

Виявлені факти односторонніх порушень та порушень, які повторюються, повинні групуватися у відомості або таблиці, що додаються до акту. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік односторонніх порушень податкового та валютного законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони належать (назву, дату і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції, а також посилання на нормативно-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Вказані додатки повинні бути підписані посадовими особами, що здійснюють перевірку, платником податків, а також, за їх наявності, відповідальними особами за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності.

Не допускається відображення в акті перевірки необґрунтованих даних, а також суб'єктивних припущень посадовими особами, що здійснюють перевірку, які не мають підтверджених доказів, та різного роду висновків щодо дії платника податків та, за їх наявності, відповідальних осіб за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи (наприклад: дії щодо умислу чи відсутності умислу, "приховування об'єкта оподаткування", "описка" тощо).

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа протягом своєї діяльності має незначні суми, нульове або від'ємне значення оподаткованого доходу чи заявляє значні суми до відшкодування податку на додану вартість, в обов'язковому порядку зазначаються обґрунтовані їх причини.

У випадках встановлення фактів відсутності ведення обліку такий факт фіксується в описовій частині акту.

У разі коли документальною перевіркою не встановлено порушень вимог нормативних актів (посилання на нормативно-правові акти, які регламентують питання повноти нарахування та своєчасності сплати відповідних податків, зборів та інших обов'язкових платежів), в описовій частині акту відображаються задекларовані показники та робиться відповідний запис: "Документальною перевіркою пунктів № плану перевірки порушень не встановлено".

При цьому до акту перевірки додаються аналітичні таблиці, які підтверджують задекларовані показники.

Висновок – III-я частина: У цьому розділі акту документальної перевірки слід відображати узагальнений опис виявлених перевіркою порушень податкового та валютного законодавства з посиланням на підпункти, пункти, статті нормативно-правових актів.

Виявлені порушення податкового та валютного законодавства відображаються в національній валюті України у розрізі податків, зборів та інших обов'язкових платежів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевіряється. В акті не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій та адміністративних штрафів за встановлені порушення.

У разі вилучення у ході перевірки документів, які підтверджують факт виявленої порушення про це робиться запис із зазначенням підстав для вилучення, номеру та дати протоколу вилучення.

Відображається кількість складених примірників акту перевірки та відмітка про вручення одного примірника суб'єкту підприємницької діяльності – фізичній особі.

В інформативних додатках до акту документальної перевірки повинні міститися:

– план перевірки суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи, затверджений керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби та підписаний начальником відділу (управління) працівника, що очолює перевірку;

– розрахунки донарахованих сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також розрахунки зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування, зменшення податкового кредиту за податком на додану вартість у розрізі податкових періодів;

– розрахунки пені за порушення вимог законодавства;

– пояснення платника податків, а також, за їх наявності, відповідальних осіб за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи щодо виявлених порушень, надані в ході перевірки;

– інші матеріали, що підтверджують наявність фактів податкових та валютних порушень;

– матеріали (описи, відомості, протоколи, інвентаризаційний опис, акти хронометражів) про результати проведених в ході перевірки обстежень;

– постанови органу державної податкової служби про вилучення документів, протокол вилучення і опис документів, які вилучені, якщо вилучення мало місце;

– відомості щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

– інші матеріали, що мають значення для прийняття повідомлення-рішення за результатами перевірки та подальших заходів щодо забезпечення повернення валютної виручки;

– у разі необхідності надаються копії форм звітності за період, що перевіряється.

Всі додатки, які містять інформацію про діяльність платника податків, підписуються посадовими особами органу державної податкової служби, які провели перевірку, та суб'єктом підприємницької діяльності, а також, за їх наявності, відповідальними особами за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи.

При відмові суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної або юридичної особи від підпису, що підтверджує вручення йому акту перевірки, робиться відповідний запис в акті та один примірник акту перевірки направляється платнику податків з поштовим повідомленням про одержання. До другого примірника акту, що зберігається в органі державної податкової служби, додаються документи, що підтверджують факт поштового відправлення та вручення акту адресату.

У разі відмови суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної або юридичної особи від підписання акту перевірки службовими особами органу державної податкової служби складається акт довільної форми, що засвідчує факт такої відмови. Акт підписується не менш як трьома посадовими особами. При цьому в акті необхідно зазначити про факт ознайомлення платника податків та, за їх наявності, відповідальних осіб за ведення обліку доходів і витрат суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи зі змістом акту перевірки, обов'язками, правами і відповідальністю суб'єкта підприємницької діяльності та порядком оскарження дій службових осіб органів державної податкової служби.

При дослідженні висновків перевіряючих, експерт-бухгалтер повинен також порівняти їх з первинними документами, обліковими реєстрами, звітністю, які підлягали перевірці, а також іншими документами справи. При цьому експерт-бухгалтер застосовує іншу методику дослідження матеріалів, ніж ревізор чи податковий інспектор. Це можливе завдяки тому, що експерт досліджує документ, доданий до акту та інші матеріал справи, а ревізор обмежений перевіркою операцій лише за документами підприємства.

В актах ревізії і податкових перевірок можуть бути описані методи дослідження документів, а також прийоми розрахунків, на основі яких побудовані відповідні висновки перевіряючих. Такі методи та прийоми і стануть об'єктами дослідження експерта-бухгалтера, який маючи спеціальні знання, зможе виявити відповідність або невідповідність застосованих методів, правильність висновків.

Питання для самоконтролю

1. Яка роль спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи при проведенні експертного дослідження?
2. Які методи, способи та прийоми дослідження можуть використовуватися експертом-бухгалтером при вивченні відомостей спеціальних об'єктів?
3. У чому полягають особливості методики експертного дослідження спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи?
4. У яких випадках використовуються інші матеріали справи експертом-бухгалтером?
5. Які відомості можуть надати експерту-бухгалтеру інші матеріали справи, пов'язані з діяльністю підприємства?
6. Як експерт може оцінити стан бухгалтерського обліку та зміст облікової політики господарюючого суб'єкта, документи якого містяться в кримінальній або цивільній справі?
7. Які дані можуть бути отримані експертом-бухгалтером в результаті дослідження документів, якими оформлюються слідчі дії?
8. Як проводиться дослідження інших матеріалів справи, пов'язаних з процесом розслідування чи судового розгляду справи?
9. Чи можуть висновки експерта-бухгалтера базуватися лише на показаннях учасників розслідування чи судового розгляду справи?
10. За якими напрямками експерт-бухгалтер оцінює акти ревізії та (або) податкових перевірок?

Тести

1. До спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать:

- а) постанови слідчого, матеріали інвентаризації;
- б) протоколи, складені судово-слідчими органами, документи оперативного обліку;
- в) клопотання різних учасників розслідування справи про проведення додаткових слідчих дій, установчі та внутрішні розпорядчі документи підприємств, долучені до матеріалів справи.

2. Документи, які містять опис і результати проведеного у процесі розслідування справи дослідження фахівцями інших, ніж юридичних, спеціальностей:

а) документи, які відображають результати роботи фахівців різних спеціальностей, залучених до процесу розслідування;

б) установчі та дозвільні документи;

в) розпорядчі та інструктивні документи.

3. Документи, що надають інформацію про предмет і об'єкти дослідження експерта-бухгалтера за конкретною справою, а також про порядок розслідування кримінальної справи, вчинені судові та (або) слідчі дії в межах розслідування:

а) установчі та дозвільні документи;

б) розпорядчі та інструктивні документи;

в) документи, які складаються слідчими (судом) у процесі розгляду справи.

4. При дослідженні спеціальних об'єктів експерт-бухгалтер може застосовувати:

а) загальнонаукові та розрахунково-аналітичні методи дослідження;

б) розрахунково-аналітичні методи та способи документального контролю;

в) загальнонаукові, розрахунково-аналітичні методи та способи документального контролю.

5. Достовірними та якісними висновки фахівців інших спеціальностей, свідчення учасників розслідування справи можуть бути визнані:

а) обвинуваченим і його адвокатом;

б) експертом-бухгалтером і ревізором;

в) слідчим або судом.

6. Документи, що входять до складу групи установчих, рєсстраційних та дозвільних документів, досліджуються:

а) обов'язково в поєднанні з загальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи;

б) з документами оперативного обліку, якщо це передбачається питаннями слідчого або суду;

в) з використанням облікових реєстрів на прохання слідчого або суду.

7. До організаційно-технічних аспектів Наказу про облікову політику належить:

- а) форма організації бухгалтерського обліку;
- б) методи обліку господарських засобів і джерел їх утворення;
- в) питання документообороту.

8. До документів, які відображають результати роботи фахівців, залучених до процесу розслідування (розгляду) справи, належать:

- а) акти ревізій, податкових перевірок, висновки аудиторів;
- б) висновки експертів-бухгалтерів та експертів інших спеціальностей;
- в) матеріали інвентаризацій та реєстри оперативного обліку.

9. Висновок експерта-технолога в дослідженні експерта-бухгалтера може:

- а) використовуватися для оцінки експертом-бухгалтером його якості;
- б) відігравати роль основи для дослідження та відповіді на питання слідчого або суду експертом-бухгалтером;

в) не можуть використовуватися при проведенні судово-бухгалтерської експертизи взагалі.

10. До акту ревізії висуваються наступні вимоги:

а) він повинен містити систематизований виклад порушень норм чинного законодавства;

б) він повинен бути складений на паперовому носії державною мовою і мати наскрізну нумерацію сторінок;

в) правильними є відповіді а) і б).

Практичні завдання

Завдання 9.1

Необхідно:

➤ пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

Термін	Визначення
1	2
— (1) Установчі та дозвільні документи	А. Містять інформацію про внутрішньогосподарські правила та норми, які чинять визначальний вплив на порядок ведення обліку і організацію роботи на підприємстві. Положення цих документів також деталізують державні законодавчі акти, враховуючи специфіку технології виробництва, таким чином визначаючи порядок проведення господарської діяльності

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи

1	2
__ (2) Розпорядчі та інструктивні документи	Б. Дані цих документів можуть бути використані експертом-бухгалтером при відповіді на питання, що пов'язане з визначенням вартості майна суб'єкта у випадку, коли жодних даних, підтверджених первинними документами, йому надано не буде
__ (3) Документи, які складаються слідчим (судом) у процесі розгляду справи	В. Надають інформацію про дату створення (реєстрації) підприємства, дані про його засновників, їх права та повноваження, визначені при створенні юридичної особи (у засновницькому договорі). Крім того, надають інформацію про види діяльності підприємства, які передбачені при його створенні, а також дозволені – спеціальними документами (ліцензіями та патентами)
__ (4) Документи, які відображають результати роботи фахівців різних спеціальностей, залучених до процесу розслідувань	Г. Цей документ дозволяє експерту-бухгалтеру формулювати правильний і вичерпний висновок щодо реальних обставин здійснених господарських операцій
__ (5) Постанова й протокол про прийняття застави	Д. Документ, що містить відомості про порядок розгляду справи в залі суду
__ (6) Протокол судового засідання	Е. Документи, що інформують про предмет і об'єкти дослідження експерта-бухгалтера у конкретній справі, а також про порядок розслідування кримінальної (цивільної) справи, вчинені судові та (або)слідчі дії в межах розслідування
__ (7) Постанова виїмки документів	Є. Документи, які містять дані, що відображають позиції протилежних сторін; аналіз цієї інформації забезпечить більш повне дослідження експерта-бухгалтера, а висновки клопотань базуватимуться на думці не однієї зі сторін у справі (яка здебільшого суб'єктивна), а тому будуть більш об'єктивними
__ (8) Клопотання обвинувачених	Ж. Документи, які використовуються експертом-бухгалтером у випадку, коли інформації для висновків не вистачає або ж обставини справи для експерта незрозумілі
__ (9) Показання обвинувачених і свідків, протоколи допитів і очних ставок	З. Документи, що містять опис і результати проведеного дослідження у процесі розслідування справи фахівцями інших, ніж юридична, спеціальностей: ревізорами, експертами-бухгалтерами, експертами-технологами тощо

Завдання 9.2

Необхідно:

- визначити порядок експертного дослідження для відповіді на поставлене запитання;
- оцінити достатність надання матеріалів справи для відповіді на питання.

Дані для виконання:

У процесі розслідування кримінальної справи № 2209-ЕЗ, порушеної за обвинуваченням керівника та головного бухгалтера ВАТ “Асистент” в ухиленні від сплати податку на додану вартість до бюджету в особливо великих розмірах, за клопотанням обвинувачених призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером Г.О. Гальченком поставлено питання: Чи були операції з руху товарів, які відбулися між ВАТ “Асистент” та ЗАТ “Крамар” відповідно до договору №2104-КПТ від 22.04.2004р. операціями з прийняття на відповідальне зберігання?

Для відповіді на питання слідчий надав експерту матеріали справи № 2209-ЕЗ, серед яких містилися:

- договір про надання послуг № 2104-КПТ від 22.04. 2004р.;
- рахунки-фактури, виставлені ЗАТ “Крамар” за отримані ним послуги з відповідального зберігання товарів за квітень-травень 2004р.;
- акт приймання товарів від 25.04.2004р. на відповідальне зберігання;
- облікові реєстри ВАТ “Асистент”:
 - журнал 3 і відомість 3.5 до нього за квітень, травень і червень;
 - журнал 6 за квітень і травень;
 - облікові реєстри ЗАТ “Крамар”:
 - журнал 3 і відомість 3.5 до нього;
 - журнал 1 і відомості 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 до нього за квітень, травень та червень.

Завдання 9.3

Необхідно:

➤ *вказати чи може експерт дати відповідь на питання за допомогою лише наданих документів, якщо відповідь негативна, то визначити, яких документів не вистачає;*

➤ *вказати, якими повинні бути дії експерта за недостатності документів.*

Дані для виконання:

У Головицькому районному відділі прокуратури слідчим А.В.Артем'євим проводиться розслідування кримінальної справи №2482-ЕЗ. Справа порушена проти громадянки Л.О.Лисенко, яка обвинувачується в організації розкраданні готівки протягом 2003р. з каси філіалу №1 ВАТ “ЗалізницяАвто Припускається, що займаючи посаду бухгалтера з обліку касових операцій, Л.О.Лисенко вносила зміни до первинних документів і облікових реєстрів, виписок банку з метою викрадення коштів.

Для з'ясування окремих обставин даної справи А.В.Артем'єв призначив судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерта-бухгалтера І.В.Івлєва поставлено питання: чи правильно в бухгалтерському обліку філіалу №1 ВАТ “ЗалізницяАвто” відображено операції з передачі готівки з каси філіалу до каси ВАТ “ЗалізницяАвто” в 3-му кварталі 2003р.?

На вивчення експерту-бухгалтеру надано:

- касові документи 2-3-й квартали 2003р., прибуткові та видаткові касові ордери та Касові книги;
- облікові регістри – журнал 2, журнали 3 і 6 за 2-4-ий квартали 2003р. з відомостями до них;
- оборотно-сальдові відомості за 2-4-ий квартали 2003р.

Завдання 9.4

Необхідно:

- *дати відповідь на поставлене експерту-бухгалтеру питання.*

Дані для виконання:

У Березинському міському суді розглядається справа за позовом громадянина Д.Й.Донського до ТзОВ “Силан” про поновлення на роботі та виплати компенсації за нанесену моральну шкоду за незаконне звільнення. У процесі розгляду справи встановлено що Д.Й.Донський звільнений із займаної посади касира ТзОВ “Силан” у березні 2004р. за невиконання посадових обов'язків і вимог керівництва ТзОВ “Силан”. Однак такі дії Д.Й.Донський вважає безпідставними, оскільки обов'язки касира, що встановлені чинним законодавством, він виконував. Щодо своєї відмови від підписання посадової інструкції Д.Й.Донський пояснив, що інструкцію йому надано через чотири місяці після зарахування його на посаду, причому вона містила неправомірні вимоги.

Для з'ясування окремих обставин справи судом призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером Л.Й. Легким поставлено питання: Чи правомірна відмова касира від підписання інструкції?

Експерту-бухгалтеру Л.Й. Легкому для дослідження надано наступні документи:

- касові документи та облікові регістри з обліку касових операцій за період роботи Д.Й.Донського;
- посадову інструкцію касира ТзОВ “Силан”, затверджену директором ТзОВ “Силан”, в якій серед обов'язків касира передбачено: виписування касових документів і їх реєстрація в книзі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, складання звіту касира щодня, видача та оприбуткування готівки.

Завдання 9.5

Необхідно:

➤ визначити послідовність дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером для відповіді на поставлені йому питання;

➤ назвати документи, які необхідно дослідити експерту-бухгалтеру, та вказати до якої групи об'єктів судово-бухгалтерської експертизи вони належать.

Дані для виконання:

В Андріївському районному суді розглядається спір між ВАТ “Престиж” і громадянином З.Й. Затишним, який подав позов проти ВАТ “Престиж” щодо стягнення з останнього заборгованості за дивідендами.

В процесі розгляду справи встановлено, що громадянин З.Й. Затишний має право на отримання дивідендів від ВАТ “Престиж”, оскільки придбав звичайні акції даного підприємства у 2000 р. Незважаючи на прибуткову діяльність ВАТ “Престиж”, З.Й. Затишний дивідендів протягом трьох років не отримував, збори засновників не відвідував, хоча, як встановлено в процесі розгляду справи, запрошення отримував.

Щодо невиплати дивідендів З.Й. Затишному представником ВАТ “Престиж” надано пояснення, що протягом 2000-2003 рр. одержаний прибуток спрямовувався на поповнення статутного та резервного капіталу товариства, а також на розширення виробничих потужностей за погодженням акціонерів.

Це заперечує З.Й. Затишний, який вказав, що офіційної згоди в нього ніхто не отримував.

Для з'ясування окремих обставин судом призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером поставлено наступні питання:

1. Чи мало право ВАТ “Престиж” спрямовувати одержаний в 2000-2003 рр. прибуток на поповнення статутного та резервного капіталу товариства й розширення виробничих потужностей?

2. На які цілі спрямовувався прибуток, одержаний ВАТ “Престиж” в 2000-2003 рр.?

Завдання 9.6

Необхідно:

➤ визначити правомірність дій та висновків експерта-бухгалтера у наведеній ситуації;

➤ вказати послідовність дослідження документів експертом і назвати документи, які в наведеній справі необхідно дослідити експерту-бухгалтеру для відповіді на поставлене перед ним питання.

Дані для виконання:

В Ачинському міському суді розглядається цивільна справа за позовом громадянина К.В. Корчакова до ТзОВ “Арбат” про виплату компенсації за завдану моральну шкоду за незаконне звільнення з посади бухгалтера з нарахування та обліку заробітної плати на ТзОВ “Арбат”.

У процесі розгляду справ в суді встановлено, що К.В. Корчаков звільнений із займаної посади ТзОВ “Арбат” у лютому 2004 р. за невиконання посадових обов’язків і порушення правил трудового розпорядку. Такі дії керівництва ТзОВ “Арбат” К.В. Корчаков вважає безпідставними та незаконними, оскільки посадові обов’язки, визначені посадовою інструкцією він виконував, а вимог внутрішнього трудового розпорядку дотримувався.

Для з’ясування окремих обставин справи судом призначено судово-бухгалтерську експертизу. Перед експертом-бухгалтером М.Й. Майдановичем поставлено питання: Чи виконував К.В. Корчаков покладені на нього обов’язки під час обіймання ним посади бухгалтера з нарахування та обліку заробітної плати на ТзОВ “Арбат”?

Експерту-бухгалтеру для дослідження надано наступні документи:

➤ первинні документи з нарахування заробітної плати (розрахунково-платіжні відомості, платіжні відомості, особові листки працівників), облікові реєстри, призначені для обліку зобов’язань з оплати праці (журнали 3, 4, 5 і відомості до них, реєстри депонованих сум за період перебування К.В. Корчакова на посаді бухгалтера з нарахування та обліку заробітної плати на ТзОВ “Арбат”);

➤ посадову інструкцію бухгалтера з нарахування та обліку заробітної плати на ТзОВ “Арбат”, затверджену директором ТзОВ “Арбат”.

Крім того, за клопотанням експерта-бухгалтера М.Й. Майдановича судом йому додатково надано нотаріально завірнену копію паспорта К.В. Корчакова та зразки його почерку.

Експерт-бухгалтер дослідив надані йому документи на відповідність почерку особи, яка їх складала, почерку К.В. Корчакова. В результаті проведеного дослідження експерт встановив, що записи здійснені К.В. Корчаковим, а отже, покладені на нього обов’язки він виконував.

Завдання 9.7

Необхідно:

- визначити правомірність дій та достовірність висновків експерта-бухгалтера у наведеній ситуації;
- вказати, які дії повинен здійснити експерт-бухгалтер у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

Слідчим податкової міліції Н.О. Новченком за кримінальною справою, що порушена проти керівника та головного бухгалтера ТЗОВ “Смерека” за обвинуваченням в ухиленні від сплати податків, призначено судово-бухгалтерську експертизу. На вирішення експерта Д.В. Доброва поставлено питання: Яка сума фактичних витрат, понесених на виробництво готової продукції ТЗОВ “Смерека” – солодких газованих напоїв – у березні 2004 р.?

На дослідження експерту-бухгалтеру В.В. Воробйову надано матеріали кримінальної справи, серед яких – висновок експерта-технолога Б.В. Бистрова про фактичні витрати товарно-виробничих запасів, спожитих комунальних послуг, виконаної роботи з виробництва напоїв робітниками ТЗОВ “Смерека” у кількісних і трудових вимірниках. Даний документ прийнятий експертом-бухгалтером як вихідний для складання експертного висновку.

У результаті вивчення експертом-бухгалтером висновку експерта-технолога встановлено, що при визначенні фактичних витрат виробництва Б.В. Бистров за основу прийняв не обсяг готової продукції, а в цілому списання витрат різних ресурсів підприємства на витрати виробництва у березні місяці. Відповідно, сума фактичних витрат, розрахованих експертом-бухгалтером, становила значну суму грошових коштів, а тому В.В. Воробйов засумнівався в її правильності. Перевіривши додатково показники висновку експерта-технолога, експерт-бухгалтер виявив помилку Б.В. Бистрова.

Після цього експерт-бухгалтер В.В. Воробйов дослідив інші матеріали наданої йому справи та встановив фактичний обсяг готової продукції. Далі, використовуючи розрахунково-аналітичні методи (насамперед правило розрахунку відносної величини структури), обчислив фактичні обсяги витрат різних ресурсів на виготовлення готової продукції. Визначивши вартісний еквівалент цих сум, експерт-бухгалтер надав висновок слідчому.

Завдання 9.8

Необхідно:

- назвати нормативні акти, що регулюють порядок здійснення і відображення в обліку операцій, наведених в ситуації;
- визначити необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи у наведеній ситуації.

Дані для виконання:

Кримінальна справа за обвинуваченням керівника та головного бухгалтера комерційного коледжу у нецільовому використанні коштів Державного бюджету порушена слідчим прокуратури Софіївського району В.Й. Вільховським на підставі отриманого акту ревізії, проведеної в комерційному коледжі.

Обвинувачені свою вину не визнають, тому подали клопотання слідчому про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Керівник і головний бухгалтер коледжу пропонують винести на вирішення експерта-бухгалтера питання: Чи правомірним є віднесення на фактичні витрати загального та спеціального фонду комерційного коледжу витрат із нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності у 2003 р.?

Завдання 9.9

Необхідно:

- назвати нормативні акти, що регулюють відносини, описані в ситуації;
- визначити перелік документів, які повинен дослідити експерт-бухгалтер для відповіді на поставлене перед ним питання.

Дані для виконання:

У суді м. Яблуневе розглядається господарський спір за позовом ТзОВ “Зелена долина” до ПП Вялков щодо стягнення з останнього заборгованості з орендної плати за приміщення, яке належить ТзОВ “Зелена долина” і взяте в оренду ПП Вялков. З вимогами ТзОВ “Зелена долина” ПП Вялков не погоджується.

Для вирішення спору судом призначено судово-бухгалтерську експертизу, на вирішення якої поставлено питання: Чи існує непогашена заборгованість з орендної плати ПП Вялкова перед ТзОВ “Зелена долина”?

Завдання 9.10

Необхідно:

- оцінити достатність документів для відповіді на поставлене перед експертом-бухгалтером питання;
- вказати, які методи дослідження документів будуть використані експертом-бухгалтером для відповіді на поставлене перед ним питання;
- дати відповідь на поставлене перед експертом-бухгалтером питання;
- у випадку виявлення недостачі товарно-виробничих запасів – обчислити розмір збитку;

Дані для виконання:

У результаті оцінки слідчим матеріалів порушеної кримінальної справи за обвинуваченням керівника та головного бухгалтера підприємства ВАТ “Ангар” у розкраданні ними майна призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Перед експертом-бухгалтером поставлене наступне питання: Чи мали місце нестачі матеріальних цінностей на головному складі ВАТ “Ангар” у період з 10 по 31 грудня 200х р.?

Для дослідження експерту-бухгалтеру надано один том кримінальної справи, в якій міститься:

– реєстри прибуткових і видаткових накладних головного складу ВАТ “Ангар” (із доданими до них первинними документами):

РЕЄСТР ПРИБУТКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ВАТ “Ангар”

за період з 10 грудня по 31 грудня

№ з/п	Постачальники	Документ		Сума, грн.
		номер	дата	
1	Концери “АВК”	394	15.12	1700,00
2	АТ “Чернівціконд”	440	22.12	2550,00
3	ЗАТ “Житомирські ласощі”	421	26.12	11660,00
4	ЗАТ “Житомирські ласощі”	421	26.12	3250,00
5	ЗАТ “Житомирські ласощі”	524	28.12	1300,00
6	Повернення товару покупцем	3	29.12	2120,00
Всього				22580,00

Комірник _____ (підпис)

РЕЄСТР ВИДАТКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ВАТ “Ангар”

за період з 10 грудня до 31 грудня

№ з/п	Одержувачі (покупці, структурні підрозділи ВАТ “Форум”)	Документи		Сума, грн.
		номер	дата	
1	2	3	4	5
1	Магазин “Наталі”	351	13.12	1598,00
2	Магазин “Солодок”	352	13.12	6825,00

Розділ 3. Методика проведення : удово-бухгалтерської експертизи

1	2	3	4	5
3	Магазин "Людина"	353	18.12	1235,00
4	Кафе "Барвінок"	354	18.12	3900,00
5	ПП "Калитович"	355	18.12	5300,00
6	Магазин "Корольок"	356	21.12	2120,00
7	Торговельна палатка "Келька"	357	21.12	1045,50
8	Магазин "Наталі"	358	25.12	6890,00
9	Магазин "Солодок"	359	25.12	2242,50
	Всього			31156,00

Комірник _____ (підпис)

➤ картки кількісно-сумового обліку товарів і матеріалів:

КАРТКА

кількісно-сумового обліку товарів і матеріалів

2003 р.	Найменування	Розмір	Сорт	Од. виміру	Облікова ціна	Шифр	Стр.	Рахунок
	"Молочний ірис"			кг.	6 грн. 50 коп.			

Проводка		Зміст запису	Ціна	Надходження		Витрачання		Залишок		Примітки
Дата	№			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	
		Залишок станом на 10.12	6,50					1500	9750,00	
26.12	421	за накл. від АТ "Житомирські ласощі"		500	3250,00					
28.12	524	за накл. від АТ "Житомирські ласощі"		200	1300,00					
13.12	351	реалізовано маг. "Солодок"				1050	6825,00			
18.12	354	реалізовано кафе "Барвінок"				600	3900,00			
25.12	359	реалізовано маг. "Солодок"				345	2242,50			
		Залишок на 31.12 ц.р.						205	1332,50	
		Всього		706	4550,00	1995	12967,50			

КАРТКА

кількісно-сумового обліку товарів і матеріалів

2003 р.	Найменування	Розмір	Сорт	Од. виміру	Облікова ціна	Шифр	Стр.	Рахунок
	"Шилучки"			кг.	5 грн. 30 коп.			

Проводка		Зміст запису	Ціна	Надходження		Витрачання		Залишок		Примітки
Дата	№			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	
		Залишок станом на 10.12	5,30					3000	15900,00	
		3	4	5	6	7	8	9	10	11
26.12	421	за накл. від АТ "Житомирські ласощі"		2200	11660,00					
29.12	3	повернуто покупцям		400	2120,00					

Тема 9. Використання інших матеріалів справи в дослідженні

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
18.12	355	реалізовано ПП "Калитович"					1000	5300,00		
21.12	356	реалізовано маг. "Корольок"					400	2120,00		
25.12	358	реалізовано маг. "Наталі"					1300	6890,00		
Залишок на 31.12 ц.р.									2900	15370,00
Всього				2600	13780,00	2700	14310,00			

КАРТКА

кількісно-сумового обліку товарів і матеріалів

2003 р.	Найменування	Розмір	Сорт	Од. виміру	Облікова ціна	Шифр	Стр.	Рахунок
	"Гулівер"			кг.	8 грн. 50 коп.			

Проводка		Зміст запису	Ціна	Находження		Витрачання		Залишок		Примітки
дата	№			кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	
		Залишок станом на 10.12	8,50					120	1020,00	
15.12	394	за накл. від концерну "АВК"		200	1700,00					
22.12	440	за накл. від "Чернівціконд"		300	2550,00					
18.12	355	реалізовано маг. "Наталі"				188	1598,00			
21.12	356	реалізовано маг. "Люцина"				190	1235,00			
25.12	358	відпущено в торг. палатку "Келька"				123	1045,50			
Залишок на 31.12 ц.р.								119	1391,50	
Всього				500	4250,00	501	3878,50			

► інвентаризаційна відомість станом на 31 грудня 200х р.

Інвентаризаційний опис матеріалів складу ВАТ "Ангар" станом на 31 грудня 200х р.

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума, грн.
1	Цукерки "Молочний ірис"	кг.	205	6,50	1332,50
2	Цукерки "Шипучка"	кг.	2900	5,30	15370,00
3	Цукерки "Гулівер"	кг.	119	8,50	1391,50
Всього					18094,00

Порядкових номерів три (з 1 до 3)

Кількість натуральних показників (прописом) – вісімнацять тисяч дев'яносто чотири грн.

Примітка. Станом на 10 грудня залишки цукерок за картками обліку підтверджені результатами проведеної інвентаризації та відповідають даним бухгалтерського обліку

**Розділ 4. Узагальнення
та оцінка
результатів судово-
бухгалтерської
експертизи**

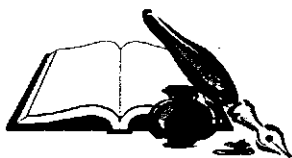


**Эксперт – это человек, который
больше уже не думает; он знает**

Франк Хаббард

**Тема 10. Висновок експерта-
бухгалтера: поняття,
призначення та оцінка**





Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: поняття, призначення та оцінка

У темі розглядаються наступні питання

10.1. Висновок експерта-бухгалтера, його структура

10.2. Дослідження і оцінка висновку експерта-бухгалтера

10.1. Висновок експерта-бухгалтера, його структура

**Завершальний етап
судово-бухгалтерської
експертизи**

Процес дослідження матеріалів справи, наданих експерту-бухгалтеру, спрямований на встановлення фактичних обставин справи для її справедливого вирішення органами слідства або судом. Однак процес дослідження не може обмежуватися лише виявленням окремих фактів – у такому випадку він буде незавершеним. Будь-які дані, отримані в процесі роботи експерта-бухгалтера над справою, потребують систематизації та узагальнення. Лише розглядаючи отримані дані комплексно, системно, з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків можна прийняти об'єктивне рішення. Тому закономірно, що в судово-бухгалтерській експертизі наступним після етапу дослідження є **етап узагальнення і оцінки результатів експертного дослідження.**

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи

У попередніх темах наголошувалося, що судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо для встановлення фактичних обставин розслідуваної справи необхідні знання з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю. Відповідно до процесуального законодавства експерт-бухгалтер за підсумками дослідження повинен скласти висновок, який може набути сили доказу, оскільки часто містить пояснення суттєвих обставин справи, що розслідується. Відповідно до ст. 83 КПК України документи "...є джерелом доказів, якщо в них викладені або засвідчені обставини, які мають значення для справи...". Це обумовлює необхідність викладення в письмовій формі висновку експерта-бухгалтера.

На етапі узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи завданням експерта-бухгалтера є:

- узагальнення даних встановлених у процесі вивчення матеріалів справи;
- формулювання чітких відповідей на поставлені судом (слідчим) питання;
- викладення у письмовій формі обґрунтованих відповідей з метою надання органу (особі), яким призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Згідно з процесуальними нормами під **висновком** експерта-бухгалтера в кримінальному та цивільному процесі розуміють письмову мотивовану відповідь особи, яка залучена до участі у справі в якості експерта, на поставлені перед нею питання.

Висновок повинен бути обґрунтованим і сформульованим у результаті різнобічного та повного дослідження матеріалів справи з використанням спеціальних знань експерта. Обов'язковою вимогою, яка висувається до цього документу, є об'єктивність трактування обставин справи, яких стосуються питання слідчого або суду. Це означає, що експерт-бухгалтер повинен формувати свої відповіді на базі об'єктивного та повного дослідження наданих йому матеріалів справи. Крім того, для забезпечення обґрунтованості висновку при складанні цього документу експерт-бухгалтер повинен дотримуватися наступних принципів:

- **принципу кваліфікованості**, який передбачає, що винесені на експертизу питання потребують високого рівня кваліфікації експерта в

певній галузі знань. Якщо для розв'язання справи такі знання не є необхідними, то відповіді на питання не повинні надаватися експертом, оскільки ці відповіді не матимуть доказового (корисного) значення;

➤ **принципу визначеності.** Відповідно до цього принципу неприпустимими є невизначені, двозначні висновки, які можуть по-різному тлумачитися (наприклад, висновки про “подібність”, “аналогічність” об'єктів без зазначення конкретних ознак, висновки про “однорідність”, в яких не зазначено конкретний клас або група, до яких повинні бути віднесені об'єкти дослідження експерта-бухгалтера). Тобто, чіткість при викладенні висновків забезпечить правильне їх розуміння та однозначне трактування змісту документа, а будь-які неточності тексту потягнуть за собою додаткові питання як з боку слідчого (судді), так й інших сторін у справі. У зв'язку з цим, правильне та зрозуміле тлумачення у висновку експертизи виявлених у процесі дослідження фактів має вагоме значення для строку розслідування й вирішення справи в цілому;

➤ **принципу доступності,** який полягає в тому, що допустимими є лише такі висновки експерта-бухгалтера, які не потребують для своєї інтерпретації спеціальних знань. Висновок складається для осіб, які не мають економічної підготовки: органів або осіб, що призначили судово-бухгалтерську експертизу, обвинувачених або представників сторін у цивільному спорі тощо. Тому необхідно уникати вживання зайвих слів, специфічних термінів. Тобто висновок експерта-бухгалтера повинен бути конкретним, зрозумілим і легко сприйматися слідчим, суддею та іншими учасниками процесу розслідування чи судового процесу;

Процесуальна форма судово-бухгалтерської експертизи обумовлює існування вимог до *форми* та *змісту* експертного висновку.

Висновок експерта-бухгалтера повинен складатися у **письмовій формі.**

Основу змісту цього документу складають виявлені у процесі дослідження дані про фактичні обставини певної справи з пояснення їх причин і наслідків. Крім того, у висновку експерта-бухгалтера повинні зазначатися:

➤ час експертного дослідження (календарний період із зазначенням дат початку та закінчення проведення експертизи);

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи

➤ місце проведення експертизи (наводиться назва установи та номер кабінету);

➤ дані про особу експерта (із зазначенням його прізвища, ім'я та по батькові, освіти, спеціальності, вченого ступеня і звання, посади експерта за його основним місцем роботи, практичного досвіду);

➤ дані про осіб, які були присутні при проведенні експертизи (ці дані зазначаються, якщо експерт-бухгалтер працював на запрошення слідчого в присутності останнього або якщо експертиза проводилася під час судового засідання);

➤ питання, поставлені експерту-бухгалтеру слідчим або судом.

У висновку експерт-бухгалтер повинен навести повний опис матеріалів, наданих йому слідчим і досліджених ним. в описі обов'язково вказується, які примірники документу досліджував експерт: оригінали чи копії (якщо ж копії – то експерт вказує, яким чином підтверджена їх достовірність).

Процесуальними нормами передбачено також обов'язкова наявність у висновку докладного опису проведених експертом досліджень, а також наданих на основі їх результатів відповідей на поставлені перед експертом питання.

Зміст висновку експерта-бухгалтера } Зазначені вище відомості викладаються у висновку експерта-бухгалтера у встановленому інструктивними документами Міністерства юстиції України порядку. Він поширюється на всі види судової експертизи, а тому є обов'язковим і для експерта-бухгалтера.

Відповідно до вимог цього порядку експертний висновок повинен містити три частини: вступну, дослідну та результативну, зміст яких наведено на рис. 10.1.

Висновок експерта надає можливість не тільки ознайомитися з результатами за проведеним дослідженням, але й визначити підстави для їх формулювання, оцінити їх обґрунтованість. Розглянемо детальніше характеристику окремих відомостей кожної з частин.

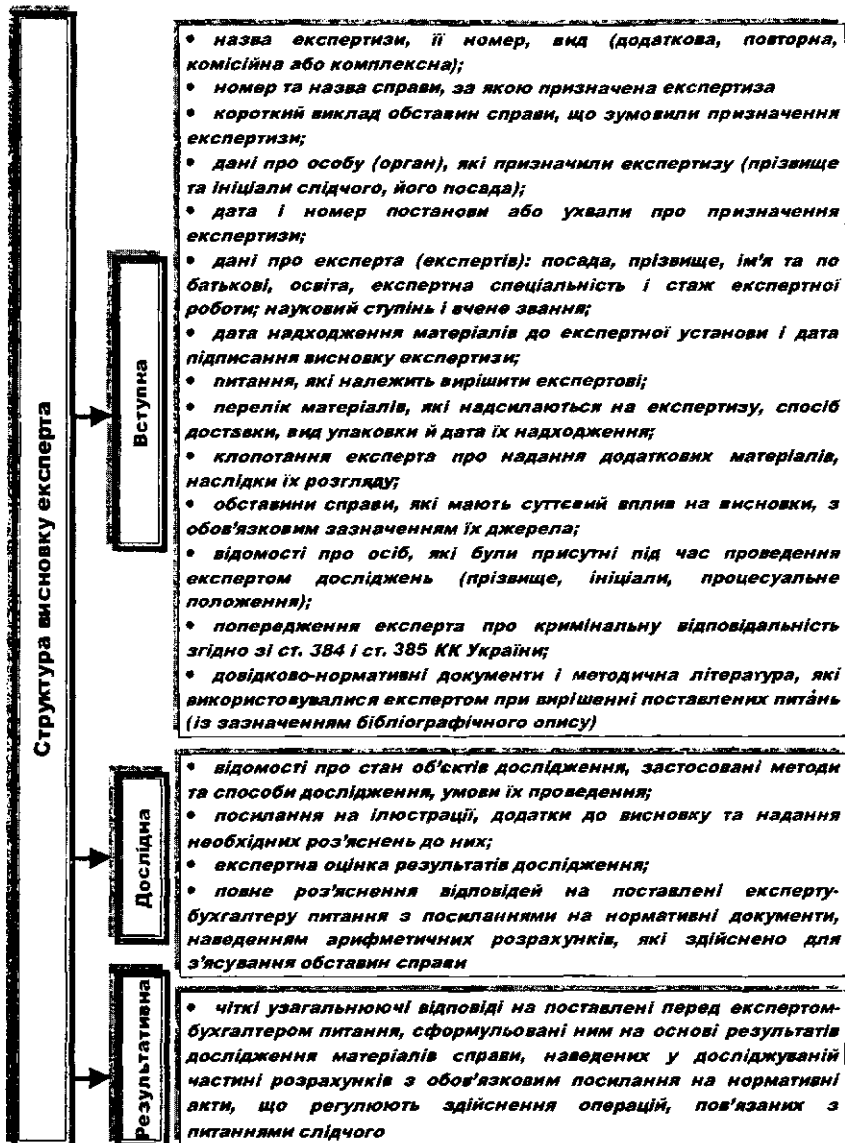


Рис. 10.1. Складові висновку експерта та їх зміст

Вступна частина

експертного висновку

У **вступній** частині наводяться загальні відомості про експертизу, її вид, строки та суб'єктів призначення і проведення. Ця частина висновку містить також короткий опис обставин справи, за якою було призначено судово-бухгалтерську експертизу. Ці дані необхідні для розуміння обставин справи користувачами висновку на основі короткого огляду її змісту (за умови обмеженості часу користувачів для ознайомлення з висновком експерта-бухгалтера).

Якщо експерту-бухгалтеру для дослідження надано матеріали справи у декількох томах, то у вступній частині висновку потрібно зазначити кількість томів і аркушів у кожному з них. Іноді в постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим або судом визначаються конкретні документи, які підлягають дослідженню експертом-бухгалтером. Тоді в даній частині експертного висновку необхідно здійснити точне посилання на ці документи: вказати номер тому справи й аркушів, на яких вони містяться. Після цього наводиться повний перелік матеріалів справи, наданої експерту для проведення судово-бухгалтерської експертизи: папок з документами, книг, журналів, облікових карток та ін.

Питання, поставлені на вирішення експерта-бухгалтера слідчим або судом, у вступній частині висновку викладаються у тому порядку, в якому вони наведені в постанові про призначення експертизи. Якщо поставлено декілька питань, експерт-бухгалтер має право згрупувати їх і викласти в тій послідовності, яка забезпечить найбільш доцільний порядок дослідження та наочність його результатів. Також у вступній частині висновку наводяться питання, додатково поставлені експертом за власною ініціативою в процесі дослідження. Причому вирішенні експертом-бухгалтером питань, що поставлені ним за власною ініціативою, то вони також наводяться у вступній частині висновку. Проте зазначені питання наводяться після тих питань, які були поставлені перед експертом слідчим або судом. У жодному випадку не допускається самовільна заміна експертом-бухгалтером питань, поставлених перед ним слідчим або судом, іншими питаннями, навіть якщо останні, на думку експерта, є більш доцільними.

Окрім наведених на рис. 10.1 відомостей, у вступній частині висновку експерта необхідно зазначити номер і дату завдання, на підставі якого проведення експертизи доручалося експерту, який працює в штаті експертної установи.

Наведений зміст вступної частини висновку експерта-бухгалтера є типовим при узагальненні результатів судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться вперше. Однак перший розділ висновку додатково чи повторної експертизи повинен містити додаткові дані. Так, при проведенні повторної експертизи у вступній частині висновку обов'язковим є наведення підстав для її призначення (зазвичай вона вказується у постанові слідчого або ухвалі суду про призначення даного виду експертизи). Крім того, зазначається інформація про первинну експертизу: номер і дата висновку попередньої експертизи; відомості про експертів, які її проводили, із зазначенням їх місця роботи. Обов'язковим також є наведення висновків попередніх експертиз за питаннями, поставленими перед експертом-бухгалтером на повторне розв'язання.

**Дослідна частина
висновку експерта**

У **дослідній** частині висновку описується процес експертного дослідження у вигляді детальних і обґрунтованих відповідей на кожне із поставлених перед експертом питань. При цьому обов'язковим є дотримання послідовності питань, наведених у першій частині висновку.

Кожному питанню, яке вирішувалося експертом-бухгалтером, як правило, відповідає окремий розділ дослідної частини висновку, однак, якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, то відповідь на них може надаватися в одному спільному розділі.

Відповідаючи на поставлені питання, експерт-бухгалтер повинен забезпечити дотримання таких вимог:

- повнота та об'єктивність викладення;
- чіткість і лаконічність формулювань;
- логічна та хронологічна послідовність викладення матеріалу.

Відповіді експерта повинні викладатися послідовно, щоб кожне нове речення було логічним продовженням попереднього або було логічно пов'язане з ним як в межах одного питання, так і в межах висновку в цілому, що сприяє системному розумінню останнього. Крім того, експерту не можна допускати наявності несподіваних висновків, незрозумілих посилань, які не відповідають попередньо викладеному матеріалу. Для уникнення таких у недоліків у другому розділі висновку відповіді експерта повинні викладатися в певному порядку. Спочатку наводиться зміст питання. Далі вказується, що надані експерту-

бухгалтеру матеріали справи розглянуті та досліджені ним в повному обсязі. Після цього викладається відповідь експерта-бухгалтера на поставлене перед ним питання з повним обґрунтуванням виявлених фактів, їх причин і наслідків. Допускається, що за необхідності аналізу великої кількості фактів і наведення значного обсягу інформації для відповіді на одне питання обставини справи та їх детальний аналіз описуються за епізодами.

Відповідь на кожне питання повинна розпочинатися з посилання на положення нормативного документу, які є підставою для здійснення господарських операцій та наступного їх відображення в обліку. Після цього наводяться відповіді на поставлені перед експертом питання, при викладенні яких доцільним є дотримання наступної послідовності:

- описуються документи, матеріали та обставини, що досліджувалися;
- проводиться аналіз відображення у бухгалтерському обліку операцій, зафіксованих в документах, які досліджувалися експертом-бухгалтером. Далі наводиться їх критична оцінка й детально описуються усі виявлені порушення, невідповідності та зловживання із зазначенням нормативних актів, які при цьому порушені. Обов'язково вказується період виникнення невідповідностей і, якщо можливо, їх точні дата й обсяг, визначений за допомогою розрахунків, які наводяться у висновку. Після таких відомостей у висновку експерта наводиться правильний варіант здійснення чи відображення в обліку операцій, що досліджувалися, і висновок за результатами порівняння фактичного й правильного стану ситуації;
- наводяться короткі посилання на показання обвинувачених, свідків та інші матеріали справи, якщо вони вивчалися у процесі експертного дослідження;

➤ наводяться також посилання на факти, що сприяли чи могли сприяти здійсненню або приховуванню порушень. Проте експерт робить висновки щодо таких моментів лише на підставі виявлених розбіжностей, які підтверджуються документами справи;

➤ якщо вимагає питання слідчого або суду, в останню чергу у відповіді експерта вказуються посадові особи, відповідальні за збереження оборотних чи необоротних активів підприємства або ж відображення в бухгалтерському обліку певного виду операцій господарюючого суб'єкта в періоді, за який було виявлено порушення. Законодавством передбачено, крім того,

можливість визначення експертом-бухгалтером посадових осіб, які могли бути причетні до здійснення незаконних господарських операцій.

Обов'язковим є підтвердження всіх викладених у експертному висновку фактів даними документів справи із зазначенням номеру тому справи, в якому вони знаходяться, та посиланням на його аркуш.

Відповіді експерта на питання слідчого (суду) можуть бути доповнені графіками (в т.ч. діаграмами), таблицями. Така форма викладення забезпечує наочність результатів експертного дослідження, підвищує їх сприйняття іншими особами. При цьому зберігається вимога підтвердження документами справи розрахунків, наведених у порівняльних таблицях. Якщо розрахунки таблиці або графіку є громіздкими, різноманітні розшифровки показників висновку можуть вноситися в додатки до нього. Останні є складовою дослідної частини, текст якої вони доповнюють. Крім того, в якості ілюстрації експертних висновків у додатки висновку можуть бути винесені протизаконні розпорядження, документи на протизаконний відпуск або отримання товарно-виробничих запасів чи їх копії. Кожному з додатків присвоюється власна назва та номер.

Поряд з відповідями на питання слідчого або суду в цьому розділі висновку експерт зазначає причини неможливості відповіді на деякі з питань, поставлених перед ним слідчим або судом.

У досліджуваній частині висновку повторної експертизи необхідно зазначити також причини розбіжностей між результатами повторної та попередніх експертиз, якщо такі розбіжності виявлено.

Важливою рекомендацією для експерта є те, що висновок необхідно формувати вже в процесі проведення дослідження. При цьому доцільним є застосування друкованих форм – бланків висновку, що сприяє дотриманню єдиного порядку відображення результатів експертизи (стандартні реквізити створюють можливість дотримання певної послідовності викладення), а також спрощує і прискорює процес узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Результативна частина висновку експерта Наступною – заключною – частиною висновку експерта-бухгалтера є **результативна**. В ній узагальнюється зміст дослідної частини у формі коротких і чітких відповідей на питання, поставлені перед експертом-

бухгалтером слідчим або судом. Відповіді в цій частині висновку наводяться без їх обґрунтування, але у тій послідовності, в якій вони були наведені в постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

При викладенні матеріалу в результативній частині висновку обов'язковим є забезпечення чіткості відповідей експерта для недопущення їх двозначного тлумачення. Кожну відповідь, незважаючи на вимоги стислості та короткого викладу, необхідно підтвердити посиланням на відповідний нормативний документ, особливо, якщо виявлено порушення його норм, та на документи, що містяться в справі (з посиланням на том і аркуш справи).

Відповіді на питання, поставлені самим експертом-бухгалтером, також включаються до заключної частини висновку. Однак про це потрібно повідомити слідчого (суд) заздалегідь – до складання висновку.

У зв'язку з тим, що висновок експерта-бухгалтера може бути джерелом доказів за справою, яка знаходиться на розслідуванні або розгляді у суді, крім відповідності вимогам за змістом і формою, висновок експерта повинен бути **грамотно та культурно оформленим**. Грамотність складання висновку полягає не лише у дотриманні правил граматики та синтаксису. Експертний висновок повинен бути правильним також з юридичної та економічної точки зору із врахуванням сучасних досягнень у сфері обліку, фінансів, аналізу й контролю, економіки та права. Виявлені в процесі дослідження факти повинні описуватися у висновку просто, доходливо, без зайвого застосування спеціальної термінології. Якість документу визначається тим, наскільки розбірливо й акуратно він написаний, правильно та впорядковано розміщений у ньому текст.

Експерту-бухгалтеру необхідно пам'ятати, про неприпустимість вживання у висновку термінів і виразів, які носять характер юридичної кваліфікації дій посадових осіб: "розрата", "привласнення", "злочин", "зловживання", "антидержавна практика", "злочинна діяльність", "недбалість", "винний", "привласнення", "допущено навмисне", "безгосподарність", "розкрав кошти", "сфабрикував", "шахрай" та ін. Це пов'язано з тим, що встановлення вини або ж невинності осіб у привласненні, зловживанні тощо належить виключно до компетенції суду. Оцінка експертом-бухгалтером дій окремих посадових осіб із вживанням таких словосполучень як "розкрав кошти", "привласнив державне

майно”, “сфабрикував”, “злочинець”, “шахрай” тощо, є неприпустимою, оскільки це виходить за межі його компетенції. Експерт-бухгалтер у висновку за справою повинен лише об’єктивно висвітлити факти, на підставі яких слідчий (суд) мають можливість прийняти правильне рішення. У висновку також не допускається скорочення слів. Наприклад, замість “дебет рахунку” – “Д-т рахунку”, замість “прибутковий касовий ордер” – “ПКО”, “розрахунково-платіжна відомість” – “РПВ”. Недоцільним також є наведення у висновку кореспонденції рахунків бухгалтерському обліку, яка використовується для відображення господарських операцій в облікових регістрах.

Неврахування експертом-бухгалтером цих вимог перешкоджає об’єктивному сприйняттю та правильній оцінці висновку. Найбільш прийнятним при написанні висновку є використання експертом наступної термінології: “недостача”, “лишок”, “перевитрата”, “матеріальна шкода”, із зазначенням їх розмірів і обставин, за яких вони виникли; “порушення закону, наказу, інструкції”, із зазначенням конкретного пункту чи статті закону, наказу, інструкції, який було порушено.

Висновок повинен бути акуратно та чітко написаний чорнилами або надрукований. Важливим при цьому є дотримання розмірів полів, встановлених для даного документу та правильне розміщення тексту.

**Підписання та
передача експертного
висновку** Складений за результатами експертного дослідження висновок підписується експертом, який проводив судово-бухгалтерську експертизу. Обов’язковим є засвідчення висновку печаткою експертної установи або підприємницької структури (аудиторської фірми), де працює експерт.

З метою недопущення фальсифікації окремих сторінок тексту висновку експерту-бухгалтеру необхідно підписувати кожен його сторінку та додатки до нього. Усі наявні в тексті виправлення повинні бути засвідчені надписом “Виправленому вірити. Експерт...” й підписом експерта-бухгалтера.

При проведенні комплексної (комісійної) експертизи складається загальний висновок, який підписується усіма експертами, які проводили дослідження, якщо вони погоджуються з узагальненими результатами дослідження. Якщо ж експерти не дійшли згоди щодо висновку за окремими питаннями або їх епізодами, то кожним експертом складаються окремі висновки для узагальнення власних результатів дослідження. При цьому кожен експерт зобов’язаний обґрунтувати причини своєї незгоди з думкою інших членів комісії.

Висновок разом із додатками складається у двох примірниках: один з них передається органу або особі, що призначили експертизу, – слідчому або суду, другий – залишається у експерта. Обидва примірники обов'язково підписуються експертом і засвідчуються печаткою.

У практиці судово-бухгалтерської експертизи зустрічаються категорично позитивні та негативні висновки; ймовірно позитивні та негативні.

Категоричний висновок – це достовірний висновок про факт, якого стосується питання слідчого або суду незалежно від умов його прояву. Категоричним може бути висновок, в якому містяться дані про факт встановлення недостачі при виробництві продукції. Якщо ж експерт не знаходить підстав для категоричного висновку, то цей документ носить ймовірний (допустимий) характер. Наприклад, найбільш ймовірно, що виявлена недостача утворилася в період з моменту проведення попередньої інвентаризації, у результаті якої зафіксовано невідповідність облікових даних фактичній наявності цінностей, до дати, коли було встановлено недостачу.

На практиці експерти-бухгалтери не завжди можуть забезпечити необхідну категоричність висновків і в деяких випадках (частіше за все у зв'язку з недостатністю вихідних даних) намагаються сформулювати ймовірні висновки. У таких випадках експерту доцільніше взагалі відмовитися від відповіді на поставлені йому питання, оскільки ймовірний висновок експерта не забезпечує для слідчого або суду повного трактування чи встановлення фактичних обставин певного явища справи.

Наступним після підготовки висновку – перехідним – етапом судово-бухгалтерської експертизи є передача цього документу органу або особі, якими було призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Якщо експертиза проведена за завданням експертної установи, то експерт надає висновок керівнику цієї установи, який має право перевірити обґрунтованість висновків експерта, у тому числі оцінити правильність застосування обраної методики дослідження та оформлення висновку.

При виявленні неточностей або помилок керівник установи повертає експерту його висновок для внесення змін і уточнень. При погодженні із зауваженнями експерт вносить виправлення до висновку. Якщо експерт не погоджується із зауваженнями керівника установи, то висновок направляється слідчому з цими зауваженнями.

Експерти-бухгалтери, які проводили експертизу не за завданням експертної установи, надають свій висновок безпосередньо слідчому (суду).

Разом з висновком експерт передає слідчому (суду) розрахунок витрат на проведення судово-бухгалтерської експертизи. В даному документі експерт узагальнює дані про суму його винагороди за проведення експертизи та всі витрати, понесені ним при проведенні судово-бухгалтерської експертизи: витрати на відрядження (якщо для проведення експертизи необхідно було їхати в інше місто), підготовку та друк експертного висновку тощо.

Після огримання висновку експерта-бухгалтера слідчий або суд ознайомлюються з його змістом з метою прийняття рішення щодо подальшого використання відомостей цього документу.

10.2. Дослідження і оцінка висновку експерта-бухгалтера

Незважаючи на важливість висновку експерта, можливість набуття ним ролі джерела доказів або доказ за справою є ймовірною, оскільки процесуальним законодавством визначено, що висновок експерта не є обов'язковим для суду (господарського суду) (ст. 42 ГПК України). За незгоди чи неприйняття висновку експерта слідчий або суддя зобов'язані обґрунтувати свою позицію шляхом її відображення у відповідному рішенні. Тому для заняття остаточної позиції щодо використання чи невикористання висновку експерта в ролі доказу слідчому або суду необхідно ретельно вивчити цей документ, з'ясувати можливість і доцільність його використання при прийнятті остаточного рішення за справою.

В основі такого вивчення лежить **оцінка**^{*}. Основою оцінки є вимірювання, яке полягає у з'ясуванні значимості результатів, отриманих у процесі дослідження. Саме за допомогою вимірювання можна оцінити необхідність, важливість сформульованих дослідником висновків і пропозицій.

^{*} З філософської точки зору, **оцінка** – це відношення до соціальних явищ, людської діяльності, поведінки, встановлення їх значимості, визначення відповідності нормам і принципам обраної моделі. **Оцінка** – це динамічне поняття, яке залежить від впливу норм, правил, які регулюють ту чи іншу діяльність.

У цілому ж, дослідження, оцінка та вимірювання обумовлюють одне одного та є взаємопов'язаними. Вони є невід'ємними частинами процесу з'ясування істини, вирішення поставлених перед дослідником проблемних питань.

Оцінка та вимірювання є завершальними й необхідними елементами дослідження, оскільки дослідження – це процес людської діяльності, а тому характеризується кількісними та якісними показниками. За допомогою їх аналізу та оцінки здійснюється вибір, що є визначальним фактором при вирішенні дослідником поставленого питання чи проблеми.

Цінність будь-якого дослідження визначається можливістю використання його результатів. Вище згадувалося, що судово-бухгалтерська експертиза – процес дослідження. Якщо говорити про результативність роботи експерта-бухгалтера, то вона визначається точністю, достовірністю його висновків, можливістю їх використання слідчим або суддею (судом) при вирішенні справи.

Об'єктивність процесу оцінки передбачає, що це діяльність не тільки слідчого (суду) або особи, яка проводить дізнання. У процесі оцінки доказів або їх джерел можуть брати участь підозрюваний чи обвинувачений, його захисник та інші учасники розслідування чи розгляду справи. Висновок експерта в кримінальному або цивільному процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду. Такий підхід є виправданим, оскільки в будь-якому процесі дійти істини можна лише врахувавши погляди, думки, позиції різних сторін, узгодивши їх. Тим більше, що законодавством заборонено будувати обвинувачувальні висновки за справою на підставі показань або позиції лише однієї зі сторін або учасників справи.

Практика свідчить, що результати дослідження оцінити дуже складно. Це у повній мірі стосується висновку експерта-бухгалтера. По-перше, відсутні нормативні величини, з якими можна порівняти показники висновку експерта-бухгалтера, і в підсумку визнати його достовірним і можливим для використання або ж відхилити. По-друге, процес оцінки – це лише розумова діяльність, а тому відсутня чітка регламентація порядку її здійснення.

У зв'язку з цим для забезпечення ефективності оцінки експертного висновку необхідно орієнтуватися на її завдання: встановлення якості змісту висновку, а значить – можливості його використання.

При здійсненні оцінки висновку експерта-бухгалтера потрібно враховувати, що в даному документі не встановлюється прямо й

безпосередньо основний факт доведення за справою, що розслідується. Тобто висновок експерта є джерелом не прямого, а опосередкованого доведення, що у значній мірі впливає на умови його оцінки.

Незважаючи на відсутність чітких правил оцінки висновку експерта-бухгалтера, слідчий або суд повинні дотримуватися положень Кримінально-процесуального кодексу, в яких передбачено правила роботи з висновками експертизи.

Так, слідчий або суд, здійснюючи оцінку експертного висновку, повинні дотримуватися правила, що жодні докази для особи (органу), який проводить розслідування справи, не мають наперед встановленої та пріоритетної сили. Отже, висновок експерта-бухгалтера не має переваги перед іншими доказами чи джерелами доказів справи, навіть з урахуванням того, що його складання ґрунтується на науковому підході.

Наступним важливим аспектом оцінки висновку є те, що орган або особа, які проводять розслідування справи, **оцінюють докази** за своїм **внутрішнім переконанням**, що ґрунтується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності та взаємозв'язку на основі положень закону (ст. 67 КПК України). Цього правила також необхідно дотримуватися й при оцінці висновку експерта-бухгалтера. Таким чином, в основі оцінки висновку експерта-бухгалтера лежать загальні вимоги, призначені забезпечити системний і об'єктивний підхід до вивчення висновку експертизи. При цьому висновок експерта-бухгалтера вивчається й оцінюється з метою визначення його:

➤ **повноти**, яка передбачає повний опис наданих експерту-бухгалтеру матеріалів для дослідження і надання відповідей на всі поставлені перед ним питання з поясненням встановлених причинно-наслідкових зв'язків щодо фактичних обставин справи;

➤ **наукової обґрунтованості**. Висновок вважається науково обґрунтованим, якщо складається експертом-бухгалтером на основі результатів дослідження із застосуванням загальнонаукових і часткових емпіричних прийомів і методів дослідження у процесі вивчення об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Обґрунтованість висновку та його сприйняття слідчим (судом) підвищується використанням у процесі дослідження аналітичних розрахунків, методів статистики, економіко-

математичного аналізу та викладенням результатів їх використання у висновку. Повнота й обґрунтованість висновку можлива, якщо відповіді експерта ґрунтуються на результатах дослідження первинних документів, даних реєстрів бухгалтерського обліку та інших документів, які знаходяться у справі. Обґрунтованість висновку експерта-бухгалтера підтверджується також посиланням у відповідях на положення законодавчих актів, висновки експертів інших спеціальностей, що знаходяться в матеріалах справи, відповідністю його даних відомостям інших матеріалів справи;

➤ **достовірності**, яка показує наскільки правильно та відповідно до даних матеріалів справи, відображені та оцінені у висновку обставини справи, які потребують спеціальних знань. Крім того, достовірність полягає у об'єктивному відображенні у висновку результатів експертного дослідження;

➤ **достатності**, оцінка якої дозволяє встановити, чи дає висновок експерта можливість визначити всі обставини справи на тому рівні знання про них, який потрібен для прийняття правильного рішення за справою в цілому чи з окремих питань;

➤ **допустимості та відносності**, які є основними для вирішення питання про придатність або непридатність матеріалів висновку експерта-бухгалтера для їх використання в якості доказів за кримінальною або цивільною справою. Допустимість і відносність є взаємопов'язаними та взаємообумовленими ознаками висновку експерта-бухгалтера, які характеризують його різні сторони.

Допустимість визначається порядком залучення доказу до матеріалів справи. Вона характеризує можливість використання висновку з урахуванням його обґрунтованості, законності джерел і методів отримання відображених у ньому відомостей. У загальному вигляді критерій допустимості сформульований у ч. 3 ст. 62 Конституції України: "Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях". Оцінка допустимості ґрунтується на тому, що до дослідження в межах розслідування чи судового розгляду допускаються лише ті докази, які отримані з дотриманням процесуального порядку з передбаченого законом джерела. Тобто, прийняття суддею рішення за справою або посилання слідчого в обвинувачувальному висновку на дані, одержані незаконним шляхом, є недопустимим, оскільки подібні

відомості не мають доказової сили. У зв'язку з цим, не можуть бути визнані доказом свідчення, які хоча й мають відношення до справи, але отримані з невідомого джерела, наприклад, показання свідка про факти та події, що відомі йому зі слів іншої особи.

Для оцінки допустимості висновку експерта-бухгалтера особа або представник органу, яким призначено судово-бухгалтерську експертизу, встановлює, насамперед, чи не було порушень процесуальних норм при призначенні та проведенні судово-бухгалтерської експертизи, одержанні експертного висновку.

Для цього слідчим або судом обов'язково перевіряється, чи дотримані права учасників процесу при призначенні та проведенні експертизи: чи не порушено процесуальний порядок отримання додаткових матеріалів для експертного дослідження, тобто, чи не використовував експерт-бухгалтер матеріали, не залучені до справи слідчим або суддею; чи не порушив експерт-бухгалтер меж своєї компетенції (тобто, встановлюється, чи не використовував експерт-бухгалтер способи фактичного контролю); чи дотримані вимоги до змісту та форми висновку експерта-бухгалтера.

Докази, одержані з грубим порушенням норм процесуального законодавства України, а тим більше одержані шляхом злочинного порушення норм, які визначають умови та порядок збирання і перевірки доказів, завжди викликають сумнів щодо їх достовірності та можливості використання в судовому процесі.

Використання експертом доказів, залучених до справи з порушенням процесуального порядку є недоцільним. Це обумовлено тим, що таке джерело доказів не буде достовірним, а значить не може стати основою рішення слідчого чи суду. Крім того, побудова висновків експерта-бухгалтера на вивченні документів, залучених із порушенням процесуальних норм, позбавляє доказового значення та достовірності висновку експерта.

Одночасно враховується, що експерт не несе відповідальність за якість матеріалів, наданих йому для дослідження слідчим або судом, оскільки відповідальність за це несуть вони.

Важливою ознакою допустимості експертного висновку є необхідність володіння експертом-бухгалтером знаннями з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, господарського контролю для вивчення обставин справи, що розслідується.

Визнання висновку експерта-бухгалтера **недопустимим** призводить до призначення додаткових або позторних експертиз за справою. Це тягне за собою додаткові витрати, скасування відповідних рішень слідчих органів або судів вищими судовими інстанціями, а також збільшення періоду розслідування та судового розгляду справи.

Під **відносністю** матеріалів висновку розуміють наявність зв'язку змісту висновку експерта з предметом розслідування обставин справи чи спору, або ж його зв'язку з допоміжними фактами, які впливають на формування думки експерта-бухгалтера про ті чи інші обставини справи¹. У цілому, питання відповідності судово-бухгалтерської експертизи справі, за якою вона проводиться, вирішується ще до призначення судово-бухгалтерської експертизи вже під час виявлення необхідності та доцільності призначення експертизи за даною справою.

Факторами, що впливають на відповідність висновку матеріалам певної справи, є правильність постановки питань, які виносяться на експертизу, та конкретність і обґрунтованість відповідей на них експерта. Це забезпечується повнотою та науковою обґрунтованістю, які є обов'язковими для висновку експерта-бухгалтера. Оцінка відповідності та допустимості висновку не може бути здійснена без об'єктивності та повинна ґрунтуватися лише на фактичних матеріалах справи.

Однак питання про те, чи склалає відображений у висновку факт "обставину справи" – чи мали відношення до справи відповіді експерта-бухгалтера – вирішується в кожному окремому випадку слідчим або судом. Обумовлюється це також відсутністю нормативних документів з регулювання цього процесу. Проте в будь-якому випадку для визначення відносності висновку встановлюється, чи підтверджується він наданими експерту-бухгалтеру для дослідження матеріалами справи.

Етапи оцінки експертного висновку У цілому, здійснення оцінки висновку експерта-бухгалтера можна поділити на наступні етапи:

➤ аналіз слідчим або судом кожного з положень висновку окремо для з'ясування їх повноти та достовірності;

¹ Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 228-229

➤ порівняння з іншими доказами у справі та їх джерелами, зібраними за справою з метою встановлення допустимості, відповідності, повноти, достовірності, а також визначення зв'язку з іншими матеріалами справи. Цей зв'язок передбачає, що висновок експерта-бухгалтера повинен бути:

– безпосередньо пов'язаний з іншими джерелами доказів зі справи, що розглядається;

– викладений об'єктивно, на основі використання спеціальних знань експерта-бухгалтера. Підставою для оскарження висновку може слугувати використання експертом-бухгалтером знань з інших галузей науки, що не мають відношення до його спеціалізації;

– ґрунтується на дослідженні всіх джерел доказів, які є у справі, в тому числі показань обвинувачених, інших учасників справи.

При порівнянні висновків експерта із зібраними у справі доказами використовуються методи логічного аналізу, способи групування та порівняння висновку експерта з іншими доказами. Така перевірка є необхідною, оскільки висновки за справою не можуть ґрунтуватися на висновку експертизи, що суперечить обставинам, достовірно встановленим іншими способами;

➤ провадження, за потреби повторних або нових слідчих, оперативно-розшукових дій, застосування тактичних прийомів проведення слідчих дій.

За підсумками оцінки висновку експерта-бухгалтера слідчий може визнати документ доброякісним і прийняти рішення про необхідність подальшого ознайомлення з ним інших учасників справи або ж використання його для прийняття власних рішень.

Допит експерта-бухгалтера Однак у результаті вивчення висновку експерта-бухгалтера органом або особою, якими призначено судово-бухгалтерську експертизу, може бути виявлено певні неясності, неточності, друкарські помилки, арифметичні помилки, неправильні посилання на документ. Будь-яка виявлена невідповідність повинна бути перевірена із встановленням причин її виникнення. Для цього слідчим або судом може бути призначено допит.

На допит експерт-бухгалтер може бути викликаний з метою:

➤ усунення неточностей, друкарських помилок, неправильних посилань;

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи

➤ отримання додаткових роз'яснень щодо незрозумілих моментів або неповноти висновку чи його окремих положень;

➤ трактування нероз'яснених у висновку бухгалтерських термінів і формулювань;

➤ уточнення рівня його компетенції і кваліфікації, його відношення до справи, відносин з особами, які зацікавлені в результатах експертизи;

➤ більш детального опису процесу дослідження, використаних матеріалів і методів;

➤ пояснення розбіжностей між обсягом поставлених питань і висновків, між дослідницькою частиною та частиною висновків експерта-бухгалтера;

➤ з'ясування, в якій мірі висновок ґрунтується на матеріалах слідства.

Шляхом проведення допиту експерта також може бути отримано пояснення щодо методики дослідження документів та інших матеріалів справи, усунуто протиріччя між даними висновку, а також вказано причини розходження у думках, якщо експертизу проводили декілька спеціалістів. Додатковий допит експерта для уточнення наданого ним висновку є основним прийомом, що використовується слідчим або судом у подібній ситуації. У більшості випадків додатковий допит допомагає усунути суперечок та зрозуміти сутність висновку експертів. Важливим є те, що слідчий не має права на допиті ставити питання, які вимагають проведення нового експертного дослідження.

За неможливості усунення певних, неточностей шляхом допиту експерта приймається рішення щодо проведення додаткової чи повторної експертизи. Випадки, за яких призначається додаткова та повторна експертиза, розглянуто в темі 2.

Для усунення незрозумілостей висновку можуть також проводитися додаткові слідчі дії, судові дослідження суперечливих питань, що виникли, та ін. Прийняття будь-якого з наведених рішень слідчий або суд повинні ретельно обґрунтувати.

При проведенні оцінки обов'язково повинно враховуватися, що висновок складається експертом-бухгалтером самостійно, без будь-якого втручання інших осіб. Незгода слідчого із змістом висновку експерта-бухгалтера не може бути підставою для його зміни. Допускається, що слідчий може запропонувати

переробити, змінити або доповнити висновок. Однак причиною таких дій може бути тільки те, що експерт-бухгалтер не відповів на одне з поставлених питань або надав висновок, який може тлумачитися двояко.

Слідчий або суддя після оцінки висновку експерта-бухгалтера можуть взагалі не погодитися з відповідями та обґрунтуваннями експерта. У такому випадку орган або особа, які призначили експертизу, повинні мотивувати своє рішення в обвинувачувальному висновку або в постанові про припинення справи. Експерт-бухгалтер не зобов'язаний змінювати свої відповіді, навіть якщо цього вимагає слідчий або суд без обґрунтованих підстав.

Зібрані за справою докази, в тому числі й відомості, що відображені у висновку експерта-бухгалтера, призначені лише пояснювати встановлені обставини справи. Якщо ж можливе різне пояснення сукупності доказів за справою, то не слід розцінювати зібрані непрямі докази, в тому числі висновки експерта-бухгалтера як докази вини (наприклад, розкрадання). За допомогою висновку судово-бухгалтерської експертизи можна з'ясувати тільки причетність окремих працівників бухгалтерії до приховування недостачі тощо. Факти, встановлені в результаті проведення судово-бухгалтерської експертизи, є лише ланками в системі інших показників за справою, що є підставою для рішення слідчого чи суду про розкрадання, зловживання, визначення осіб, що їх вчинили.

Отже, слідчий або суд, оцінюючи висновок експерта-бухгалтера, встановлює відповідність висновків судово-бухгалтерської експертизи процесуальним нормам, їх наукову обґрунтованість як доказів за кримінальною чи цивільною справою, що розслідується судом або уповноваженими на такі дії органами. Така оцінка має на меті прийняття рішення відповідними органами щодо подальшого використання висновку експерта-бухгалтера.

Висновок експерт-бухгалтер надає одразу ж після його складання, однак, момент його пред'явлення визначається слідчим, виходячи з тактичних міркувань (наприклад, ознайомлення обвинувачуваного з матеріалами експертизи при виконанні вимог кримінально-процесуального кодексу нерідко призводить до затягування процесу розслідування).

Питання для самоконтролю

1. Який документ складається у результаті проведення судово-бухгалтерської експертизи?
2. Які вимоги висуваються до висновку експерта-бухгалтера?
3. З яких розділів складається висновок експерта-бухгалтера?
4. Які відомості містяться у першій частині висновку експерта-бухгалтера?
5. Які питання розглядаються у другій частині висновку експерта-бухгалтера?
6. Для чого призначена третя частина висновку експерта-бухгалтера?
7. Яку термінологію повинен застосовувати експерт-бухгалтер при складанні висновку і вживання яких виразів він повинен уникати?
8. Скільки примірників висновку складає експерт-бухгалтер? Для чого призначений кожний з примірників?
9. У яких випадках експертом-бухгалтером складається Акт (повідомлення) про неможливість надання висновку?
10. В якому порядку здійснюється оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим або судом?

Тести

1. За результатами проведеного експертом-бухгалтером дослідження складається:

- а) звіт про результати дослідження експерта-бухгалтера;
- б) висновок експерта-бухгалтера;
- в) довідка про проведену судово-бухгалтерську експертизу.

2. Висновок експерта-бухгалтера надається від імені:

- а) експерта-бухгалтера;
- б) органів, які призначили експертизу;
- в) експертної установи.

3. Висновок експерта-бухгалтера підписується:

- а) тільки експертом-бухгалтером;
- б) представниками органів, які призначили експертизу, разом з експертом-бухгалтером;
- в) керівником експертної установи та експертом-бухгалтером.

4. *Відповідальність за достовірність і об'єктивність висновку експерта-бухгалтера покладається на:*

- а) посадових осіб, які призначили експертизу;
- б) керівника експертної установи та експерта-бухгалтера;
- в) експерта-бухгалтера.

5. *Висновок експерта-бухгалтера оцінюється органом або особою, які призначили експертизу:*

- а) у передбачених чинним законодавством випадках;
- б) у будь-якому випадку;
- в) за письмовим попитом експерта-бухгалтера.

6. *Висновок експерта-бухгалтера складається із:*

а) чотирьох частин: вступної, переддослідної, дослідної та підсумкових узагальнень;

- б) трьох частин: ознайомлювальної, досліджуваної, підсумкової;
- в) трьох частин: вступної, досліджуваної, висновків дослідження.

7. *Попередження про кримінальну відповідальність експерта-бухгалтера, який проводить дослідження не в залі суду, наводиться:*

- а) в ознайомлювальній частині висновку експерта-бухгалтера;
- б) у вступній частині висновку експерта-бухгалтера;
- в) у частині висновків дослідження висновку експерта-бухгалтера.

8. *Дослідна частина висновку експерта-бухгалтера повинна містити:*

а) відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови їх проведення, посилання на ілюстрації та додатки;

б) короткі узагальнюючі висновки експерта-бухгалтера на поставлені перед ним питання;

- в) перелік питань, поставлених перед експертом, судом або експертом.

9. *Питання, поставлені на вирішення експертом-бухгалтером з власної ініціативи:*

- а) зазначаються у висновку експерта-бухгалтера;
- б) не зазначаються взагалі;
- в) наводяться у досліджуваній частині висновку експерта-бухгалтера.

10. *Детальний опис документів, наданих експерту-бухгалтеру в дослідження, наводиться:*

- а) в ознайомлювальній частині висновку експерта-бухгалтера;
- б) у досліджуваній частині висновку експерта-бухгалтера;
- в) у вступній частині висновку експерта-бухгалтера.

11. У заключній частині висновки дослідження, проведеного експертом-бухгалтером, викладаються:

- а) у порядку, обраному експертом-бухгалтером;
- б) у порядку, встановленому законодавством;
- в) у послідовності питань, наведених у вступній частині висновку експерта-бухгалтера.

12. Висновок судово-бухгалтерської експертизи, яка проводилася кількома експертами-бухгалтерами, і додатки до нього підписуються:

- а) одним уповноваженим експертом-бухгалтером із групи експертів-бухгалтерів, які проводили дослідження;
- б) керівником експертної установи;
- в) кожним із експертів-бухгалтерів, які проводили дослідження.

13. Вина у привласненні та зловживанні може бути встановлена лише:

- а) судом;
- б) ревізором;
- в) інспектором податкової служби.

14. Висновок експерта-бухгалтера:

а) залишається в експертній установі: один примірник – в загальному відділі, а другий – у відділі, де працює експерт;

б) надається прокурору (один примірник), потерпілому (другий примірник), органу, що призначив бухгалтерську експертизу (третій примірник);

в) надається органу, що призначив бухгалтерську експертизу (один примірник), залишається в експертній установі (другий примірник).

15. Незгода слідчого з висновками експерта-бухгалтера:

- а) не впливає на сформульовані висновки експерта-бухгалтера;
- б) є підставою для зміни змісту висновку;
- в) може бути підставою для допиту експерта-бухгалтера.

Практичні завдання

Завдання 10.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: призначення та оцінка

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
__ (1) Недостача	А. Розкрадання або сприяння розкраданню певних матеріальних цінностей, грошових коштів і цінних паперів
__ (2) Лишок	Б. Перевищення витрачання грошових коштів і матеріальних витрат в порівнянні з встановленим планом (нормативом)
__ (3) Перевитрата	В. Дії посадової особи або працівника, наслідком яких є незначний матеріальний збиток (використання транспортних засобів, користування телефоном у власних цілях і т. д.)
__ (4) Зловживання	Г. Перевищення облікових даних фактичної наявності грошових коштів, матеріальних цінностей
__ (5) Економічний злочин	Д. Перевищення фактичної наявності грошових коштів, матеріальних цінностей порівняно з даними бухгалтерського обліку

Завдання 10.2

Необхідно:

➤ знайти відповідне визначення для кожного наведеного терміну

Термін	Визначення
__ (1) Грамотність та культура оформлення підсумкового документу експертизи	А. Висновок повинен передбачати повний опис об'єктів наданих для дослідження та повне викладення відповідей експерта-бухгалтера на поставлені перед ним питання з поясненням причинно-наслідкових зв'язків щодо виявлених обставин справи
__ (2) Логічність і зрозумілість висновку	Б. Наявність зв'язку, змісту висновку експерта з предметом розслідування обставин справи чи спору
__ (3) Повнота висновку	В. Висновок повинен бути складений відповідно до вимог та правил граматики й синтаксису, із врахуванням сучасних досягнень обліку, фінансів, аналізу й контролю, економіки та права
__ (4) Відносність висновку	Г. Характеризує можливість використання висновку із врахуванням його обґрунтованості, законності джерел і методів отримання відображених у ньому відомостей
__ (5) Допустимість результатів судово-бухгалтерської експертизи	Е. Відповіді на питання та їх обґрунтування у висновку повинні викладатися послідовно, так, щоб кожне нове речення було логічним продовженням попереднього або було логічно пов'язане з ним. Не допускаються несподівані висновки, незрозумілі посилання. Необхідно уникати вживання зайвих слів, специфічних термінів

Завдання 10.3

Необхідно:

➤ з наведеного переліку вибрати назви розділів висновку експерта-бухгалтера.

Дані для виконання:

а) описова частина; б) узагальнююча частина; в) досліджувана частина; г) програмна частина; д) вступна частина; е) основна частина; є) заключна частина; ж) пояснювальна частина; з) загальна частина.

Завдання 10.4

Необхідно:

➤ з наведеного переліку відомостей і матеріалів, підготовлених експертом-бухгалтером обрати ті, що відображаються у висновку експерта-бухгалтера.

Дані для виконання:

а) пропозиції експерта-бухгалтера щодо виправлення виявлених помилок і погіршення стану бухгалтерського обліку на підприємстві, документи якого досліджуються; б) інвентаризаційні відомості; в) висновки експерта-бухгалтера; г) дані про те, де і ким була винесена постанова про призначення бухгалтерської експертизи; д) схеми проведених експертом-бухгалтером експериментів; е) державні винагороди експерта-бухгалтера; є) висновок за фактами заперечень посадових і матеріально-відповідальних осіб проти висновків експерта; ж) особа або орган, які призначили судово-бухгалтерську експертизу; з) додатки до висновку експерта-бухгалтера; и) розрахунки здійснені експертом-бухгалтером у процесі дослідження; і) довідково-нормативні документи та методична література, які використовувались експертом-бухгалтером при вирішенні поставлених перед ним питань; к) програма експертного дослідження; л) відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови їх застосування; м) виписки з документів, які досліджувалися; н) письмові пояснення посадових і матеріально-відповідальних осіб, свідків; о) відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання у порядку їх дослідження; п) описи проведених експертних досліджень.

Завдання 10.5

Необхідно:

➤ з наведеного переліку відомостей обрати ті, що відображаються у висновку експерта-бухгалтера. Вказати, до якого розділу відноситься кожне з положень. Відповідь оформити у вигляді таблиці наступної форми (назви відповідних обраних розділів висновку експерта-бухгалтера вказати самостійно).

Таблиця 10.1. Зміст висновку експерта-бухгалтера

№ з/п	I-й розділ	II-й розділ	III-й розділ

Дані для виконання:

- 1) назва та вид судово-бухгалтерської експертизи;
- 2) висновки експерта-бухгалтера;
- 3) пропозиції ревізора щодо призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- 4) дані про те, де і ким була винесена постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- 5) дата надходження матеріалів до експертної установи;
- 6) дата підписання висновку бухгалтерської експертизи;
- 7) схеми проведених експертом-бухгалтером експериментів;
- 8) найменування матеріалів, які передані експерту-бухгалтеру слідчим (судом), спосіб доставки та вид їх упаковки;
- 9) державні винагороди експерта-бухгалтера;
- 10) висновок за фактами заперечень посадових і матеріально-відповідальних осіб;
- 11) назва особи чи органу, що призначили бухгалтерську експертизу;
- 12) додатки до висновку бухгалтера-експерта;
- 13) відомості про стан об'єктів дослідження, умови їх проведення;
- 14) розрахунки бухгалтера-експерта;
- 15) довідково-нормативні документи та методична література, які використовувались бухгалтером-експертом при вирішенні поставлених перед ним питань;
- 16) програмна частина;
- 17) відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови їх застосування;
- 18) зазначення причин розбіжностей з результатами посередніх бухгалтерських експертиз;
- 19) копії документів, які досліджені експертом або виписки з них;
- 20) письмові пояснення посадових і матеріально-відповідальних осіб, свідків;
- 21) відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання у порядку їх дослідження;
- 22) описи проведених експертом досліджень.

Завдання 10.6

Необхідно:

➤ *вказати в якому розділі висновку експерта-бухгалтера відображаються наведені положення.*

Дані для виконання:

1. Згідно ст. 196 КПК України експерту роз'яснені його права і обов'язки, встановлені статтею 77 КПК України, і він попереджений про кримінальну відповідальність за ст. 384 та ст. 385 КК України.

2. Експерту надані: ухвала Богуського районного суду м. Житомира від 19 вересня 2003 р.; копія таблицю обліку робочого часу Р.К. Радчук; копія нарахування (розрахунку) заробітної плати Р.К. Радчук за грудень 2002 р. – лютий 2003 р.; копії розрахунку заробітної плати за січень-лютий 2003 року, допомоги з тимчасової втрати працездатності Р.К. Радчук за січень-лютий 2003 року, компенсації за невикористану відпустку.

3. За справою встановлено, що в березні 2003 року позивач Р.К. Радчук звернулася з позовом до ТзОВ “Троянда” про поновлення на роботі, стягненні заробітної плати за весь час вимушеного прогулу. Позивач Р.К. Радчук працювала на підприємстві з 05.12.2002 р. по 20.02.2003 р. Відповідачем ТзОВ “Троянда” позивачу Р.К. Радчук не було виплачено всю зарплату на момент звільнення. Позивач Р.К. Радчук вважає, що відповідач ТзОВ “Троянда” неправильно визначив розмір середньомісячного заробітку.

4. Представник відповідача позов не визнав, вважає, що заробітна плата нараховувалася відповідно до вимог чинного законодавства.

5. Сторони в судовому засіданні не прийшли до згоди щодо визначення правильності нарахування заробітної плати, розміру заборгованості із заробітної плати, розміру середньомісячної заробітної плати на момент звільнення.

Завдання 10.7

Необхідно:

➤ *вказати, чи відповідає висновок експерта-бухгалтера вимогам, які до нього висуваються, та чи є правомірними дії слідчого у наведеній ситуації. Відповідь обґрунтувати.*

Дані для виконання:

При розслідуванні кримінальної справи, порушеної за фактом виготовлення підакцизних товарів без належного дозволу, слідчим

податкової міліції В.О. Василенком призначено судово-бухгалтерську експертизу. Після її проведення експерт-бухгалтер Л.Н. Логвин передав висновок В.О. Василенку. Під час оцінки висновку слідчий виявив, що експертом-бухгалтером у процесі дослідження використано первинні документи, які не долучалися слідчим до матеріалів справи. Це стало причиною неприйняття висновку Л.Н. Логвина слідчим і призначення повторної експертизи. Для проведення останньої призначено судового експерта-бухгалтера М.Й. Мокрого.

Завдання 10.8

Необхідно:

➤ скласти розрахунок витрат на проведення бухгалтерської експертизи у вартісному вираженні, враховуючи, що годинна тарифна ставка бухгалтера-експерта С.О. Сивко, за основним місцем роботи дорівнює 15 грн.

Дані для виконання:

Бухгалтер-експерт С.О. Сивко проводив бухгалтерську експертизу з 6 по 12 серпня 2003 року. Витрати на проведення експертизи становлять:

- витрати на відрядження бухгалтера-експерта до м. Шостки, де проходило слухання справи в суді, та назад – 250,00 грн.;
- витрати на друкування експертного висновку – 50 грн.

Завдання 10.9

Необхідно:

➤ визначити джерела інформації, що використовувалися експертом-бухгалтером для складання відомості;

➤ відповісти на питання, поставлені бухгалтеру-експерту;

➤ вказати можливі причини виявлених розбіжностей;

➤ визначити суму недостачі продуктів у магазині та суму збитків, завданих підприємству недостачею;

➤ вказати, які відомості будуть зазначені експертом-бухгалтером у експертному висновку.

Дані для виконання:

Слідчим Богунського МРВВС П.О. Пальком призначено судово-бухгалтерську експертизу за кримінальною справою, порушеною за фактом розкрадання продуктів у магазині “Повний комплект”.

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи

Перед експертом-бухгалтером поставлено питання:

1. Чи мали місце розбіжності між даними бухгалтерського обліку та результатами проведеної інвентаризації щодо наявності продуктів, переданих на реалізацію в магазин "Повний комплект"?

Для відповіді на поставлене перед бухгалтером-експертом питання слідчий надав матеріали кримінальної справи, яка містила первинні документи з обліку руху продуктів у магазині "Повний комплект" за період з 1 січня 2000 р. по 31 грудня 2000 р., а також протоколи допитів матеріально відповідальних і посадових осіб підприємства та інших слідчих дій.

Результати дослідження наданих документів експертом-бухгалтером узагальнено в відомості наступної форми (табл. 10.2).

Таблиця 10.2. Дані про рух продуктів "Повний комплект" за матеріалами кримінальної справи

Найменування товару	Од. виміру	Кількість товару на початок періоду		Сума, грн.	Задokumentоване надходження		Задokumentоване витрачання		Кількість товарів на кінець періоду, що перевіряється	
		кількість	ціна, грн.		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
М'ясо свинина	кг.	25	19,50	487,50	15,5	302,25	-	-	5	97,50
М'ясо яловичина	кг.	32	7,80	249,60	-	-	-	-	14,6	113,88
Ковбаса "Сервілат"	кг.	15	25,60	384,00	10,0	256,00	16,0	409,60	-	-
Ковбаса "Московська"	кг.	16,7	21,95	366,57	1,5	32,93	2,5	54,88	15,7	344,62

Завдання 10.10

Необхідно:

➤ оцінити достатність матеріалів кримінальної справи для відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання;

➤ дати відповідь на питання поставлені перед експертом-бухгалтером;

➤ результати дослідження узагальнити у висновку експерта-бухгалтера.

У процесі дослідження використовувати таблиці за зразками 10.1-10.3.

Дані для виконання:

За матеріалами порушеної слідчим прокуратури кримінальної справи щодо розкрадання матеріалів на ТЗОВ "Фієста" призначено судово-бухгалтерську експертизу.

Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: призначення та оцінка

Перед експертом-бухгалтером було поставлено наступне питання:

1. Чи мали місце невідповідності облікових і фактичних даних щодо наявності виробничих запасів на складі ТзОВ "Фієста" у період з 01 січня 2004 р. та 01 квітня 2004 р.

У кримінальній справі, наданій експерту-бухгалтеру для вирішення поставлених перед ним питань, містилися наступні документи для проведення експертного дослідження:

➤ прибуткові документи з обліку руху товарно-виробничих запасів складу ТзОВ "Фієста" за період з січня 2004 р. по 01 квітня 2004 р.;

➤ інвентаризаційні описи станом на 01 січня 2004 р. та 01 квітня 2004 р.

Інвентаризаційний опис матеріалів складу ТзОВ "Фієста" станом на 01 січня 2004 р.

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума, грн.
1	Цукерки "Кіті"	кг	3000	5,30	15900,00
2	Цукерки "Оленка"	кг	1000	3,00	3000,00
3	Гриль'яж в шоколаді	кг	500	6,20	3100,00
4	Цукерки "Ананасні"	кг	150	4,70	705,00
5	Цукерки "цитрусові"	кг	4000	2,40	9600,00
6	Сік ананасний	кг	5000	2,16	10800,00
7	Цигарки "Б/канал"	кг	10000	0,25	2500,00
8	Сірники	кг	20000	0,01	200,00
9	Масло вершкове	кг	800	3,30	2640,00
10	Маргарин	кг	100	1,40	140,00
11	Комбіжир	кг	200	1,70	340,00
12	Цукровий пісок	кг	1050	0,90	945,00
13	Ріжки макаронні	кг	500	0,41	205,00
14	Печиво "Аврора"	кг	200	1,40	280,00
15	Компот "Слива"	кг	400	0,78	312,00
16	Сіль	кг	2000	0,07	140,00
17	Ковбаса варена	кг	300	2,20	660,00
18	Ковбаса докторська	кг	120	2,30	276,00
19	М'ясо яловиче	кг	300	2,30	690,00
20	М'ясо котлетне	кг	200	1,70	340,00
Всього					52773,00

Порядкових номерів двадцять (з 1 до 20)

Кількість натуральних показників (прописом) – сорок дев'ять тисяч вісімсот двадцять.

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи**Інвентаризаційний опис матеріалів складу ТзОВ "Фієста"
станом на 01 квітня 2004 р.**

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Цукерки "Кіті"	кг	2700	5,30	14310,00
2	Цукерки "Оленка"	кг	580	3,00	1740,00
3	Грильж в шоколаді	кг	249	6,20	1543,80
4	Цукерки "Ананасні"	кг	190	4,70	893,00
5	Сік ананасний	бут.	5798	2,40	12523,68
6	Цукерки "Цитрусові"	кор.	2900	2,16	6960,00
7	Цигарки "Б/канал"	пач.	7385	0,25	1846,25
8	Сірники	кор.	11000	0,01	110,00
9	Масло вершкове	кг	653	3,30	2154,90
10	Маргарин	кг	170	1,40	238,00
11	Комбіжир	кг	240	1,70	408,00
12	Цукровий пісок	кг	1770	0,90	1593,00
13	Ріжки макаронні	кг	450	0,41	184,50
14	Печиво "Аврора"	кг	360	1,40	504,00
15	Компот "Слива"	бан.	470	0,78	366,60
16	Сіль	кг	1000	0,07	70,00
17	М'ясо яловиче	кг	840	2,30	1932,00
18	Яблука свіжі, II с.	кг	65	0,60	39,00
19	Чай грузинський	пач.	542	0,38	205,98
Всього					47622,71

Порядкових номерів двадцять (з 1 до 20)

Кількість натуральних показників (прописом) – сорок дев'ять тисяч вісімсот двадцять.

**РЕЄСТР ДОКУМЕНТІВ НА ОПРИБУТКУВАННЯ
МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ НА БАЗУ № 1
за період з 01 січня до 30 березня**

№ з/п	Постачальники	Документ		Сума
		номер	дата	
1	М'ясокомбінат	1014	16/VIII	14170,00
2	Радгосп ім. Калініна	11	16/VIII	14000,00
3	База "Росбакалєя"	3190	20/VIII	3910,00
4	Сормовська конд. ф-ка	879	26/VIII	30000,00
5	Магазин № 13	91	2/IX	661,00
6	Магазин № 12	3	5/IX	3320,00
Всього				66061,00

Комірник _____ (підпис)

Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: призначення та оцінка

1. РАХУНОК-ФАКТУРА № 1014

від 16 січня

Постачальник – м'ясокомбінат

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
2000	2,30	М'ясо яловичина, в/с	4600,00
3000	1,70	М'ясо котлетне, П с.	5100,00
1300	2,20	Ковбаса столова	2860,00
700	2,30	Ковбаса докторська	1610,00
Всього			14170,00

(Підписи)

2. РАХУНОК-ФАКТУРА № 11

від 16 січня

Постачальник – держгосп ім. Калініна

Постачальник – м'ясокомбінат

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
5000	1,00	Яблука свіжі	5000,00
15000	0,60	Яблука свіжі	9000,00
Всього			14000,00

(Підписи)

3. РАХУНОК-ФАКТУРА № 3190

від 20 лютого

Постачальник – база "Росбакалєя"

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
1400	0,90	Цукровий пісок	1260,00
1000	1,40	Печиво	1400,00
600	0,41	Рожки макаронні	246,00
1000	0,38	Чай грузинський	380,00
800	0,78	Компот "Слива"	624,00
Всього			3910,00

(Підписи)

4. РАХУНОК-ФАКТУРА № 879

від 26 лютого

Постачальник – Сормовська кондитерська фабрика

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
2200	5,30	Цукерки "Кіті"	11660,00
400	4,70	Цукерки "Ананасні"	1880,00
3000	2,40	Цукерки "Цитрусові"	7200,00
100	6,20	Грильяж в шоколаді	620,00
4000	2,16	Сік ананасний	8640,00
Всього			30000,00

(Підписи)

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи**5. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 12/1**
від 2 березня

Постачальник – магазин № 13

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
150	3,30	Масло вершкове	495,00
70	1,40	Маргарин	98,00
40	1,70	Комбіжир	68,00
Всього			661,00

(Підписи)

6. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 3
від 5 березня

Постачальник – магазин № 12

Кількість	Ціна	Найменування	Сума
400	5,30	Цукерки "Кітї"	2120,00
500	2,40	Цукерки "цитрусовї"	1200,00
Всього			3320,00

(Підписи)

РЕЄСТР ДОКУМЕНТІВ НА ВІДПУСК ТОВАРІВ
за період з 01 січня по 30 березня

Одержувачі	Документи		Сума
	номер	Дата	
Магазин № 13	387	19/VIII	12098,00
Магазин № 12	388	21/VIII	6702,00
Домова кухня № 2	389	22/VIII	10109,90
Магазин № 13	390	25/VIII	19276,00
Столова № 7	391	26/VIII	237,00,00
Магазин № 12	392	29/VIII	1774,00
Столова № 8	393	31/VIII	2136,64
Магазин № 12	394	4/IX	2003,00
Магазин № 13	395	7/IX	16979,00
Всього			71315,54

Комірник _____ (підпис)

ВИТРАТНІ ДОКУМЕНТИ**1. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 387**
від 19 січня

Отримувач – магазин № 13

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Яблука свіжі	Кг	4000	1,00	4000,00
2	Ковбаса столова	Кг	200	2,20	440,00

Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: призначення та оцінка

1	2	3	4	5	6
3	Ковбаса докторська	Кг	450	2,30	1035,00
4	Цукерки "Кіті"	Кг	1000	5,30	5300,00
5	Цукерки "Оленка"	Кг	320	3,00	960,00
6	Цукерки "Ананасні"	Кг	40	4,70	188,00
7	Цигарки "Б/канал"	пач.	700	0,25	175,00
Всього					12098,00

Відпустив

Прийняв (підписи)

2. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 388
від 21 лютого

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Цукерки "Кіті"	кг	400	5,30	2120,00
2	Цукерки "Оленка"	кг	100	3,00	300,00
3	Масло вершкове	кг	300	3,30	990,00
4	Печиво	кг	500	1,40	700,00
5	Сік ананасний	бут.	1200	2,16	2592,00
Всього					6702,00

Відпустив

Прийняв (підписи)

3. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 389
від 22 лютого

Отримувач – домова кухня № 2

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	М'ясо яловичина	кг	1900	2,30	4370,00
2	М'ясо яловичина, II с.	кг	2000	1,70	3400,00
3	Цукровий пісок	кг	400	0,90	360,00
4	Рожки макаронні	кг	190	0,41	77,90
5	Компот "Слива"	бан.	350	0,78	273,00
6	Чай грузинський	пач.	50	0,38	19,00
7	Ковбаса докторська	кг	700	2,30	1610,00
Всього					10109,90

Відпустив

Прийняв (підписи)

Розділ 4. Узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи**4. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 390**
від 25 лютого

Отримувач – магазин № 13

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Сік ананасний	бут.	2000	2,16	4320,00
2	Грильж в шоколаді	кг	80	6,20	496,00
3	Цукерки "Кіті"	кг	1100	5,30	5830,00
4	Яблуки свіжі, I с.	кг	4000	1,00	4000,00
1	2	3	4	5	6
5	Яблуки свіжі, II с.	кг	4500	0,60	2700,00
6	Ковбаса докторська	кг	600	2,30	1380,00
7	Ковбаса столова	кг	250	2,20	550,00
Всього					19276,00

Відпустив

Прийняв (підписи)

5. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 391
від 26 лютого

Отримувач – столова № 7

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Комбіжир	кг	90	1,70	153,00
2	Маргарин	кг	60	1,40	84,00
Всього					273,00

Відпустив

Прийняв (підпис)

6. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 392
від 29 лютого

Отримувач – столова № 8

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	2	3	4	5	6
1	М'ясо яловичина, в/с	Кг	600	2,30	1380,00
2	М'ясо яловичина, котл.	Кг	150	1,70	255,00
3	Цукровий пісок	Кг	100	0,90	90,00
4	Рожки макаронні	Кг	60	0,41	24,60

Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: призначення та оцінка

1	2	3	4	5	6
5	Чай грузинський	пач.	8	0,38	3,04
6	Ковбаса докторська	Кг	150	2,30	345,00
7	Компот "Слива"	бан.	50	0,78	39,00
Всього					2136,64

Відпустив

Приймав

(підписи)

8. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 394

від 4 березня

Отримувач – магазин № 12

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Яблуки	Кг	1000	0,60	600,00
2	Цукерки "Ананасні"	кг	200	4,70	940,00
3	Цукровий пісок	кг	210	0,90	189,00
4	Компот "Слива"	бан.	300	0,78	234,00
5	Сірники	кор.	4000	0,01	40,00
Всього					2003,00

Відпустив

Приймав

(підписи)

9. НАКЛАДНА НА ВІДПУСК № 395

від 7 березня

Отримувач – магазин № 13

№ з/п	Найменування товару	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Цукерки "Цитрусові"	кор.	4100	2,40	9840,00
2	Цигарки "Б'канал"	пач.	900	0,25	225,00
3	Грильняж в шоколаді	кг	70	6,20	434,00
4	Цукерки "Ананасні"	кг	120	4,70	564,00
5	Печиво	кг	340	1,40	476,00
6	Яблуки, I с.	кг	4000	1,00	4000,00
7	Яблуки, II с.	кг	2400	0,60	1440,00
Всього					16979,00

Відпустив

Приймав

(підписи)

Зразок 10.1

КАРТКА КІЛЬКІСНО-СУМОВОГО ОБЛІКУ ТОВАРІВ І МАТЕРІАЛІВ

200__р.	Найменування	Розмір	Сорт	Од. виміру	Обл. ціна	Шифр	Спр.	Розносок
Проважка дата	№	Зміст зпису	Ціна	Надходження		Залишок		Примітки
				кількість	сума	кількість	сума	
Всього								

Зразок 10.2

ВІДОМІСТЬ ВІДНОВЛЕННЯ КІЛЬКІСНОГО ОБЛІКУ ПО БАЗІ № 1

№ з/п	Найме нування	Ціна	Залишок на " "		Витра чення	Залишок (чинження) на В/ДХ		Залишок за описом на В/ДХ		Результати	
			Кіль кість	Су ма		Кіль кість	Су ма	Кіль кість	Су ма	Кіль кість	Су ма
Всього											

Зразок 10.3

**РОЗРАХУНКОВА ВІДОМІСТЬ
результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей**

№ з/п	Найме нування ТМЦ	Ціна	Результати інвентаризації		Пересортування		Попередні результати (після пересортування)	
			лишкові кількість	сума	лишкові кількість	сума	лишкові кількість	сума
Всього								

Бухгалтер _____ (підпис)

ПОСТАНОВА

про призначення судово-бухгалтерської експертизи

м. Житомир

“ 30 ” квітня 2004 року

Начальник слідчого відділу податкової міліції ДПІ у м. Житомирі старший лейтенант податкової міліції К.С. Колос, розглянувши матеріали кримінальної справи № 351-41, за ст. 212 ч. 1 КК України,

ВСТАНОВИВ

Войтюк В.К., обіймаючи посаду директора ТзОВ “Сокіл”, яке зареєстроване згідно з розпорядженням № 26 від 15.07.1999 р. Корольовської районної адміністрації м. Житомира, за адресою м. Житомир, вул. Гагаріна, 48, свідоцтво № 346510014, будучи посадовою особою підприємницької діяльності, ухилився від сплати податку на додану вартість до державного бюджету в період з 15.07.2002 р. по 03.12.2003 р. в розмірі 21768,56 грн.

Беручи до уваги, що в ході попереднього слідства виявлено суперечності в трактуванні законодавчих актів щодо визначення об’єкта оподаткування для нарахування суми податку на додану вартість, розв’язання яких потребує спеціальних знань, і керуючись ст. 75 та ст. 196 КПК України,

ПОСТАНОВИВ:

1. Призначити у даній справі судово-бухгалтерську експертизу, проведення якої доручити експертам Київського науково-дослідного інституту судових експертиз (КНДІСЕ).

2. На розгляд експертизи винести такі питання:

1) Чи відповідає чинному законодавству України розмір сплаченої до бюджету суми податку на додану вартість ТзОВ “Сокіл” за 2002 та 2003 роки?

2) Чи відповідає порядок, об’єкт і ставка нарахування податку на додану вартість, які застосовувалися ТзОВ “Сокіл” у 2002 та 2003 роках, вимогам чинного законодавства України для тих суб’єктів підприємницької діяльності, до яких відноситься за своєю організаційно-правовою формою та розмірами ТзОВ “Сокіл”?

3. Для дослідження експертам направити матеріали кримінальної справи порушеної проти директора ТзОВ “Сокіл”.

4. Копію постанови надати експертам КНДІСЕ.

5. Копію постанови надіслати прокурору.

Начальник слідчого відділу податкової міліції ДПІ

у м. Житомирі Колос К.С. Колос

(підпис)

Тел. (факс): 8(0412)243958

Київський науково-дослідний інститут судових експертиз
(Найменування установи судової експертизи)

м. Київ

« 16 » липня 2004 р.

ЗАВДАННЯ НА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ № 33

Експерту-бухгалтеру Соколову Семену Вікторовичу
(прізвище, ім'я, по батькові)

доручається проведення судово-бухгалтерської експертизи, що призначена
постановою слідчого Житомирського обласного УМВС
(вказується постанова або ухвала, її дата та найменування органу, що
Н.О. Назаренко № 24 від 15.07.2004 р.

призначив експертизу)
у справі № 386-1 за обвинуваченням (позовом) головного бухгалтера
ВАТ "Хліб" у розкраданні державного майна

Строк виконання завдання 10 днів

На виконання завдання встановлено 80 годин

Тарифна ставка за одну годину роботи 5 грн. 30 коп.

Керівник установи начальник відділу
судової експертизи (посада)

Петров
(підпис)

Завдання отримав « 16 » липня 2004 р.

Соколов
(підпис)

Міністерство юстиції України

*Київський
науково-дослідний
інститут судових
експертиз*

Старшому слідчому податкової міліції ДПІ
м. Житомирі
Сидорову С.В.

01025, м. Київ, вул. Ш Руставелі, 26
тел. (факс): 8(044)2154569

№ 438 від «10» липня 2004 р.

Супроводжуючи клопотання експерта, прошу його задовольнити. До отримання додаткових матеріалів виконання експертизи припиняється.

Завідувач лабораторією
судово-економічних експертиз експерту
Київського НДІСЕ

Кузнєцов
(підпис)

Кузнєцов К.В.
(П.І.П)

КЛОПОТАННЯ

про надання додаткових матеріалів, необхідних для проведення експертизи

Я, експерт-бухгалтер Семен Дмитрович Скороход, згідно зі ст. 77 КПК України для проведення судово-бухгалтерської експертизи у кримінальній справі № 56-08 щодо несплати до бюджету податку на додану вартість ТзОВ "Персея", призначеній Вашою постановою від 13.06.2004 р., прошу надати такі додаткові документи, необхідні для надання висновку:

- податкові накладні за період 01.01.2000 р.;
- декларації з податку на додану вартість за 2001-2003 рр.

Експерт-бухгалтер

Петренко
(підпис)

П.О. Петренко

ПЛАН-ГРАФІК

проведення судово-бухгалтерської експертизи відповідно
до постанови слідчого Житомирського УМВС
від 06.05.2003 р. за справою № 63 з обвинувачення бухгалтера
ТзОВ "Омега" Кулініча К.Л.

Для проведення експертизи встановлений строк 12 днів
Початок проведення експертизи 07.05.2003 р.
Закінчення проведення експертизи 19.05.2003 р.

№ п/п	Назва робіт	Виконавці	Час виконання	
			Початок	кінець
1.	Підготовчі роботи в експертному управлінні	Група експертів	07.05.2003	07.05.2003
2.	Вивчення повноти змісту матеріалів, наданих слідчим для дослідження	Група експертів	08.05.2003	09.05.2003
3.	Розробка методики проведення судово-бухгалтерської експертизи	Експерт Гук Г.К.	10.05.2003	10.05.2003
4.		Експерт Козак К.К.	10.05.2003	10.05.2003
5.	Підбір нормативних актів для проведення експертного дослідження	Експерт Гук Г.К. Експерт Козак К.К.	11.05.2003	18.05.2003
	Дослідження питань, поставлених на рішення експертизи:			
	– першого питання			
	– другого питання	Експерт Козак К.К.	11.05.2003	18.05.2003
6.	Узагальнення результатів експертизи	Група експертів	18.05.2003	19.05.2003

ВИСНОВОК
експерта-бухгалтера
за матеріалами цивільної справи № 1/38
за позовом ВАТ “Еврика”,
щодо правильності нарахування вартості послуг,
наданих ліквідаційній комісії
фірмою “Консалт Лтд” в січні-березні 2003 року

Початок експертизи 09.12.2003 р.

Закінчення експертизи 16.12.2003 р.

I. Вступна частина

1. Експертиза проводиться на підставі ухвали господарського суду Житомирської області від 04.12.2003 р.

2. Завдання на проведення експертизи зазначене в ухвалі господарського суду Житомирської області від 04.12.2003 р.

3. Анкетні дані про експерта.

Для вирішення поставлених завдань призначений експерт-бухгалтер Костюк Костянтин Костянтинович, завідувач кафедри обліку і аудиту Київського політехнічного інституту, освіта вища, закінчив Київський інститут народного господарства ім. Д.С. Коротченка, спеціальність – бухгалтерський облік в промисловості, доктор економічних наук, професор, стаж практичної ревізорської роботи 4 роки, загальний стаж – 24 роки. Свідоцтво на право проведення експертизи видане Мін'юстом України № 340 від 16.07.2000 р.

4. Права та обов'язки експерта.

Згідно зі ст. 196 КПК України експерту роз'яснені його права і обов'язки, встановлені ст. 77 КПК України, і він попереджений про кримінальну відповідальність за ст. 384 та ст. 385 КПК України.

5. На вирішення експертизи поставлені наступні питання:

- 1. Чи законним є укладення договору № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?*
- 2. Чи можливо визначити факт виконання робіт та надання послуг за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?*
- 3. Визначити законність нарахування вартості послуг фірми*

“Консалт ЛТД” за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

6. *Експерту для дослідження надано наступні документи:*

– договір № 46/98-12 від 23.12.2002 р. між ліквідаційною комісією та фірмою “Консалт Лтд” про консультативно-аналітичний супровід діяльності ліквідаційної комісії;

– звіти про надані послуги для ліквідаційної комісії за січень-березень 2003 р.;

– протоколи засідань ліквідаційної комісії;

– рішення про затвердження звітів фірми “Консалт Лтд”;

– акти приймання-передачі виконаних робіт за січень-березень 2003 р.;

– Положення про ліквідаційну комісію ВАТ “Еврика”.

7. *Місце проведення експертизи: м. Київ, вул. Пуятинська, 108, кімната 53, кафедра обліку і аудиту.*

II. Дослідження

На підставі вивчення та аналізу матеріалів справи, наданих ліквідаційною комісією документів, отриманих роз’яснень від окремих членів ліквідаційної комісії, керівника фірми “Консалт Лтд”, встановлено наступне.

1. *Чи законним є укладення договору № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?*

Ліквідаційна комісія 12.12.2002 р. на своєму засіданні прийняла рішення № 5 (протокол № 2), яким доручила голові ліквідаційної комісії залучити фірму-консультанта для консультативно-методичного супроводження роботи ліквідаційної комісії. Рішення прийнято за згодою 77 % присутніх на засіданні членів ліквідаційної комісії.

На виконання рішення № 5, на засіданні ліквідаційної комісії 23.12.2002 р. (протокол № 3), розглянуто проект договору між ліквідаційною комісією і фірмою “Консалт Лтд”. В результаті розгляду проекту договору прийнято рішення № 8 про затвердження договору № 46/98-12 між ліквідаційною комісією і фірмою “Консалт Лтд” про консультативно-методичний супровід діяльності ліквідаційної комісії. За дане рішення проголосували 7 з 8 присутніх членів ліквідаційної комісії.

Аналіз рішень № 5 від 12.12.2002 р. та № 8 від 23.12.2002 р., прийнятих ліквідаційною комісією свідчить, що вони прийняті в повній відповідності з положеннями п.п. 1.7 і 1.8 діючого Положення про ліквідаційну комісію ВАТ “Еврика”, прийнятого ліквідаційною комісією 12.12.2002 р.

2. Чи можливо визначити факт виконання робіт та надання послуг за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

Згідно з п. 2.1.2 договору фірма “Консалт Лтд” щомісячно зобов’язана надавати ліквідаційній комісії письмовий звіт про надані послуги.

Звіти за січень-березень 2003 р. в ліквідаційну комісію представлені. Аналіз звітів засвідчує, що спеціалісти фірми “Консалт Лтд” в інтересах ліквідаційної комісії ВАТ “Еврика” виконали: в січні – 21, в лютому – 18, в березні – 25 заходів.

Аналіз зазначених в звітах заходів показує, що для їх виконання необхідні спеціалісти різного фаху, які мають спеціальну підготовку, а також володіють знаннями з процедур діяльності ліквідаційної комісії.

Провести економічні розрахунки затрат праці на виконання зазначених вище заходів практично неможливо, тому що обсяг опрацьованих документів не має прямого зв’язку із затратами праці на час його опрацювання.

За січень-березень 2003 р. ліквідаційна комісія розглянула та прийняла звіти:

➤ рішенням № 51 від 24.03.2003 р., протокол № 7 (“за” проголосувало 6 з 7 присутніх на засіданні членів ліквідаційної комісії);

➤ рішенням № 65 від 28.04.2003 р., протокол № 9 (“за” проголосувало 6 з 7 присутніх на засіданні членів ліквідаційної комісії).

3. Визначити законність нарахування вартості послуг фірми “Консалт ЛТД” за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

Згідно з п. 3.2 договору ліквідаційна комісія при наявності на її рахунках коштів повинна оплачувати послуги, надані фірмою “Консалт Лтд”, не пізніше 10-го числа наступного за звітним місяцем.

Проте як свідчать документи та пояснення відповідальних осіб, грошові кошти на рахунках ліквідаційної комісії почали накопичуватися тільки в травні 2003 р. (через відсутність попиту на об’єкти, що продавались ліквідаційною комісією), внаслідок чого раніше прийняті рішення № 51 та № 65 про оплату фірмі “Консалт Лтд” 12 тис. грн. не були виконані (було виплачено лише 3,5 тис. грн.).

На момент прийняття рішення № 99 від 30.06.2003 р. заборгованість ліквідаційної комісії перед фірмою “Консалт Лтд” складала 14,5 тис. грн. Рішенням № 99 виділені 11,5 тис. грн., які не покривали заборгованості

ліквідаційної комісії перед фірмою “Консалт Лтд”.

Кошти в сумі 11,5 тис. грн. нараховані на підставі рішення № 99 від 30.06.2003 р. та актів здачі-приймання робіт.

III. Висновки

З першого питання: Чи законним є укладення договору № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

Укладання договору № 46/98-12 від 23.12.2002 р. між ліквідаційною комісією ВАТ “Еврика” і фірмою “Консалт Лтд” є правомірним і законним.

З другого питання: Чи можливо визначити факт виконання робіт та надання послуг за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

Рішення № 51 та № 65 про затвердження звітів за січень-березень 2003 р., прийняті відповідно до Положення про ліквідаційну комісію ВАТ “Еврика” (п.п. 1.7, 1.8), тобто, правомірно і на законних підставах.

З третього питання: Визначити законність нарахування вартості послуг фірми “Консалт ЛТД” за січень-березень 2003 р. згідно з договором № 46/98-12 від 23.12.2002 р.?

Нарахування коштів фірмі “Консалт Лтд” за січень-березень 2003 р. є законним та правомірним.

Експерт-бухгалтер,
завідувач кафедри обліку і аудиту КПІ,
доктор економічних наук, професор

К.К. Костюк

Костюк Костянтин Костянтинович:

м. Київ, вул. І. Бойка, 13, кв. 153,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Київського політехнічного
інституту, освіта вища, закінчив
Київський інститут народного
господарства ім. Д.С. Коротченка,
спеціальність – бухгалтерський
облік в промисловості, доктор
економічних наук, професор, стаж
практичної ревізорської роботи
4 роки, загальний стаж – 24 роки.

РОЗРАХУНОК
вартості судово бухгалтерської експертизи
за цивільною справою № 1234/56, порушеної за позовом
Ганченко Галини Андріївни до ТзОВ "Сонях" про поновлення на
роботі, стягнення заробітної плати за весь час вимушеного
прогулу

1. Згідно з п. 3 ІНСТРУКЦІЇ про порядок і розміри відшкодування витрат та виплати винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у провадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення, та виплати науково-дослідним установам судової експертизи за виконання їх працівниками функцій експертів і спеціалістів, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 01.07.1996 р. № 710:

"Сума винагороди за відрив від звичайних занять визначається з урахуванням характеру їх занять у межах від 20 до 30 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян за день".

Розрахунок

Неоподаткований мінімум доходів громадян – 61 грн. 50 коп.

61 грн. 50 коп. x 30 % = 18 грн. 45 коп.

Кількість днів, затрачених на проведення експертизи: 8 днів

Винагорода за проведення судово-бухгалтерської експертизи:

18 грн. 45 коп. x 8 днів = 147 грн. 60 коп.

Сто сорок сім грн. 60 коп.

2. Згідно з п. 4 ІНСТРУКЦІЇ про порядок і розміри відшкодування витрат та виплати винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у провадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення, та виплати науково-дослідним установам судової експертизи за виконання їх працівниками функцій експертів і спеціалістів, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 01.07.1996 р. № 710:

"Витрати, пов'язані з якою, відшкодовуються у розмірах, передбачених законодавством для відряджених працівників".

Розрахунок

Розмір добових у межах України – 18 грн. 00 коп.

Кількість днів перебування у відрядженні, пов'язаних з проведенням експертизи: 7 днів

Витрати на відрядження, яке пов'язане з проведення судово-бухгалтерської експертизи:

18 грн. 00 коп. x 7 днів = 126 грн. 00 коп.

Сто двадцять шість грн. 00 коп.

Загальна сума витрат експерта-бухгалтера, пов'язаних з проведенням судово-бухгалтерської експертизи: *Двісті сімдесят три грн. 60 коп.*

Експерт-бухгалтер
11.07.2004 р.

Б.Й. Білий

Список рекомендованой литературы

1. Арзуманян Т.М., Танасевич В.Г. Бухгалтерская экспертиза при расследовании судебном разбирательстве уголовных дел. – М.: “Юрид. лит.”, 1975. – 120 с.
2. Бандурка А.М. и др. Основы судебной бухгалтерии: Учебник. – Харьков: Изд-во Национального университета внутренних дел, 2001. – 336 с.
3. Бекерская Д.А. Судебная бухгалтерия: Учеб.-метод. пособие. – Одесса: Юрид. Лит., 2002. – 222 с.
4. Біленчук П.Д., Лисиченко В.К., Клименко Н.І. та ін. Криміналістика: Підручник. / За ред. П.Д. Біленчук. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Атіка, 2001. – 544 с.
5. Білуха М.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К., 2004. – 660 с.
6. Дмитренко Т.М., Чадаєв С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. – М.: “Проспект”, 1998. – 336 с.
7. Камлик М.І. Судова бухгалтерія: Підручник. 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Атіка, 2001. – 376 с.
8. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия (общая часть): Учебное пособие. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2000. – 219 с.
9. Макеенко Г.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 65 с.
10. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.
11. Остроумов С., Фортинский С. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: Издательство Московского Университета, 1964. – 292 с.
12. Поникаров В.Д. и др. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – Харьков: Арсис, 2002. – 240 с.
13. Попова Л.В., Шибяева И.А., Исакова Р.Е. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2003. – 192 с.
14. Правовая бухгалтерия. / Под ред. проф. С.Г. Чадаева. – М., 2001. – 432 с.

15. Россинская Е.Р. Профессия эксперт. (Введение в юридическую специальность). – М.: Юристъ, 1999. – 192 с.

16. Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект): Навчальний посібник. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.

17. Судебно-бухгалтерская экспертиза (Учебное пособие). / Назаренко Е.А. – Донецк: ДонГУЭТ, 2000. – 115 с.

18. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Справочник / И.К.Болдова, А.А. Голубева, В.И.Гуреев и др. – М.: Экономика, 1993. – 239 с.

19. Судово-експертна діяльність: Довідник для суддів. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: Видавничий Дім “Ін Юре”, 2003. – 908 с.

20. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций / Под ред. И.А. Петухова – М.: ИКФ Омега-Л, 2002. – 216 с.

**Видання
кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного
університету**

Монографії

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖПТІ, 1999. – 372 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 408 с.
5. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія. – Житомир: ЖПТІ, 1999. – 412 с.
6. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖПТІ, 1998. – 340 с.
7. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
8. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойня запис в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
9. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖПТІ, 1998. – 384 с.
10. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія. – Житомир: ЖПТІ, 1999. – 332 с.
11. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія. – Житомир: ЖПТІ, 1998. – 408 с.

Підручники

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
2. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖПТІ, 2003. – 440 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Жиглой І.В., Пардохненко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
7. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.

8. **Бухгалтерський фінансовий облік:** Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2003. – 724 с.
9. **Організація бухгалтерського обліку.** Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 592 с.

Навчальні посібники, збірники

1. **Аудит і ревізія підприємницької діяльності:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 416 с.
2. **Бардаш С.В., Давидюк Т.В.** Івентаризація: практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖПТ, 1999. – 224 с.
3. **Бардаш С.В. та ін.** Контроль і ревізія. Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖПТ, 2000. – 384 с.
4. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 100 с.
5. **Бутинець Ф.Ф.** Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 512 с.
6. **Бутинець Ф.Ф.** Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 512 с.
7. **Бутинець Ф.Ф. та ін.** Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-с вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 384 с.
8. **Бутинець Ф.Ф. та ін.** Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 384 с.
9. **Бутинець Ф.Ф., Горьська Л.Л.** Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 544 с.
10. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М.** Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-с вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 512 с.
11. **Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л.** Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 "Менеджмент організації" та 7.050107 "Економіка підприємств". / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖПТ, 2001. – 672 с.
12. **Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В.** Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рути", 2001. – 224 с.
13. **Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Пянков Д.А., Горещая Л.Л.** Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 "Учет и аудит". – Житомир: ЧП "Рути", 2002. – 660 с.
14. **Бухгалтерський облік і аудит в аптеках:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 384 с.
15. **Бухгалтерський облік у громадському харчуванні:** Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рути", 2002. – 440 с.

16. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., проф. М.М. Козупатрого. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 512 с.
17. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 "Менеджмент організацій" та 7.050107 "Економіка підприємств". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 448 с.
18. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЛП "Рута", 2001. – 224 с.
19. Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В. Бухгалтерський управлінський облік. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 300 с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум: Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.
22. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 680 с.
23. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 480 с.
24. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 476 с.
25. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / Малюга Н.М., Лебедєвич Я.В., Горещька Л.Л., Давидюк Т.В.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
26. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.05106 "Облік і аудит". / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
27. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 496 с.
28. Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
29. Основи бізнесу: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 364 с.
30. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.
31. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 504 с.
32. Юрківська Л.Й., Рабошук А.В., Козлова М.О., Памірська Л.Ю. Ділова англійська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 512 с.

**Підручники та навчальні посібники
за редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця
замовляти за адресою:**

10014, м. Житомир, вул. Театральна, 13, оф. 2, тел. (0412) 37-29-58
тел./факс 37-55-33 (ПП Бугинець Ю.Ф.), E-mail: butinec@impuls.zhitomir.ua

Виконуємо всі види поліграфічних послуг!

ЗМІСТ

Передмова.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи.....	6
Тема 1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи.....	7
1.1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її місце в юридичній та економічній науках.....	7
1.2. Порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи..	15
1.3. Особливості судово-бухгалтерської експертизи.....	19
1.4. Історія виникнення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи.....	24
Практична частина.....	32
Тема 2. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи та порядок її проведення.....	40
2.1. Предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.....	40
2.2. Завдання, функції та принципи судово-бухгалтерської експертизи.....	55
2.3. Класифікація судово-бухгалтерських експертиз.....	59
2.4. Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи.....	62
Практична частина.....	65
Розділ 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи.....	79
Тема 3. Правове регулювання судово-експертної діяльності.....	80
3.1. Правове регулювання та його роль при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.....	80
3.2. Законодавче регулювання експертної діяльності в Україні.....	89
3.3. Нормативне регулювання процесу господарювання і ведення бухгалтерського обліку.....	93
Практична частина.....	107
Тема 4. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи.....	117
4.1. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи: поняття і види.....	117
4.2. Повноваження суб'єктів призначення судово-бухгалтерської експертизи.....	119
4.3. Суб'єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи: права, обов'язки, компетенція та відповідальність.....	124
4.4. Роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі.....	143
Практична частина.....	146
Тема 5. Призначення та планування судово-бухгалтерської експертизи.....	154
5.1. Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи.....	154
5.2. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи.....	159
5.3. Планування роботи експерта-бухгалтера.....	171
Практична частина.....	176

Розділ 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи.....	185
Тема 6. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.....	186
6.1. Методика судово-бухгалтерської експертизи та її особливості.....	186
6.2. Використання загальнонаукових методів в судово-бухгалтерській експертизі.....	193
6.3. Спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером.....	197
Практична частина.....	204
Тема 7. Дослідження первинних документів експертом-бухгалтером.....	215
7.1. Поняття документу та його призначення.....	215
7.2. Вивчення первинних документів експертом-бухгалтером.....	231
Практична частина.....	261
Тема 8. Експертне дослідження реєстрів обліку та звітності.....	276
8.1. Дослідження облікових реєстрів бухгалтерського обліку.....	276
8.2. Методика дослідження звітності експертом-бухгалтером.....	298
Практична частина.....	327
Тема 9. Використання інших матеріалів справи в дослідженні експерта-бухгалтера.....	355
9.1. Значення спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи та особливості методики їх дослідження.....	355
9.2. Експертне дослідження спеціальних об'єктів, пов'язаних з діяльністю підприємства.....	369
9.3. Дослідження інших матеріалів справи.....	376
Практична частина.....	391
Розділ 4. Узагальнення та оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи.....	404
Тема 10. Висновок експерта-бухгалтера: поняття, призначення та оцінка.....	405
10.1. Висновок експерта-бухгалтера, його структура.....	405
10.2. Дослідження і оцінка висновку експерта-бухгалтера.....	417
Практична частина.....	426
Додатки.....	443
Список рекомендованої літератури.....	453
Видання кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.....	455

Навчальне видання

СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА

Навчальний посібник

Колектив авторів:

д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець, к.е.н. В.П. Бондар, доц. В.Г. Валько,
М.І. Гордійчук, Л.В. Добринська, проф. Н.М. Малюга,
викл. Н.А. Остап'юк, викл. І.А. Панченко

Відповідальний редактор д.е.н., професор Ф.Ф. Бутинець,

Редактор Н.І. Петренко
Технічний редактор Т.І. Сергієнко
Коректор Т.В. Соломахо
Художник обкладинки В.В. Євдокимов

Підписано до друку 11.08.2004 р. Папір газетний. Формат 60×84 1/16.
Гарнітура "Таймс". Друк офсетний. Ум. др. арк. 28,7
Обл. вид. арк. 28,74. Замовлення 856
Тираж 200 примірників

ПП "РУТА"
10014, Україна, м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17а



Судово-бухгалтерська експертиза

Навчальний посібник



Судово-бухгалтерська експертиза

Навчальний посібник