**ТЕМА 8. ЗАВЕРШАЛЬНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

***ПЛАН***

1. Висновок експерта-бухгалтера, структура та методика його складання

2. Особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду, та повідомлення про неможливість дати висновок.

3. Оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим.

4. Виявлення і усунення обставин, які сприяють вчиненню правопорушень у провадженні судово-бухгалтерської експертизи.

Після вивчення цієї теми студенти зможуть:

* дати характеристику сутності висновку експерта-бухгалтера;
* засвоїти структуру висновку та методику його складання;
* зрозуміти особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду;
* засвоїти структуру повідомлення про неможливість дати висновок та методику його складання;
* охарактеризувати основні стадії процесу оцінки експертного висновку слідчим (судом).
1. **Висновок експерта-бухгалтера, структура та методика його складання**

***У вступній частині*** висновку експертизи зазначається:

* назва експертизи, її номер, чи є вона первинною, додатковою, повторною, комісійною або комплексною;
* особа або орган, які призначили експертизу;
* дані про експерта (експертів): посада, прізвище, ім’я та по батькові, освіта, експертна спеціальність та стаж експертної роботи; науковий ступінь та вчене звання;
* дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи;
* де і ким винесено постанову або ухвалу про призначення експертизи;
* питання, які належить вирішити експертові.

Питання включаються у формулювання постанови (ухвали) про призначення експертизи. Якщо поставлено кілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження. Якщо редакція питання в постанові (ухвалі) не відповідає Науково-методичним рекомендаціям з питань підготовки і призначення судових експертиз у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після з’ясування питання щодо редакції постанови (ухвали) про призначення експертизи він може дати відповідні роз’яснення і викласти питання в редакції, що відповідає згаданим Рекомендаціям.

Питання, які поставлені експертом із власної ініціативи, вказуються після питань, зазначених у постанові (ухвалі) про призначення експертизи:

* найменування матеріалів, що надійшли на експертизу;
* клопотання експерта про подання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
* короткі обставини справи, зокрема найменування організації, якій спричинено збитки або донараховано податки (з даних, повідомлених експерту в постанові слідчого або ухвалі суду), якщо вони мають суттєве значення для надання висновку;
* відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальне положення);
* попередження експерта про кримінальну відповідальність за ст. 384 КК України за надання завідомо неправдивого вис¬новку;
* довідково-нормативні документи та методична література, які використовувались експертом для вирішення поставлених питань (з зазначенням бібліографічних даних).

Питання у вступній частині висновку наводяться в тому самому формулюванні, в якому вони поставлені слідчим або судом. Зміни їх не допускаються.

У ***досліджувальній частині висновку*** відтворюється увесь процес експертного дослідження в тій послідовності, в якій згруповані питання. При цьому формулювання питання не повторюються, а дається посилання на їхній порядковий номер.

Кожному питанню, яке вирішує експерт, має відповідати певний розділ досліджувальної частини.

Викладення процесу дослідження є дуже важливою частиною висновку експерта, оскільки з проведених досліджень мають випливати висновки, а висновки повинні бути мотивовані дослідженням.

*Отже, у досліджувальній частині висновку експертизи описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновку експерта. Ця частина має містити:*

* відомості про стан об’єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови проведення;
* посилання на додатки та необхідні роз’яснення до них;
* експертну оцінку результатів дослідження.

***Завершальну частину висновку*** становлять саме висновки. Тут викладаються в узагальненому вигляді ті результати, які випливають із проведеного дослідження з кожного питання окремо, та надаються відповіді на поставлені перед експертом запитання в тій послідовності, в якій вони розташовані у вступній частині (див. дод. 5).

Експерт-бухгалтер залежно від конкретних умов може вчинити так:

* або тільки вказати на встановлені ним обставини (якщо матеріали справи не дозволяють висвітлити їх докладно);
* або досліджувати питання до кінця, формулюючи кінцевий висновок щодо цих обставин.

У додатках до висновку експерт-бухгалтер може навести різні таблиці, схеми, графіки, розрахунки та інший громіздкий цифровий матеріал, складений у процесі дослідження. Кожен додаток до висновку є його невід’ємною складовою. Усі додатки мають бути пронумеровані, підписані експертом і скріплені печаткою установи, а у висновку мають бути посилання на них із вказівкою номера додатка і його назви.

Висновок експертизи підписують експерти, які проводили дослідження, після чого він засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються таблиці, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи. Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох примірниках, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Орієнтовну форму висновку наведено на рис. 7.3.

У разі проведення повторної експертизи у вступній частині висновку експертизи викладаються відомості про первинні (попередні) експертизи: прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз із питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, що зазначені в постанові (ухвалі) про її призначення.

У досліджувальній частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

На повторні експертизи складаються контрольні картки, які надсилаються установі (службі), в якій виконувались попередні експертизи, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі. Якщо висновки повторних і попередніх експертиз не збігаються, то до установи (служби), в якій виконувалась попередня експертиза, надсилається також екземпляр висновку повторної експертизи з усіма додатками.

1. **Особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду, та повідомлення про неможливість дати висновок**

Висновок експертизи, що виконується під час судового розгляду, складається з урахуванням таких особливостей:

* у вступній частині висновку не записують про попередження експерта про відповідальність за надання свідомо помилкового висновку, тому що це роблять у протоколі судового засідання;
* якщо з питань, що їх дозволять ставити під час судового розгляду, проводилася судова експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт-бухгалтер згоден з її висновками, він вправі посилатися на них.

Висновок експертизи й усі додатки до нього складають у двох примірниках, один з яких направляється особі чи органу, що призначили експертизу, а другий залишається в архіві експертної установи.

Копія висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду, разом з копією ухвали суду про її призначення подається експертом до експертної установи.

Ст. 77 КПК України передбачені випадки, коли експерт не має можливості надати висновок:

* якщо поставлені перед експертом питання виходять за межі його спеціальних знань;
* якщо надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку.

**За наявності цих обставин експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок. Однак у КПК немає вказівок, в якій формі таке повідомлення має бути складене, також не передбачений і зміст цього документа**.

На наш погляд, повідомлення про неможливість дати висновок має складатися за змістом, аналогічним висновку експерта, з тією різницею, що замість викладення дослідження з поставлених питань треба навести обґрунтування неможливості надати висновок.

Необхідність у складанні повідомлення про неможливість дати висновок виникає в цьому разі тільки тоді, коли слідчий або суд вичерпали всі можливості надати експерту необхідні матеріали або коли надані експерту матеріали недоброякісні, бухгалтерський облік перебуває в незадовільному стані, через що керуватися ним не можна

Повідомлення про неможливість дати висновок має бути мотивованим: у ньому вказується, чому експерт уважає, що питання не входять до його компетенції, або чому на підставі матеріалів, поданих для дослідження, не можна відповісти на поставлені питання. В останньому разі бажано конкретно вказати, відсутність саме яких матеріалів перешкоджає наданню висновку.

1. **Оцінка висновку експерта - бухгалтера слідчим**

Оцінка висновку стосовно відповідності процесуальним вимогам позитивна, якщо:

* по-перше, дотримано процесуальні норми під час проведення експертизи;
* по-друге, коли висновок складено відповідно до ст. 200 «Висновок експерта» Кримінально-процесуального кодексу України або ст. 60 «Висновок експерта» Цивільно-проце¬суального кодексу України.

Порушення цих нормативних активів часто призводить до повторних експертиз або навіть до скасування відповідних рішень слідчих органів і судів вищими правоохоронними органами.

Найважливішими процесуальними нормами для оцінки слідчим і судом висновку експерта є належність, допустимість і доброякісність доказів.

***Ознайомившись з висновком бухгалтера-експерта, слід¬чий, згідно зі ст. 201 КПК України, може допитати експерта для отримання роз’яснення або доповнення до висновку, про що складається протокол. Такий допит може мати місце й у зв’язку з неповним описом процесу дослідження, нечітким викладом у документі окремих думок, наявністю у висновку не роз’яснених спеціальних бухгалтерських термінів і формулювань. Експерт може бути також допитаний з метою уточнення його компетенції і кваліфікації, даних про його стосунки з особами, зацікавленими в наслідках експертизи, тощо.***

Матеріали експертизи згідно зі ст. 202 КПК України мають бути пред’явлені обвинувачуваному. Про це слідчий складає протокол, в якому викладає пояснення, зауваження і заперечення обвинувачуваного і його клопотання. Ці зауваження і заперечення можуть стосуватись як компетентності та об’єктивності експерта-бухгалтера, так і сутності висновку, зокрема, обраної методики, повноти дослідження, правильності вихідних даних. Слідчий зобов’язаний перевірити зауваження і клопотання обвинувачуваного і, керуючись інтересами всебічного і повного розслідування, прийняти щодо них рішення та оформити його відповідною постановою.

Висновок експерта-бухгалтера в кримінальному і цивільному процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду.

Висновок експерта не є обов’язковим для осіб, які провадять дізнання, слідчого, прокурора або суду, але незгода з ним має бути мотивована у відповідних постановах, ухвалах або у вироку. Під час розгляду справи в касаційному і наглядовому порядку вищий суд також має можливість оцінити висновок експерта-бухгалтера в повному обсязі.

Слідчий, перевіряючи додержання у висновку експерта процесуальних норм, установлює правильність посилання на нормативні акти у аргументації доказів. Оцінюючи докази, подані у висновку експерта-бухгалтера, перевіряють, чи дотримувались процесуальні норми щодо обвинувачуваного (задоволення клопотання про недовіру експерту, постановки додаткових питань для дослідження експертизи, проведення експертизи без участі обвинувачуваного).

Однією з процесуальних вимог у оцінці якості висновку експерта-бухгалтера є використання в експертних дослідженнях доброякісних матеріалів (первинних документів, облікових регістрів, звітності). Експерт не несе відповідальності за фальсифікацію документів бухгалтерського обліку, але його обов’язок полягає у перевірці доброякісності поданих матеріалів у межах своєї професійної компетенції.



1. **Виявлення та усунення обставин, які сприяють вчиненню правопорушень у провадженні судово-бухгалтерської експертизи**

Згідно зі ст. 23 і 64 КПК під час провадження попереднього слідства, дізнання і розгляду справи в суді виявленню і доказу підлягають також обставини, які сприяють вчиненню злочину. У зв’язку з цим висновок експерта-бухгалтера з цих питань має важливе значення для виконання правоохоронними органами завдань, пов’язаних із запобіганням правопорушень.

Експерт-бухгалтер у межах своєї компетенції може допомогти виявити обставини, які сприяли вчиненню правопорушень, а також запропонувати заходи щодо їх усунення.

Експерт-бухгалтер дає свої рекомендації лише на підставі аналізу первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку і звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання, не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, які сприяли вчиненню правопорушень. При цьому експерт-бухгалтер має зазначити, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушені, вказати характер виявлених порушень і хто їх допустив.

Експерту-бухгалтеру під час дослідження цих питань можуть бути потрібними додаткові матеріали: акти проведених ревізій, перевірок та інвентаризацій за попередні періоди, копії наказів і розпоряджень керівника організації відносно результатів проведеного контролю, додаткові пояснення керівника підприємства, головного бухгалтера, матеріально відповідальних і посадових осіб, ревізорів-контролерів, працівників бухгалтерії тощо з досліджу¬ваних питань. На вимогу експерта йому мають бути надані необхідні матеріали.

Виявивши порушення і недоліки в організації обліку і контролю, які сприяли вчиненню правопорушень на підприємстві, що перевіряється, експерт-бухгалтер може рекомендувати у своєму висновку необхідні заходи щодо їх усунення. Ці рекомендації мають бути обґрунтованими і конкретними.

***Слідчий (суд), аналізуючи висновок експерта-бухгалте¬ра, вирішує питання, наскільки виявлені експертом обставини, які належать до обліку й контролю, сприяли вчиненню злочину, чи підтверджуються вони даними, що містяться в справі, а також перевіряє обґрунтованість заходів, рекомендованих експертом для усунення цих обставин.***

Під час судового розгляду кримінальних справ про господарські злочини експерт-бухгалтер, використовуючи свої спеціальні знання, може ставити обвинувачуваному і свідкам запитання, які мають допомогти суду й учасникам судового розгляду якнайповніше з’ясувати обставини, що сприяли вчиненню правопорушень.

Якщо немає сумнівів у обґрунтованості висновку експерта-бухгалтера, суд використовує ці дані в сукупності зі здобутими в процесі попереднього слідства і судового розгляду доказами для підготовки ухвали (постанови). У ній аналізуються обставини, які сприяли вчиненню правопорушень. У ряді випадків суд, узявши до уваги рекомендації експерта-бухгалтера, може винести часткову (окрему) постанову (ухвалу) із зазначенням заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють вчиненню правопорушень.