МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Я. В. Удодова

ЕКСПЕРТИЗА ДОКУМЕНТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Навчальний посібник
для здобувачів ступеня вищої освіти магістра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми
«Облік і аудит»

Затверджено
вченою радою ЗНУ
Протокол № 3 від 30.09.2025

Запоріжжя
2025

УДК 657.6(075.8)
У313

Удодова Я. В. Експертиза документів обліку та звітності : навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2025. 121 с.

У виданні відповідно до силабуса подано програмний матеріал навчальної дисципліни «Експертиза документів обліку та звітності». До кожної теми студентам запропоновано тести, ситуаційні задачі з прикладами їх виконання.

Посібник ознайомить студентів з особливостями і принципами організації та порядком проведення експертного дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Зміст курсу охоплює такі основні тематичні аспекти: економічний контроль у правоохоронній діяльності України; сутність та завдання судово-бухгалтерської експертизи; предмет судово-бухгалтерської експертизи та порядок її організації; механізм призначення та методика проведення судово-бухгалтерської експертизи; специфіка процесу судово-бухгалтерської експертизи; права, обов'язки та відповідальність судового експерта; практична реалізація дослідної стадії судово-бухгалтерської експертизи; методика дослідження судово-бухгалтерською експертизою основних фінансово-господарських операцій; методичні прийоми узагальнення та реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи на завершальній стадії; виявлення та усунення обставин, які призводять до вчинення правопорушень у провадженні судово-бухгалтерської експертизи.

Навчальне видання адресується здобувачам ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування», які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит».

Рецензент

В. Г. Гончарова, кандидат наук з держ. упр., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

Відповідальний за випуск

Н.М. Проскуріна, д-р економ. наук, проф., завідувач кафедри обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП…….. 4
ТЕМА 1. ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ У ПРАВООХОРОННІЙ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ…….. 7
Тести……. 16
Практичні завдання……. 17
Тема 2. СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА, ЇЇ ВИДИ ТА ЗАВДАННЯ……... 20
Тести……. 29
Практичні завдання……. 32
ТЕМА 3. ПРЕДМЕТ І МЕТОД СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ……. 34
Тести……. 40
Практичні завдання……. 41
ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ 46
Тести……. 53
Практичні завдання……. 55
ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЙНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ……. 60
Тести……. 67
Практичні завдання……. 69
ТЕМА 6. ДОСЛІДНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ……. 75
Тести……. 78
Практичні завдання……. 79
ТЕМА 7. МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЮ ЕКСПЕРТИЗОЮ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ…… 85
Тести……. 96
Практичні завдання……. 98
ТЕМА 8. ЗАВЕРШАЛЬНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ……. 102
Тести……. 108
Практичні завдання……. 110
ПИТАННЯ ДЛЯ ЗАКРІПЛЕННЯ ТА АКТУАЛІЗАЦІЇ ЗНАНЬ ІЗ ДИСЦИПЛІНИ «ЕКСПЕРТИЗА ДОКУМЕНТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ»……..…….... 117
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА……. 119
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА……. 120

ВСТУП

Документи обліку та звітності відображають реальну історію фінансово-господарської діяльності підприємства. Їх експертиза є важливим напрямком економічних досліджень. Вона дозволяє встановити факти, які неможливо виявити без спеціальних знань у сфері обліку та оподаткування.

Експертиза документів обліку та звітності являє собою процес дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності за допомогою спеціальних знань для встановлення їх достовірності, повноти та відповідності законодавству. Експертиза може проводитись для виявлення порушень, недостач, надлишків, підтвердження обґрунтованості фінансових операцій, вирішення спірних питань та ін.

Предметом експертизи є відображені в документах обліку та звітності господарські операції, відносно яких експерт дає висновок із поставлених питань. Експертизою документів обліку та звітності вирішуються завдання щодо визначення документальної обґрунтованості різного роду фінансових операцій та обліку. Проведення експертизи дозволяє визначити показники фінансового стану підприємства, відповідність ведення бухгалтерського обліку вимогам чинного законодавства; встановити наявність або відсутність ознак викривлення даних бухгалтерського обліку та звітності.

Курс «Експертиза документів обліку та звітності» є обов’язковим освітнім компонентом циклу професійної підготовки магістрів за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит».

Метою вивчення навчальної дисципліни «Експертиза документів обліку та звітності» є ознайомлення з організацією та методикою проведення експертного дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, з правовими й організаційними питаннями провадження справ у системі правоохоронних органів, набуття готовності застосовувати набуті навички судово-бухгалтерської експертизи в майбутній професійній діяльності фахівця у сфері обліку і оподаткування.

Вивчення навчальної дисципліни «Експертиза документів обліку та звітності» допоможе студентам застосовувати на практиці теоретичні знання з експертизи документів обліку та звітності.

Основні завдання курсу «Експертиза документів обліку та звітності» спрямовані на:

- усвідомлення основних завдань експертизи документів обліку та звітності суб'єктів господарювання, незалежно від їх форми власності та організаційно-правової форми;
- ознайомлення із сучасною класифікацією документів, особливостями організації діловодства в системі обліку, документообігу, архівації документів, різноманіттям організаційно-правових засад судово-експертної діяльності;
- розгляд напрямків досліджень документів обліку та звітності суб'єктів господарювання, визначення об’єктів експертизи;

– вивчення принципів, методів і процедур, які використовуються при організації, проведенні й узагальненні результатів судово-бухгалтерської експертизи;

– засвоєння основ застосування елементів судово-бухгалтерської експертизи безпосередньо при її здійсненні.

У результаті вивчення курсу «Експертиза документів обліку та звітності» здобувачі освіти *набудуть таких компетентностей:*

– Здатність розв'язувати комплексні проблеми у сфері обліку, аудиту та оподаткування.

– Здатність спілкуватися з представниками інших професійних груп різного рівня (з експертами з інших галузей знань/видів економічної діяльності).

– Здатність оцінювати та забезпечувати якість виконуваних робіт.

– Здатність організовувати обліковий процес і регламентувати діяльність його виконавців у відповідності з вимогами законодавства та менеджменту підприємства.

– Здатність виконувати адміністративно-управлінські функції у сфері діяльності суб'єктів господарювання, органів державного сектору.

– Здатність проводити зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування.

У результаті вивчення курсу «Експертиза документів обліку та звітності» здобувачі освіти *досягнуть таких програмних результатів:*

– Організовувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб суб'єктів господарювання.

– Визначати інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством, надавати консультації управлінському персоналу суб'єкта господарювання щодо облікової інформації.

– Розробляти внутрішньофірмові стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб'єктів господарювання.

– Розробляти та оцінювати ефективність системи контролю суб'єктів господарювання.

– Дотримуватися норм професійної та академічної етики, підтримувати врівноважені стосунки з членами колективу (команди), споживачами, контрагентами, контактними аудиторіями.

– Демонструвати вміння формувати оптимальну облікову політику щодо окремих об'єктів на основі критичного аналізу чинної нормативно-правової бази та з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Зміст курсу «Експертиза документів обліку та звітності» охоплює питання економічного контролю у правоохоронній діяльності України; сутності та завдань судово-бухгалтерської експертизи; предмета судово-бухгалтерської експертизи та порядку її організації; механізму призначення та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи; специфіки процесу судово-

бухгалтерської експертизи; прав, обов'язків і відповідальності судового експерта; реалізації дослідної стадії судово-бухгалтерської експертизи; методики дослідження судово-бухгалтерською експертизою основних фінансово-господарських операцій; методичних прийомів узагальнення та реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи на завершальній стадії; виявлення та усунення обставин, які призводять до вчинення правопорушень у провадженні судово-бухгалтерської експертизи.

Представлений у змісті посібника ілюстративний матеріал (рисунки, таблиці) розроблений безпосередньо автором.

.

🕮 ТЕМА 1. ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ У ПРАВООХОРОННІЙ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- характеризувати сутність економічних правопорушень;
- знати, які нормативно-правові документи регулюють права та обов'язки правоохоронних органів України під час здійснення їхніх функцій у сфері боротьби з господарськими злочинами;
- розуміти завдання, повноваження, права та обов'язки податкових служб та інспекцій;
- визначати особливості призначення та проведення ревізії у зв'язку з кримінальною справою і тією ревізією, яка призначається вищою організацією;
- визначати відмінності судово-бухгалтерської експертизи від ревізії, яка проводиться з ініціативи органів дізнання та попереднього слідства.

План

1. Поняття економічного контролю: сутність, об'єктивність та основні принципи.
2. Роль правоохоронних органів під час здійснення економічного контролю.
3. Особливості проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів.
4. Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії та аудиту.

1. Поняття економічного контролю: сутність, об'єктивність та основні принципи

Згідно з Декларацією Міжнародної організації вищих контролюючих органів контроль за суспільними коштами є обов'язковим елементом управління, а таке управління пов'язане з відповідальністю перед суспільством.

Контроль проявляється як функція системи управління суспільними процесами. Це стосується в основному соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави.

Контроль як функція управління – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта для встановлення його відхилення від заданих параметрів або відповідності ним.

Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, наскільки об'єкт управління виконує його настанови. Основною метою контролю є блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої програми, а в разі виявлення відхилень – приведення керованої системи у певний стан за допомогою всіх важелів, які можуть бути задіяні у відповідній системі управління.

Контроль є універсальним способом одержання інформації каналом зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Для успішного управління керівник повинен знати результати свого управлінського впливу на

об’єкти управління. Контроль надає можливість здобувати оперативну інформацію, яка об’єктивно розкриває стан справ на підконтрольних об’єктах, визначає відповідність затвердженій програмі, виявляє недоліки в ухвалених рішеннях, організації виконання, способах і засобах їх реалізації.

Суттєво!

Контроль — це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, установлення результатів управлінського впливу на керований об’єкт за допомогою виявлення відповідностей або відхилень, здійснених у ході виконання цих рішень.

Контроль є основою правової держави, а отже, роль економічного контролю в демократичному суспільстві в умовах ринкової економіки полягає в регулюванні процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту відповідно до конституційних норм.

Контроль являє собою діяльність, спрямовану на запобігання недолікам у різних сферах життя країни й усунення їх у разі виявлення. Турбуючись про подальший економічний розвиток та для запобігання злочинам у всіх галузях економіки, держава подбала про створення служби, яка повинна перешкодити можливим зловживанням у цій сфері, сформувавши Державну контрольно-ревізійну службу України (ДКРСУ).

Статус ДКРС України, її функції та правові основи діяльності визначаються Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Працівники ДКРСУ зобов’язані суворо дотримуватися Конституції України, обстоювати права та інтереси громадян, підприємств та організацій, що охороняються законом.

У випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства на контрольованих об’єктах службові особи зобов’язані передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державні органи, уповноважені керувати державним майном.

У разі вилучення документів у зв’язку з їх підробкою або іншими виявленими зловживаннями працівник ДКРСУ зобов’язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи. Вилучені документи зберігаються у ревізора до закінчення ревізії або перевірки. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про їх виїмку.

Працівники ДКРСУ повинні дотримуватися комерційної та службової таємниць.

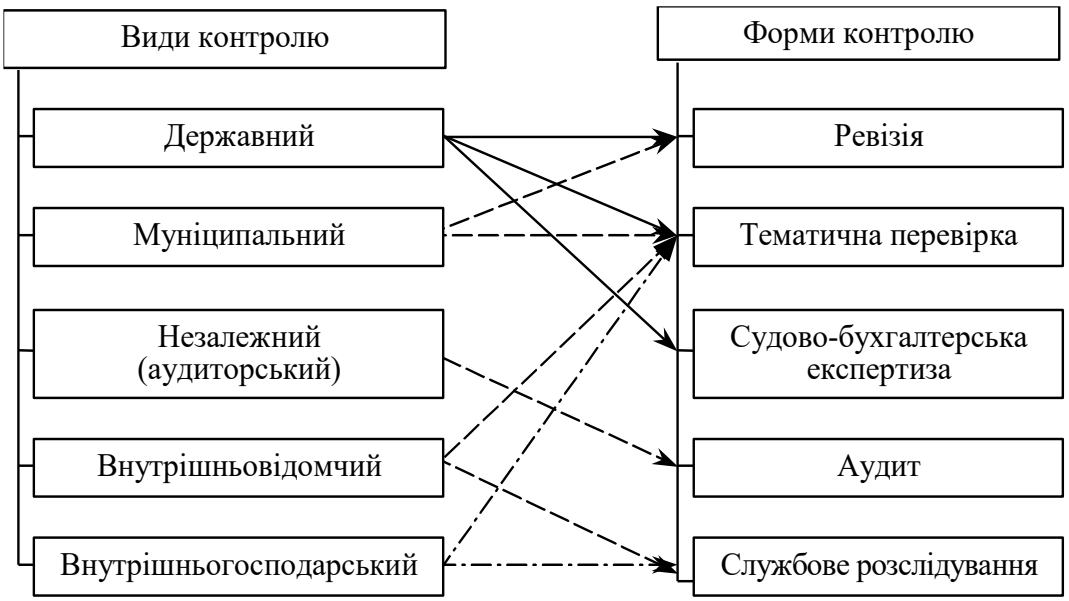


Рисунок 1.1 – Види і форми контролю

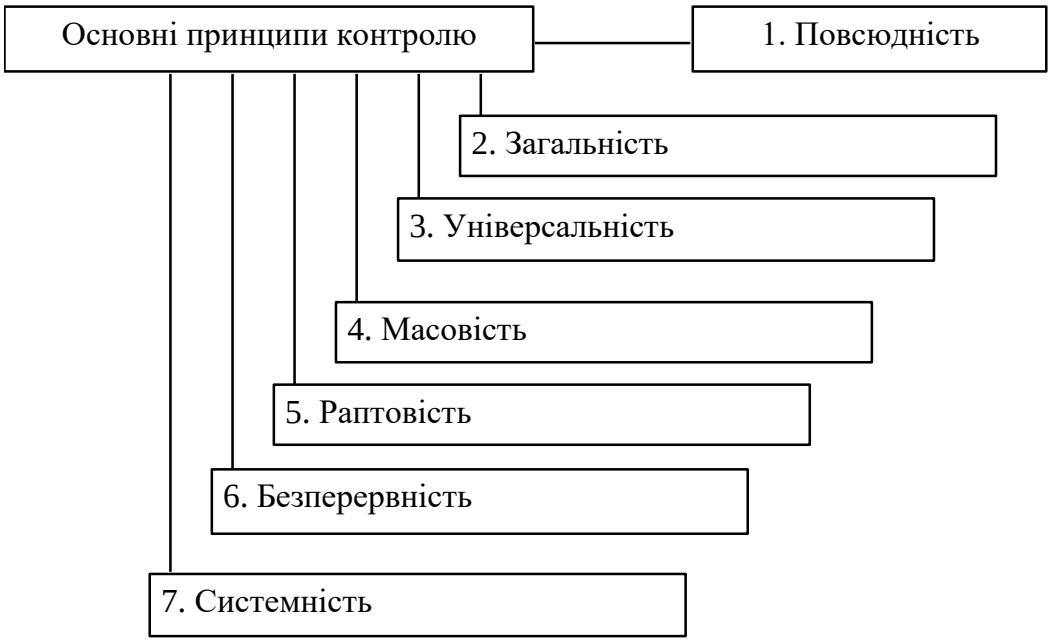


Рисунок 1.2 – Класифікація принципів контролю

Головне завдання контролю – забезпечення законності виконання операцій, збереження коштів, майна та цінностей, а його ***мета*** – запобігання протиправним, незаконним і неправильно оформленим документами операціям, які надалі можуть призвести або призводять до викривлення даних наступної підсумкової інформації, що впливає на фінансову та господарську діяльність підприємства. Викривлення підсумкової інформації негативно позначається на прийнятті управлінських рішень керівництвом підприємства.

Контроль має загальноприйняті види і форми (рис. 1.1).

До організаційних принципів контролю належать:

- недопустимість повного адміністративного підпорядкування функціональних контрольних служб і підрозділів лінійним керівникам;

- забезпечення спеціальними засобами контролю, які застосовуються одночасно з виконанням господарських операцій.

Важливим моментом під час реалізації результатів контролю є коректне застосування принципів конфіденційності та гласності.

Разом із тим між контрольною перевіркою, аудитом, ревізією та судово-бухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності, які зумовлені їхньою юридичною природою та завданнями, що вони мають розв'язувати.

2. Роль правоохоронних органів під час здійснення економічного контролю

Економічні правопорушення – це протиправна діяльність, що охоплює різні сторони зловживання державною й економічною владою, зазіхає на порядок управління фінансово-господарською діяльністю, завдає істотної шкоди економічній безпеці країни, заподіює матеріальний і моральний збитки інтересам держави, більшості підприємницьких структур і громадян, має, як правило, інтелектуальний характер, відбувається під прикриттям законної економічної діяльності та з використанням службового становища як фізичними, так і юридичними особами з метою незаконного одержання доходів.

Виявлення і розкриття правопорушень потребує не тільки юридичних знань, знань у сфері криміналістики, а і спеціального досвіду в різних сферах економіки (оподаткуванні, ціноутворенні, фінансуванні, кредитуванні, бухгалтерському обліку, контрольно-ревізійній діяльності та державно-фінансовому контролі). Для неухильного контролю за дотриманням правових норм, охорони існуючих суспільних відносин, закріплених у правових актах для забезпечення правопорядку, держава створює уповноважені органи, які називаються правоохоронними.

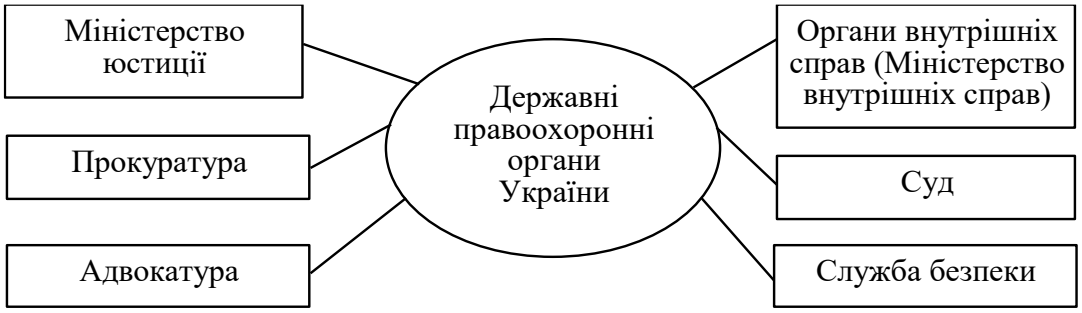


Рисунок 1.3 – Правоохоронні органи України

Права і обов'язки правоохоронних органів під час здійснення їхніх функцій у сфері боротьби з господарськими злочинами регулюють основні нормативно-правові документи.

Згідно зі ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» від 30.06.1993 р. № 3341-XII НБУ, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, Державна податкова адміністрація, Державна контрольно-ревізійна служба, митні органи України, а також інші державні органи, що мають право контролю за дотриманням

організаціями і громадянами законодавства України, з метою боротьби з організованою злочинністю *зобов'язані:*

- здійснюючи в межах своєї компетенції контрольні функції, виявляти неправомірні дії організацій і громадян, що свідчать про злочинну діяльність і умови, які створюються для такої діяльності;
- передавати відповідним спеціальним органам одержану під час здійснення контрольних функцій і аналізу інформацію;
- за дорученням спеціальних органів проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші контрольні дії з дотримання законодавства України організаціями і громадянами;
- розробляти пропозиції з удосконалення законодавства, спрямовані на усунення умов, що сприяють злочинній діяльності.

Під час виконання цих обов'язків правоохоронні органи, які регулюють економічний контроль, здійснюють свою діяльність досить ефективно і при цьому виконують основну функцію – захищають права громадян.

Суттєво!

У здійсненні економічного контролю правоохоронні органи відіграють важливу роль, оскільки охорона інтересів держави, підприємців і споживачів у господарській сфері є основною метою чинного законодавства, забезпечення дотримання норм якого і покладено на систему правоохоронних органів.

3. Особливості проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів

Необхідно розрізняти ревізію, що призначається у зв'язку з кримінальною справою, і ревізію, яка призначається вищою організацією відносно конкретного підприємства, фірми, установи, організації. Ці ревізії в економічній літературі розрізняють за певними критеріями (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Відмінності між типами ревізії

№ з/п	Ревізія, призначена вищою організацією	Ревізія, призначена слідчим (судом)
1	Юридичною підставою для призначення ревізії є Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII	Юридичною підставою для призначення ревізії є розділ 5, ст. 66 Кримінально-процесуального кодексу (КПК) України, п. 24 ст. 11 Закону України «Про міліцію» і постанова слідчого (суду)
2	Призначається за рішенням керівника організації	Призначається на вимогу слідчого (суду)
3	Є обов'язком вищої організації	Фактична підстава — наявність у кримінальній справі даних, що свідчать про можливість виявлення певних злочинних фактів

Продовження таблиці 1.1

4	Є методом управлінського господарства	Є способом збирання доказів
5	Завдання ревізії – перевірка законності операції взагалі, дотримання фінансової дисципліни, правильності постановки бухгалтерського й матеріального обліку, наявності первинних доброякісних документів	Завдання ревізії обмежується встановленням і (рідше) перевіркою фактів розкрадань та інших зловживань

Проведення документальної ревізії за ініціативою органів внутрішніх справ уважається необхідним у практичних ситуаціях.

Вимоги про проведення документальної ревізії згідно зі ст. 114 Кримінально-процесуального кодексу України мають бути обов'язковими до виконання. Рішення слідчого про призначення ревізії згідно з вимогами Кримінально-процесуального кодексу України має бути оформлене відповідною постановою, яка складається з таких частин:

- описової;
- ухвальної.

В **описовій частині** наводяться вимоги слідчого про проведення ревізії та вказуються підстави для її проведення.

В **ухвальній (основній) частині** формулюється перелік конкретних запитань, на які ревізор повинен дати повні, точні й обґрунтовані відповіді.

Підстави для вимог слідчого призначити ревізію:

- наявність у справі даних про окремі порушення законодавства України;
- умотивоване клопотання обвинувачуваного про перевірку за допомогою дослідження бухгалтерських документів його свідчень, які спростовують пред'явлені звинувачення;
- необхідність перевірити за обліковими даними зізнання обвинувачуваного в здійсненні злочинів, під час яких використовувались бухгалтерські документи;
- обґрунтована думка бухгалтера-експерта про неможливість дати висновок згідно з поставленими перед ним запитаннями без попереднього проведення ревізії.

Суттєво!

Питання про призначення ревізії може бути порушене з ініціативи як слідчого, прокурора, суду, особи, яка провадила дізнання, так і обвинувачуваного.

Вимога про призначення ревізії правоохоронними органами повинна ґрунтуватися на конкретних матеріалах.

Проведення ревізій з ініціативи правоохоронних органів відповідно до чинного законодавства покладене на Державну контрольно-ревізійну службу

України. Проте до проведення таких ревізій можуть залучатися й інші державні органи контролю (митні, податкові, установи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування України), а також незалежні фахівці. Основними вимогами, які пред'являються особам, що беруть участь у ревізії, є компетентність і професіоналізм, об'єктивність і неупередженість.

Важливо, щоб ревізор чітко уявляв собі загальну картину розслідуваних зловживань. А тому до початку ревізії корисно ознайомити ревізора з матеріалами справи, попередньо роз'яснивши йому зміст ст. 387 Кримінального кодексу України.

Підсумковим документом, що завершує проведену ревізію, є акт, що долучається до кримінальної справи. У ньому мають бути повно й об'єктивно відбиті результати проведеної ревізії.

Акт ревізії має відповідати таким вимогам:

- ґрунтуватися тільки на даних первинних документів, записах в облікових регістрах і звітності підприємства, містити посилання на них;
- містити опис конкретних фактів і дій певних посадових осіб;
- містити опис усебічно дослідженого порушення законодавства, виявлених причин і винуватців порушень у тих межах, у яких це може бути встановлено засобами ревізії;
- акт має бути оформлений належним чином, написаний чітко і грамотно.

Щоб підсумковий акт ревізії не був перевантажений однаковими фактами, їх необхідно оформити в спеціальних відомостях, довідках, актах.

Спеціальні відомості, акти й довідки мають бути підписані ревізором, керівником і головним бухгалтером підприємства, організації чи установи, що перевіряються, і додані до підсумкового акта ревізії.

Після одержання матеріалів документальної ревізії слідчий повинен їх оцінити відповідно до ст. 67 КПК України. Матеріали ревізії ретельно перевіряються та вивчаються з позиції правових вимог та за суттю.

За результатами оцінки матеріалів ревізії слідчий або дізнавач можуть зробити висновок про необхідність проведення додаткової або повторної ревізії. Причому для з'ясування окремих питань, що виникнуть під час аналізу й оцінювання матеріалів ревізії, слідчий або дізнавач можуть залучати не лише ревізора, а й іншого фахівця, який запрошується як консультант.

Акти ревізії належать до доказів, за допомогою яких слідчий або суд установлюють фактичний стан речей у сукупності з іншими доказами у справі.

Власне кажучи, слідчий або суд звичайно допитують ревізора як свідка й одночасно з'ясовують правильність складання акта і проведення ревізії. Частина документів, що являє собою речові докази, разом з актом, протоколом огляду і відповідними постановами долучаються до справи.

Якщо ж питання за матеріалами справи не можуть бути вирішені згаданими способами, а потребують офіційного висновку неупередженого і кваліфікованого фахівця у сфері бухгалтерського обліку й аналізу господарської діяльності, призначається судово-бухгалтерська експертиза.

4. Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії та аудиту

Різниця у процесуальному становищі ревізора й експерта-бухгалтера полягає в тому, що ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу. Він може виступати свідком у справі, а інколи навіть представником цивільного позивача, тоді як експерт-бухгалтер – особлива фігура в процесі з властивими лише йому процесуальними правами та обов'язками.

Також існують відмінності в значенні акта документальної ревізії та висновку експерта-бухгалтера в кримінальній, цивільній і господарській справах.

Зазначені відмінності настільки суттєві, що виконання функцій ревізора експертом неприпустимо і є перепоною для призначення його експертом-бухгалтером із даної справи.

Отже, різниця між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією визначається за: суб'єктом, об'єктом, змістом предмета, методами (табл. 1.2).

Мета призначення експерта-бухгалтера – зафіксувати стан справ на підприємстві, який є предметом судового розгляду, або підтвердити правильність поданих документів, або заперечити їх, а призначення аудитора — проаналізувати фінансово-господарську діяльність підприємства, вказати на можливі порушення та підказати методи і способи їх вирішення.

Таблиця 1.2 – Відмінності судово-бухгалтерської експертизи від ревізії

Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
За суб'єктом	
Ревізія економічної та соціальної діяльності підприємств усіх форм власності здійснюється ревізійною комісією (ревізором), аудитором	У судово-бухгалтерській експертизі особою, котра досліджує господарські операції, відображені в документах, що знаходяться у кримінальній (цивільній) справі, є експерт-бухгалтер
Ревізор згідно із законодавством є посадовою особою. Крім того, на недержавних підприємствах (фірмах, акціонерних товариствах, комерційних банках тощо) ревізор (ревізійна комісія) – виборна посада	Судовий експерт-бухгалтер може не бути посадовою особою. Він самостійна процесуальна особа
Ревізор у суді та на попередньому слідстві виступає в ролі свідка і дає свідчення як свідок	Експерт-бухгалтер на попередньому слідстві й у суді дає не показання, а робить висновок на підставі проведеного дослідження. Крім того, експерт-бухгалтер є активним учасником процесу. Зокрема, у межах своєї компетенції з дозволу слідчого (суду) має право ставити запитання обвинувачуваному і свідкам
Ревізор самостійно збирає документи, необхідні для ревізії	Експерт-бухгалтер не має права самостійно збирати документи. Він досліджує господарські операції, які відображені в документах, що перебувають у кримінальній (цивільній) справі, або надані йому додатково на заявлене клопотання

Продовження таблиці 1.2

За об'єктом	
Об'єктами (засобами) ревізії є первинні документи та записи в облікових реєстрах, тобто лише документи бухгалтерського обліку	Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є як документи бухгалтерського обліку, так і інші матеріали кримінальної (цивільної) справи. До інших матеріалів справи належать: акти документальної ревізії; висновки експертів інших спеціальностей; протоколи допитів обвинувачуваних; свідків, якщо відомості подаються як вихідні дані та використання їх пов'язане з дослідженням бухгалтерських документів
Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
За методом	
Ревізія являє собою один із методів управління народним господарством. Метод управління включає як документальний, так і фактичний контроль	Судово-бухгалтерська експертиза поряд із прийомами документальної перевірки включає і спеціальні прийоми, властиві лише даному виду досліджень господарських операцій

Найсуттєвіша відмінність судово-бухгалтерської експертизи від аудиту полягає в тому, що параметри її дослідження обмежені колом питань, поставлених перед нею правоохоронними органами, а також цільовим використанням висновків експертизи в системі доказів правовідносин.

Відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від ревізії, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів як найближчого до судово-бухгалтерської експертизи виду контролю, та аудиту, який є незалежним видом контролю.

Суттєво!

Під час розслідування і судового розгляду кримінальних справ слідчий і суд нерідко вдаються до використання спеціальних знань у різних галузях, у тому числі у сфері бухгалтерського обліку, у частині організації методики і техніки проведення досліджень.

Аналізуючи дані таблиці, можна зробити висновок, що судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від аудиту та ревізії і за сутністю, і, насамперед, за підставами для проведення. Кожний вид контролю має свою сферу застосування, суб'єктів, що його проводять, а також належно затверджену нормативну базу. Незважаючи на те що і аудит, і судово-бухгалтерська експертиза, і ревізія, яка проводиться за ініціативою правоохоронних органів, – це форми контролю, вони істотно різняться за багатьма основними характеристиками.

Тести

1. Основна мета проведення інвентаризації:

а) виявлення фактичної наявності майна;

б) перевірка правильності складання кореспонденції рахунків;

в) перевірка правильності складання звітності.

2. Фактори успішного застосування формальної перевірки:

а) знання методики економічного аналізу господарської діяльності;

б) знання порядку заповнення бухгалтерських документів;

в) знання структури організаційного процесу на підприємстві.

3. Ознаки недоброякісності документа при нормативній перевірці:

а) використання інших норм і правил при складанні документа;

б) незаповнення реквізитів;

в) механічне завищення або заниження загальних сум.

4. Види фіктивності в документах при арифметичній перевірці:

а) неправильна кореспонденція рахунків;

б) неправильність застосування оцінки об'єкта обліку;

в) дописки штрихів і цифр у даних обліку.

5. Фактори,які обмежують застосування нормативної перевірки співробітниками правоохоронних органів:

а) наявність знань у оформленні документів;

б) наявність великої кількості діючих правил при оформленні різних облікових документів;

в) уміння проводити прості розрахунки.

6. Основа для призначення судово-бухгалтерської експертизи:

а) проведення інвентаризації;

б) проведення планової ревізії;

в) порушення кримінальної справи.

7. Права експерта-бухгалтера:

а) вилучати на підприємстві необхідні документи;

б) класифікувати порушення з точки зору судочинства;

в) надати обґрунтований самовідвід.

8. Класифікація питань, які ставляться перед експертом-бухгалтером:

а) питання, відповіді на які допомагають слідчому виявити, зібрати і правильно зрозуміти матеріали бухгалтерського обліку, що мають значення для справи;

б) питання, відповіді на які дозволяють слідчому зрозуміти загальну побудову бухгалтерського обліку;

в) питання, відповіді на які допомагають слідчому визначити вину

підозрюваного.

9. Обов'язки експерта-бухгалтера:

а) ділитися інформацією із потерпілою особою у даній справі;

б) надати об'єктивний і обґрунтований висновок на основі наданих матеріалів;

в) проводити ревізії та бути присутнім при інвентаризації.

10. Визначити фіктивність при розкраданні грошових коштів із каси підприємства:

а) залишок на кінець дня у касовій книзі відповідає залишку на початок наступного дня;

б) запис у касовій книзі без первинного документа;

в) надходження грошових коштів за день, відповідно дорівнює їх витрачанню.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

Під час планової перевірки фінансово-господарської діяльності районного відділу Національної поліції ревізор виявив придбання оргтехніки на суму 250 тис. грн. без проведення процедури тендеру; виплату премій у розмірі 20 тис. грн начальнику відділу без відповідного наказу чи обґрунтування та оплату послуг охоронної фірми (за охорону вже охоронюваної державної будівлі) – 80 тис. грн.

Завдання:

1. Проаналізуйте порушення з точки зору економічного контролю.
2. Визначте, які документи необхідно запросити для підтвердження або спростування виявлених фактів.
3. Сформулюйте висновки щодо правомірності витрат.

Розв'язання

1. Проаналізувавши умови задачі, було виявлено такі порушення: закупівля без тендеру порушує Закон України «Про публічні закупівлі», а отже, існує ризик неефективного використання бюджетних коштів; виплата премії без належного наказу не відповідає порядку преміювання державних службовців; охорона будівлі, яка вже охороняється є дублюванням витрат і відповідно ймовірне нецільове використання коштів.
2. Потрібно надати такі документи для підтвердження або спростування виявлених фактів:

– Кошторис на закупівлю техніки, тендерна документація або її відсутність.
– Накази на преміювання, табелі обліку робочого часу, пояснення бухгалтера.

– Договір з охоронною фірмою, службові записки з обґрунтуванням необхідності.

Отже, в цій задачі має місце порушення процедур закупівель, відсутність належного документального оформлення премій, нераціональні витрати. Справу варто передати в Державну аудиторську службу для більш детального контролю.

Ситуаційна задача 2

Умова

Під час аудиту в одному з прикордонних загонів встановлено фіктивне списання пального на службові авто (на 120 тис. грн), хоча GPS-дані не підтверджують виїздів; закупівля речового забезпечення у підрядника, який перебуває під слідством, без конкурсної процедури.

Завдання:

1. Які ознаки свідчать про корупційний ризик?
2. Який порядок дій ревізора при виявленні таких фактів?
3. Які документи мають бути перевірені додатково?

Розв'язання

Ознаками корупційного ризику є шахрайство з державним майном (фіктивне списання ТМЦ) та можливий інтерес посадових осіб у змові (закупівлі в підозрілої фірми без конкуренції).

Ревізор повинен задокументувати факти, скласти акт перевірки, повідомити керівництво та передати матеріали до Нацполіції/НАЗК для правової оцінки; ініціювати службове розслідування.

Додатково ревізору повинні надати такі документи для аналізу: подорожні листи, звіти GPS, акти списання пального; договір із підрядником, реєстр учасників тендеру (чи його відсутність); внутрішня переписка щодо закупівлі (службові записки, листи).

Отже, в цій задачі виявлено ознаки зловживання бюджетними коштами, що може мати як дисциплінарні, так і кримінальні наслідки. Ревізор діє у межах Закону України «Про державний фінансовий контроль».

Ситуаційна задача 3

Умова

За справою № 456/а-7 (обвинуваченим за якою є ПАТ «Гранібуд», генеральним директором якого є Нашур Н. О.) стосовно неправомірного віднесення до складу витрат транспортних послуг, наданих ТОВ «Автотранс», та заниження податку на прибуток призначено судово-бухгалтерську експертизу, яку здійснює кум Нашур Н. О.

Експерт виконав дослідження і надав висновок у визначені строки.

Висновок за формою і змістом відповідає усім вимогам законодавства.

Завдання:

Визначте, чи порушено в даному випадку принципи фінансового контролю? Якщо так, то які саме?

Ситуаційна задача 4

Умова

Державною податковою інспекцією Шевченківського району в м. Запоріжжя в березні 20__ року було здійснено перевірку діяльності ТОВ «Спецбудтранс» за період із 01.01.20_р. до 30.12.20__ р.

Основний вид діяльності підприємства ТОВ «Спецбудтранс» – будівельна. Оскільки за перевірюваний період підприємство виконало будівельні роботи за рахунок коштів, виділених із місцевого бюджету, в березні 20__ року на підприємстві також проводилася перевірка цільового використання бюджетних коштів за період з 01.03.20__ р. до 31.12.20__ р.

Завдання:

Визначте, чи порушено в даному випадку принципи фінансового контролю. Які саме?

Ситуаційна задача 5

Умова

У таблиці наведено відповідні характеристики

Характеристики	Ревізія	Аудит	Судово-бухгалтерська експертиза	Інвента-ризація
1	2	3	4	5
Є підприємницькою діяльністю.				
Визнається у всьому світі незалежною формою господарського контролю.				
Для її проведення підставою є постанова органу слідства.				
Завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань.				
Здійснюється на добровільних засадах.				
Здійснюється з метою виявлення фактичної наявності об’єкта перевірки.				
Є примусовою формою контролю, здійснюється за розпорядженням вищих органів.				
Є слідчою дією, яка призначається після порушення кримінальної справи.				
Здійснюється для контролю за відповідністю матеріально відповідальних осіб.				
Здійснюється на договірних засадах.				
Діяльність посадової особи обмежується рамками матеріалів, надісланих слідчими.				
Проводиться тільки після здійснення господарської операції.				

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
Посадова особа не може здійснювати ніяких самостійних дій щодо збору і пошуку додаткових матеріалів.				
Посадова особа має право вилучати документи, опечатувати місця зберігання матеріальних цінностей, коштів і документів.				
Спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу.				
У результаті перевірки складається інвентаризаційний опис.				
Здійснюється за планом роботи контролюючого органу без погодження з керівником підприємства, що контролюється.				
У результаті перевірки складається акт.				
Проводиться на недержавних підприємствах за ініціативою правоохоронних органів.				

Завдання:

Визначте, до яких видів фінансового контролю належать наведені в таблиці характеристики.

🕮 ТЕМА 2. СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА, ЇЇ ВИДИ ТА ЗАВДАННЯ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- пояснювати поняття «судова експертиза», порядок призначення судової експертизи та її зв'язок із правоохоронною діяльністю;
- наводити та характеризувати класифікаційні ознаки судових експертиз;
- визначати сутність судово-бухгалтерської експертизи як процесуальної дії;
- розумітися на питаннях, які розв'язуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи;
- розуміти історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи.

План

1. Види судових експертиз та їх класифікація.
2. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її зв'язок із практикою бухгалтерського обліку.
3. Завдання та зміст судово-бухгалтерської експертизи.
4. Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи.

1. Види судових експертиз та їх класифікація

В експертних установах України проводяться види експертиз (класифікація за галузями знань), які передбачені Інструкцією про призначення та проведення судової експертизи, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.

Із розвитком науки, появою нових технологій, зміною соціальних умов життя суспільства галузі дослідження судової експертизи поступово розширюються.

Сучасний розвиток комп'ютерної техніки та програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування ЕОМ у процесі судово-економічної експертизи, залучити комп'ютер до виконання будь-яких логічних, аналітичних, розрахункових або інших процедур бухгалтерського обліку.

Єдиної класифікації судових експертиз ані в теорії, ані на практиці поки що немає. Принципова схема класифікації судових експертиз за *організаційними, процесуальними ознаками та за видами:*

- Повторна експертиза призначається в разі порушення встановлених вимог і правил під час проведення первинної експертизи на вимогу замовника експертизи за наявності його обґрунтованих претензій до висновку первинної експертизи, а саме: коли існують сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю, або з тим, що висновки експертизи суперечать іншим матеріалам справи, а також у разі істотного порушення процесуальних норм, які регламентують порядок призначення і проведення експертизи.
- Основною є експертиза, яка повністю вирішує всі завдання, поставлені перед нею відносно справи, що розслідується.
- Додаткова експертиза проводиться в разі суттєвої зміни попередніх обставин виконання проєктів на час проведення експертизи, етапів робіт і на вимогу замовника експертизи. Додаткова експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної експертизи, якщо з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо.

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової експертизи суду необхідно зазначити, які висновки експерта суд уважає неповними чи неясними або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження. Проведення додаткової експертизи може бути доручене тому самому або іншому експертові.

У випадках, коли виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи, суд призначає **нову експертизу**, яка не є додатковою.

Відповідно до вимог чинного законодавства в постанові (ухвалі) про призначення додаткової чи повторної експертизи обов'язково вказуються мотиви та підстава її призначення.

- Однопредметною є експертиза, під час проведення якої досліджують один вид діяльності (бухгалтерської, медичної), тому в ній беруть участь експерти однієї спеціальності (бухгалтери, лікарі).

- Комісійна експертиза призначається у випадках, коли є потреба провести дослідження за участю кількох експертів-фахівців у одній галузі знань. У разі призначення для проведення експертизи двох чи більше експертів того самого фаху одному з них керівник експертної установи (структурного підрозділу) надає право координувати діяльність інших експертів, розробляти спільний план досліджень і керувати нарадою експертів.
- Комплексна експертиза призначається у випадках, коли необхідно провести дослідження за участю кількох експертів, які є фахівцями у різних галузях знань.

Під час проведення комплексних досліджень експерти використовують дані кількох галузей знань, застосовуються різні науково-технічні методи і прийоми; у дослідженні, як правило, беруть участь кілька фахівців, які репрезентують різні галузі знань.

Комплекс досліджень речових доказів у справі може бути здійснений шляхом призначення кількох різних за своїм предметом експертиз (наприклад, економічної, почеркознавчої, технічної експертизи документів).

Головним завданням комплексної експертизи є розв'язання питань, які належать до суміжних знань експертів, тобто таких, що лежать у спільній площині кількох (двох і більше) галузей знань. За встановленими правилами експерти, котрі проводять комплексну експертизу, складають один акт експертизи, відповідаючи за його зміст і зроблені на основі дослідження висновки.

Перевага комплексного дослідження полягає в тому, що тут досягається всебічність вивчення (дослідження) речових доказів і завдяки цьому більша вірогідність правильного вирішення поставленого перед експертизою завдання.

Складання єдиного висновку комплексної експертизи є більш доцільним, тому що в цьому випадку в одному документі в узагальненому й систематизованому вигляді даються повні відповіді на поставлені перед експертизою питання. Це значно полегшує використання й оцінку експертного висновку для слідчих і суддів.

Окрім організаційних, процесуальних ознак, судову експертизу класифікують:

За місцем проведення:

- експертизи, які проводяться в експертних установах;
- експертизи, які проводяться в неекспертних установах.

Законодавство України дозволяє залучати до здійснення експертиз експертів-фахівців, котрі володіють спеціальними знаннями, для вирішення конкретних питань, що виникають у ході судової справи.

Різноманітність вирішуваних питань найчастіше не дозволяє одержати на них відповіді в рамках експертних установ. Використання досягнень науково-технічного прогресу значно розширює за сучасних умов можливості науково-дослідних інститутів у проведенні нових видів експертиз.

Підставою для проведення експертиз в експертних установах є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (постанова слідчого, визначення суду).

Організаційне, матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз, контроль за своєчасним їх проведенням і за дотриманням законів та інших

нормативно-правових актів із питань експертизи покладаються на керівника експертної установи.

За термінами проведення. Строки проведення експертиз установлюються керівником експертної установи (її структурного підрозділу) в межах:

- 10 днів – за матеріалами з невеликою кількістю об’єктів і нескладним характером дослідження;
- 1-го місяця – за матеріалами з великою кількістю об’єктів чи зі складним характером дослідження.

Якщо експертиза не може бути виконана у зазначені строки, більший термін установлюється за домовленістю з органом чи особою, що призначили експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. Попереднє вивчення не має перевищувати 5 днів.

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день направлення їх особі або органу, які призначили експертизу. У строк проведення експертизи не включається термін виконання клопотань експерта, пов’язаних із запитом додаткових матеріалів або усуненням інших недоліків, допущених особою або органом, які призначили експертизу.

2. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її зв’язок із практикою бухгалтерського обліку

Судово-бухгалтерська експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. Необхідність у судово-бухгалтерській експертизі виникає під час розслідування і судового розгляду цивільних справ про привласнення, посадові (службові) злочини, а також відносно цивільних справ, коли необхідно проаналізувати дані про фінансово-господарські операції, що відображені у бухгалтерському обліку.

Об'єктами дослідження судово-бухгалтерської експертизи є первинні та зведені документи, облікові реєстри і документи бухгалтерської звітності. В процесі дослідження можуть використовуватись відомості, які містяться в актах документальної ревізії, неофіційній документації, висновках експертів інших спеціальностей, показаннях обвинувачених, свідків та інших матеріалах справи, що належать до предмета судово-бухгалтерської експертизи.

При провадженні експертиз експерти-бухгалтери ґрунтують свої висновки на об'єктивній і всебічній оцінці результатів досліджень, проведених ними згідно зі своїми спеціальними знаннями.

Правові, організаційні та фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об’єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки, визначає Закон України «Про судову експертизу». Закон також регламентує загальні положення відносно судових експертиз, обов’язків, прав і відповідальності судового експерта, порядку проведення судової експертизи, висновку експерта.

Правові та організаційні основи економічної експертизи визначені в Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних

досліджень, затвердженій наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5.

Інструкція визначає:

- основні завдання експертизи документів бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності;
- орієнтовний перелік вирішуваних питань.

У чинному в Україні законодавстві вживається поняття «судово-бухгалтерська експертиза», проте визначення цього поняття не надається. Виходячи з наведеного вище законодавчого поняття судової експертизи (ст. 1 Закону України «Про судову експертизу») та її критеріїв, закріплених в інших нормативних документах, пропонуємо таке визначення.

Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза – це процесуальна дія. Судово-бухгалтерська експертиза характеризується:

- процесуально-правовим змістом;
- економічним змістом.

Процесуально-правовий зміст експертизи полягає у визначенні її як процесу, керованого системою правил, закріплених законодавчо. Із процесуально-правового погляду судово-бухгалтерська експертиза нічим не відрізняється від інших судових експертиз.

Економічний зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає у реалізації системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо. Перелічені особливості, пов'язані із застосуванням спеціальних знань, виокремлюють судово-бухгалтерську експертизу в самостійний вид судових експертиз.

Судово-бухгалтерська експертиза проводиться в межах кримінально-процесуального, цивільно-процесуального і господарсько-процесуального законодавства особою, яка володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, з метою встановлення фактичних даних, що мають значення для справи.

Бухгалтерська експертиза вирішує питання діагностичного та профілактичного характеру, перелік яких досить широкий. Залежно від завдань, які мають розв'язуватися, ці питання внауковій літературі поділяються на кілька груп:

1) Виявлення облікових невідповідностей, механізму їх утворення, його впливу на показники фінансово-господарської діяльності, відхилення від правил ведення обліку та звітності.

2) З'ясування обставин, за яких у бухгалтерських документах були відображені операції прийняття, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей, надходження і витрати грошових коштів.

3) Визначення відповідності порядку обліку вимогам спеціальних правил, обставин, що ускладнюють об'єктивне ведення бухгалтерської звітності.

Судово-бухгалтерська експертиза призначається на стадіях розгляду справ, що перебувають у провадженні органів дізнавання, попереднього слідства чи суду і порушуються за наслідками контролю, який виявив конфліктні ситуації, що стали предметом судового розгляду у випадках:

– якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих суперечностей потребує висновку експерта;

– наявності суперечностей у висновках первинної та повторної документальної ревізії;

– наявності суперечностей, які виникають щодо правильності визначення сум податків, обов'язкових платежів, пені податковими службами;

– провадження справ про банкрутство для визначення фінансового стану боржника;

– застосування ревізором сумнівних методів визначення матеріальної шкоди;

– коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтованого висновку без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером

– у разі обґрунтованого клопотання звинуваченого про призначення експертизи.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи доручають досвідченим фахівцям, ученим, які володіють професіональними знаннями та застосовують новітні наукові методи досліджень.

Наука виконує пізнавальну, практичну та виховну функції, які використовуються фахівцями для виявлення правопорушень і здійснення профілактичних заходів для їх попередження (запобігання, недопущення). Названі функції (лат. *functio* – призначення) застосовує судово-бухгалтерська експертиза.

Судово-бухгалтерська експертиза визначає правильність відображення фактів фінансово-господарської діяльності підприємства (фірми), організації, установи в документах бухгалтерського обліку та звітності.

3. Завдання та зміст судово-бухгалтерської експертизи

Як важливий інструмент захисту інтересів громадян і юридичних осіб судово-бухгалтерська експертиза виконує цілу низку найважливіших завдань.

Коло питань, які висвітлюються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначається її завданнями, а саме:

- установлення документального обґрунтування нестачі або наявності лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також розміру завданих матеріальних збитків за відповідний період часу і місце їх здійснювання;
- установлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;

- визначення і підтвердження розміру матеріальних збитків, завданих посадовими і матеріально відповідальними особами в результаті навмисних корисливих правопорушень;
- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку та звітності;
- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли завданню матеріальних збитків;
- установлення обґрунтування списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів;
- установлення правильності визначення оподатковуваного прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та обчислення розмірів податків;
- установлення причин, які сприяли навмисному зловживанню;
- установлення документального обґрунтування вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується доцільності позову.

Виходячи з поставлених завдань, судово-бухгалтерська експертиза після її проведення дає можливість відповісти на цілу низку запитань, а саме:

- чи підтверджується документально вказана в акті інвентаризації нестача (лишок) товарно-матеріальних цінностей на даному підприємстві за конкретний період?
- в який саме період утворилась нестача і хто був відповідальним за збереження товарно-матеріальних цінностей у цей період?
- яким є розмір матеріальних збитків, завданих у зв'язку з нестачею?
- чи підтверджено документально висновки ревізії в частині, що стосується завищених обсягів і вартості виконаних робіт (наданих послуг)?
- чи підтверджується документально вказане в акті заниження прибутку за визначений період, а якщо підтверджується, то чи правильно обчислена сума додаткових податків?
- чи підтверджується документально вказаний в позовній заяві розмір завданих збитків у зв'язку з невиконанням відповідачем умов угоди?
- які порушення вимог нормативних актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, звітності і контролю, сприяли заподіянню матеріальних збитків?
- чи обґрунтовано виплачена заробітна плата за певну роботу, якщо ні, то в якій сумі завищена чи занижена?
- чи не завищена в документах фактична наявність товарів понад їх максимально можливий залишок станом на визначену дату?

Перед експертом-бухгалтером можуть бути поставлені й інші завдання, виконання яких пов'язане з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, складання балансів, записів у облікових регістрах бухгалтерського обліку тощо.

Відтак спектр питань, що розв'язуються в межах судово-бухгалтерської експертизи, досить великий.

Перелік матеріалів, що передаються експерту, залежить від завдань, поставлених перед ним слідчим чи судом у конкретній справі.

Документи, які були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню до органу, що призначив експертизу, разом з висновком або актом про неможливість дати висновок.

Суттєво!

Серед основних завдань, що вирішуються судово-бухгалтерськими експертами, виділяють такі: завдання, пов'язані з ідентифікацією об'єктів, діагностичні завдання, завдання, зумовлені експертною профілактикою.

4. Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи

Спеціальні знання з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки застосовувалися під час розгляду справ у судах ще на початку XX століття.

Облік виник у Давньому Єгипті, Вавилоні, Єрусалимі, коли царський контролер (експерт) підтверджував достовірність звіту пожертвувань, складеного головним жерцем.

В епоху Відродження книги подвійної бухгалтерії Луки Пачолі використовувались у судах для перевірки достовірності даних обліку. В Англії судово-бухгалтерська експертиза з'явилась, коли почали запроваджувати посади контролерів-аудиторів.

На всіх стадіях розвитку теоретики бачили в експертизі інструмент, необхідний для провадження слідства і суду (французький процесуаліст Баньє), а експерта вважали науковим свідком (англо-американські процесуалісти).

У 1921 році в Петрограді при Північно-Західній торговельній палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, який у подальшому був реорганізований в інститут відповідальних бухгалтерів, а в 1923 році при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданнями судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано бюро бухгалтерської експертизи і консультацій. Такі зміни відбувались у цій системі і в Україні.

Робота щодо організації бухгалтерської експертизи вдосконалювалась, створювалися відповідні підрозділи. Зокрема, в 1925 році при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції, насамперед з числа фахівців, що працювали в державних організаціях, було створено Інститут державних бухгалтерів-експертів.

Один з основних етапів становлення та подальшого інтенсивного розвитку цієї галузі знань припадає на кінець 40-х років. Від 04.06.1947 р. Президією Верховної Ради СРСР був ухвалений Указ «Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна». Виконання цього Указу стало причиною збільшення кількості справ із розслідування господарських злочинів,

що своєю чергою вимагало значно ширшого застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку і звітності та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, виникла необхідність створення відповідної експертної установи. Розпорядженням Голови Ради Міністрів СРСР від 02.08.1948 р. № Ю814-р при Міністерстві фінансів було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи з філіями при міністерствах фінансів союзних та автономних республік і фінансових органах на місцях.

Діяльність Бюро бухгалтерської експертизи регулювала низка нормативно-правових документів: Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів, ухвалене Радою Міністрів СРСР від 19.05.1952 р., Інструкція Міністерства фінансів щодо застосування цього положення, а також порядок розрахунків за бухгалтерські експертизи.

Згідно із зазначеними Положеннями та Інструкцією були сформовані Бюро бухгалтерської експертизи та його філії з постійними штатними кадрами експертів-бухгалтерів у республіках, у тому числі й в Україні.

Згідно з Положенням на Бюро та його філії покладалася функція з проведення бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданнями органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу.

У 1957 році Радою Міністрів УРСР республіканську філію було перетворено на Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях. А 02.02.1957 р. Радою Міністрів УРСР ухвалено постанову № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України». Відповідно до цієї постанови Міністерством фінансів України було видано Інструкцію від 20.06.1957 р. № 1 щодо застосування зазначеної постанови.

Для поліпшення діяльності Бюро та координації функцій Постановою Ради Міністрів УРСР від 04.01.1970 р. Бюро і його обласні філії в повному складі штатних працівників підпорядковано Міністерству юстиції України.

Зі становленням Бюро бухгалтерської експертизи розпочався новий етап розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України було розроблено Інструкцію «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» від 30.12.1974 р. Це був перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз.

Протягом трьох десятиліть підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювались зони обслуговування відповідних територій.

У квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро та міжобласних філій з відповідними

функціями передано до Київського і Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України.

Після ухвалення в 1994 році Закону України «Про судову експертизу» значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України.

Так, у 1995 році на базі лабораторій та відділень було створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їхні відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз.

За ці роки лабораторії судово-бухгалтерської експертизи значно розширили коло розв'язуваних ними завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень. Експерти-бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяльність підприємств і організацій. З розширенням кола завдань, що вирішувались експертами-бухгалтерами, виникла необхідність у зміні самої назви цього виду експертизи.

Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну.

Сучасне тлумачення судово-бухгалтерської (судово-економічної) експертизи полягає в тому, що в її функції входять економічні дослідження конфліктних ситуацій у господарській діяльності, які стали об'єктами розслідування правоохоронними органами для усунення та запобігання їм у майбутньому.

Тести

1. У складі яких органів виконавчої влади функціонувала податкова міліція?

а) Прокуратури;
б) органів внутрішніх справ;
в) Державної податкової служби;
г) Служби безпеки.

2. Який орган виконавчої влади здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукові, кримінально-процесуальні та охоронні дії?

а) Державна контрольно-ревізійна служба;
б) податкова міліція;
в) Державна податкова служба;
г) Служба безпеки.

3. До якої відповідальності згідно з чинним законодавством притягаються посадові особи органів державної податкової служби за неналежне виконання своїх обов'язків?

а) дисциплінарної, адміністративної;

б) кримінальної, дисциплінарної, матеріальної;
в) адміністративної, матеріальної, дисциплінарної, кримінальної;
г) матеріальної, адміністративної.

4. Яким нормативним документом передбачене право слідчого вимагати призначення ревізії?

а) Кримінальним кодексом;
б) Господарським процесуальним кодексом;
в) Цивільним процесуальним кодексом;
г) Кримінально-процесуальним кодексом.

5. Яке покарання згідно з Кримінальним кодексом несе ревізор у разі розголошення без дозволу прокурора або слідчого даних досудового слідства чи дізнання?

а) штраф від 50 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
б) штраф від 10 до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
в) виправні роботи на строк до двох років;
г) виправні роботи на строк до одного року.

6. Термін проведення ревізії, організованої за постановою прокурора чи слідчого, не має перевищувати:

а) десяти днів;
б) двадцяти днів;
в) одного місяця;
г) трьох місяців.

7. За якими критеріями необхідно розрізняти ревізію, що призначається у зв'язку з кримінальною справою, і ревізію, яка призначається вищою організацією відносно конкретного підприємства?

а) за регламентацією порядку призначення та проведення;
б) за оформленням результатів контролю;
в) за підставою для проведення;
г) за суб'єктами контролю.

8. Різниця між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією визначається за:

а) об'єктом;
б) суб'єктом;
в) методами;
г) усі відповіді правильні.

9. Який документ, із перелічених нижче, є безпосередньою підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи?

а) наказ керівника підприємства;

б) постанова органу дізнання, слідчого або суду;
в) наказ керівника підрозділу ДКРС.

10. З яких частин складається постанова про призначення проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів?

а) описової частини;
б) резолютивної частини;
в) ухвальної частини;
г) усі відповіді правильні.

11. Укажіть, в якій частині постанови про призначення ревізії на вимогу правоохоронних органів формулюється коло конкретних питань, на які ревізор повинен дати повні, точні й обґрунтовані відповіді:

а) резолютивній частині;
б) ухвальній частині;
в) описовій частині;
г) вхідній частині.

12. У яких з указаних процесів судово-бухгалтерська експертиза є однією із форм використання спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, контролю й економічного аналізу?

а) цивільному процесі;
б) кримінальному процесі;
в) господарському процесі;
г) усі відповіді правильні.

13. До державних правоохоронних органів в Україні належать:

а) Державна податкова служба;
б) Прокуратура;
в) Державна контрольно-ревізійна служба;
г) Адвокатура;
д) Служба безпеки.

14. Різниця процесуального становища ревізора і експерта-бухгалтера полягає в тому, що:

а) експерт-бухгалтер не є самостійним учасником кримінального процесу;
б) ревізор є самостійним учасником кримінального процесу;
в) експерт-бухгалтер є самостійним учасником кримінального процесу;
г) ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

Підприємство ТОВ «БудІнвест» під час перевірки фінансово-господарської діяльності підозрюється у штучному завищенні витрат на закупівлю будівельних матеріалів. Слідчий звернувся до судово-бухгалтерського експерта для встановлення істинних витрат і перевірки дотримання фінансової дисципліни.

Завдання:

1. Який вид судово-бухгалтерської експертизи доцільно призначити у цьому випадку?
2. Які завдання має виконати експерт?

Розв'язання

У даному випадку доцільно призначити експертизу документального підтвердження витрат, що належить до тематичної судово-бухгалтерської експертизи.

Завдання експерта:

- перевірити первинні документи на відповідність вимогам законодавства;
- встановити фактичну вартість закупівлі матеріалів;
- виявити можливе завищення витрат або фальсифікацію документів;
- оцінити вплив порушень на фінансовий результат підприємства.

Ситуаційна задача 2

Умова

У ході досудового розслідування виявлено нестачу грошових коштів у касі ПП «Сяйво». Є підозра, що касир навмисно привласнив кошти підприємства. Слідчий звертається з клопотанням про проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Завдання:

1. Який вид експертизи доцільно призначити?
2. Які завдання повинні бути поставлені експерту?

Розв'язання

Доцільно призначити експертизу касових операцій, що входить до тематичної судово-бухгалтерської експертизи.

Завдання експерта:

- перевірити правильність оформлення касових документів (прибуткових і видаткових ордерів);
- визначити, чи були порушення готівкової дисципліни;
- встановити обсяг нестачі грошових коштів;
- з'ясувати період, у який могли бути допущені зловживання.

Ситуаційна задача 3

Умова

Державне підприємство «АгроЛан» підозрюється у недотриманні умов укладених договорів із постачальниками, що призвело до невиконання зобов'язань та можливих фінансових збитків для державного бюджету. Орган досудового розслідування ініціює проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Завдання:

1. Який вид судово-бухгалтерської експертизи слід провести у даному випадку?
2. Які питання варто поставити перед експертом?

Ситуаційна задача 4

Умова

Після розгляду та вивчення висновку експертизи слідчим установлено, що експертом досліджено не всі надані об'єкти, тобто висновок є неповним. Шляхом допиту експерта слідчий не зміг усунути неповноту висновку. Тому він вирішує призначити експертизу.

Завдання:

1. Визначте, яку експертизу буде призначено слідчим за даних обставин.
2. Дайте відповіді на питання:

– За допомогою якого процесуального документа призначається експертиза за даних обставин? Що необхідно обов'язково зазначити в цьому документі?

– Кому може бути доручено проведення даної експертизи?

Ситуаційна задача 5

Умова

Під час проведення первинної експертизи встановлено порушення чинних процесуальних норм, що регламентують порядок призначення та проведення експертизи. Крім того, у судді виникли сумніви в правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю. У зв'язку з цим суд призначив проведення експертизи.

Завдання:

1. Визначте, яку експертизу призначено судом.
2. Дайте відповіді на питання:

– Яким процесуальним документом оформлюється призначення такої експертизи? Що необхідно обов'язково зазначити в цьому документі?

– Кому може бути доручено проведення даної експертизи?

Ситуаційна задача 6

Умова

У ході попереднього слідства у кримінальній справі була призначена і

проведена судово-бухгалтерська експертиза. Матеріали кримінальної справи, в тому числі й експертиза, після завершення слідства були передані до суду. Вивчивши матеріали кримінальної справи, суддя вирішив призначити судово-бухгалтерську експертизу.

Завдання:

1. Визначте, яку саме експертизу (первинну, додаткову або повторну) призначить суддя.
2. Дайте відповіді на питання:

– Який процесуальний документ буде оформлений суддею для призначення експертизи за даних умов?

– Кому можна доручити виконання цієї експертизи?

🕮 ТЕМА 3. ПРЕДМЕТ І МЕТОД СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- набути уявлення про предмет судово-бухгалтерської експертизи;
- розбиратися в усіх об’єктах судово-бухгалтерської експертизи;
- зрозуміти сутність загальнонаукових і частково наукових методів дослідження;
- опанувати всіма методичними прийомами та процедурами судово-бухгалтерської експертизи.

План

1. Предмет і об’єкти судово-бухгалтерської експертизи.
2. Методи, методичні прийоми та процедури судово-бухгалтерської експертизи.

1. Предмет і об’єкти судово-бухгалтерської експертизи

Визначення загального поняття предмета судово-бухгалтерської ґрунтуються на знаннях у галузі бухгалтерського обліку, потрібних для розв’язання питань, які виникають у судово-слідчій практиці. У кожному конкретному випадку використовується не вся сукупність бухгалтерських знань, а лише ті з них, які необхідні для відповіді на поставлені питання. При цьому бухгалтер повинен мати необхідну кваліфікацію і бути компетентним у своїй спеціальності.

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи. За В. Д. Понікаровом, «…предмет судово-облікової експертизи визначається конкретними поставленими завданнями і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які експерт повинен дати відповідь у своєму висновку, пов’язані з обґрунтуванням висновків

проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється».

Як зазначає Л. Ф. Алексєєва в «Основах судово-бухгалтерської експертизи», «…предметом судово-бухгалтерської експертизи слід вважати відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідних документах. Отже, предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські проводки, які відображають фінансово-господарську діяльність і є її частиною».

За М. І. Камликом, «…предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами».

Це поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи базується на тому, що його сутність характеризується такими особливостями:

- зв'язком із господарською діяльністю;
- відображенням у бухгалтерському обліку;
- колом питань, поставлених слідчим (судом) експерту-бухгалтеру;
- наявністю висновку, зробленого фахівцем у галузі бухгалтерського обліку.

Проте необхідно розрізняти поняття судово-бухгалтерської експертизи як дослідження явищ господарської діяльності і предмета судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться у конкретній справі.

У першому випадку *предметом експертизи* є питання, які входять до компетенції бухгалтера-експерта, у другому – *предметом експертизи* є питання слідчого або суду, що поставлені бухгалтеру-експерту в конкретній справі.

Поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи тісно пов'язане з поняттям об'єкта експертного дослідження.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є:

1. Облікові бухгалтерські документи.
2. Облікові регістри, в яких відображені господарські операції (книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо).
3. Комп'ютерна інформація.
4. Документи бухгалтерської звітності (звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб та ін.).
5. Форми фінансової звітності підприємства.
6. Матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб).
7. Акти проведених ревізій.
8. Інші офіційні документи (накази про прийняття на роботу і звільнення, трудові договори і контракти, договори про матеріальну відповідальність, листування з банками, різні довідки тощо).
9. Протоколи допитів обвинувачуваних і свідків, протоколи очних ставок, огляд і вилучення документів.
10. Неофіційні документи, що мають значення для судово-бухгалтерської експертизи.

11. Висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної та ін.).

12. Інші документи, що регламентують діяльність суб'єкта.

Експерт-бухгалтер може досліджувати лише ті документи, які є в справі та надані йому слідчим або судом.

Якщо в основу дослідження покладена лише ксерокопія документа, то експерт має зазначити це у своєму висновку.

Документ, наданий на дослідження експерту, має бути перевірений ним як з формального боку, так і за суттю відображених у ньому операцій. Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88, для того щоб документ мав юридичну силу і доказовість, він має містити всі передбачені обов'язкові реквізити.

Усі документи, з якими працює експерт, можна класифікувати як доброякісні та недоброякісні.

Експерт-бухгалтер не вправі втручатися у вирішення питання про дійсність документів – це виходить за межі його компетенції.

Суттєво!

До об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належить уся первинна документація, в якій із застосуванням грошових та натуральних вимірників відображається фінансово-господарська діяльність суб'єкта, а також бухгалтерські регістри, фінансова звітність, розпорядчі та інші документи, дані автоматизованої системи обробки інформації, що регламентують діяльність суб'єкта.

2. Методи, методичні прийоми та процедури судово-бухгалтерської експертизи

У широкому значенні метод – це:

- спосіб пізнання, дослідження об'єктів, явищ;
- прийом, спосіб або характер діяльності.

Кожна наука, у тому числі й судово-бухгалтерська експертиза, досліджує свій предмет за допомогою загальнонаукових і частково наукових методів.

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом.

Розвиток судово-бухгалтерської експертизи як економіко-правової дисципліни нерозривно пов'язаний зі створенням її методології, яка включає в себе систему загальнонаукових і частково наукових методів і прийомів дослідження (рис. 3.1).

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони

базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Таким чином, загальнонаукові методи в практиці органів внутрішніх справ частіше за все використовуються для дізнання і виявлення ознак скоєння корисливих правопорушень.

Частково наукові методи дослідження розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До них належать такі прийоми:

1) розрахунково-аналітичні;
2) документальні;
3) органолептичні;
4) узагальнення, оцінка та реалізація результатів експертиз.



Рисунок 3.1 – Схема методів і методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи

1) Розрахунково-аналітичні прийоми включають:

а) економічний аналіз;
б) статистичні розрахунки;
в) економіко-математичні методи.

Слідча й судова практики як докази в кримінальній справі використовують не всі матеріали економічного аналізу, а лише ті з них, які, виявляючи негативне відхилення, не мають задовільних економічних пояснень, але логічно розкривають свій зв’язок із розслідуваними злочинами.

Проте виявлення в ході економічного аналізу негативних тенденцій і відхилень від нормативного перебігу виробничих процесів за нормами самі по собі не є порушенням законодавства, а лише вказують напрямок проведення більш докладного подальшого дослідження. Докази ж скоєння протиправних дій у сфері економіки встановлюються документальними і органолептичними прийомами судово-бухгалтерської експертизи.

2) Документальні прийоми судово-бухгалтерської експертизи включають такі види контролю наданих матеріалів:

- формальну й арифметичну перевірки документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- цілковите і нецілковите (у т. ч. вибіркове) спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;
- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку і т. д.

Ці прийоми є єдиними як під час проведення ревізій, так і в ході бухгалтерської експертизи. Конкретні ж процедури досліджень бухгалтерських документів залежать від способів використання облікових даних для порушень чинного законодавства і маскування зловживань.

При цьому порушення законодавства знаходить своє відображення в облікових документах у трьох формах:

- суперечність (невідповідність) у змісті окремого документа;
- суперечність у змісті кількох взаємозв'язаних документів;
- порушення чинного порядку відображення господарських операцій.

Методи дослідження облікової інформації можна розподілити на такі групи:

I. Прийоми дослідження окремого документа.

II. Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції.

III. Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Суттєво!

Використання в судово-експертній практиці прийомів документального дослідження дозволяє дати кількісну та якісну оцінки виявленим недолікам, установити відповідальних за них посадових осіб і визначити розмір їхньої матеріальної відповідальності.

3) Органолептичні прийоми (експертами застосовуються тільки результати, а проводять такі роботи ревізори та інші фахівці) включають:

а) контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг;

б) суцільні (безперервні) спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта (наприклад, проведення хронометражних спостережень під час експертизи норм виробітку);

в) вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю);

г) технологічні експертизи – прийом контролю інженерної та технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

д) службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства;

е) експеримент – науково організований дослід із метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

4) Методичні прийоми узагальнення, оцінювання та реалізації результатів експертного дослідження включають класифікацію і групування правопорушень за їхньою *економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, аналітичну систематизацію даних експертизи способом оформлення таблиць, складання експертного висновку і передачу його правоохоронним органам, оцінку його слідчим і судом, допит експерта і розробку на підставі експертних висновків профілактичних заходів,* спрямованих на зміцнення законності та правопорядку.

Усі згадані вище прийоми можна розподілити на прийоми загальної методики та прийоми часткової методики.

Прийоми загальної методики є однаковими для всіх видів контролю (ревізія, аудит) і застосовуються експертом незалежно від характеру злочину, який розслідується, галузі економіки і специфіки підприємства (методи економічного аналізу, прийоми документального дослідження і методи фактичного контролю).

Проте способи скоєння злочинів у різних галузях економіки мають свої характерні риси та специфіку відображення в обліку. Тому експерт-бухгалтер нарівні із загальними прийомами застосовує і часткові.

Прийоми часткової методики залежать від характеру правопорушень, місця їх скоєння, особливостей документування і обліку операцій, що застосовуються на конкретному підприємстві.

Сукупність часткових прийомів, які використовуються в процесі дослідженні матеріалів конкретних справ, становить зміст часткової методики судово-бухгалтерської експертизи, яка самостійно визначається експертом-бухгалтером залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань.

Суттєво!

Використання тих чи тих прийомів дослідження залежить від особливостей злочину, документообігу в галузі, де скоєно злочин, і обліку господарських операцій на конкретному підприємстві.

Тести

1. Додаткова експертиза призначається, якщо виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо в разі обставин суду:

а) так;
б) ні.

2. Укажіть порядок розвитку судово-бухгалтерської експертизи, розставивши пункти «а–е» у правильній послідовності:

а) в Англії почали затверджувати посади контролерів-аудиторів;
б) при Московському відділенні Російського технічного товариства створене Бюро бухгалтерської експертизи та консультації;
в) царські контролери-експерти підтверджували достовірність звіту пожертв, складеного головним жерцем;
г) книги подвійної бухгалтерії вперше почали використовувати у суді для перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку;
д) в Україні затверджено Закон «Про судово-бухгалтерську експертизу»;
е) у Петрограді при Північно-західній торговельній палаті створено відділ обліково-фінансових експертиз, який потім реорганізовано в інститут професійних бухгалтерів.

3. Із яких частин складається постанова про призначення та проведення ревізії за вимогами правоохоронних органів?

а) описової та ухвальної (основної);
б) описової та резолютивної;
в) постановчої та узагальнюючої.

4. За якими ознаками відрізняється судово-бухгалтерська експертиза від ревізії?

а) за суб'єктом;
б) за вимогами;
в) за методами.

5. Укажіть основне завдання ревізії, що призначається слідчим (судом):

а) перевірка законності операції взагалі;
б) доведення протиправних дій осіб, що проходять по кримінальній справі;
в) встановлення і перевірка фактів крадіжок та інших зловживань;
г) перевірка дотримання фінансової дисципліни.

6. Продовжте речення:

Первинною є експертиза . . .

7. Продовжте речення:

Комісійна експертиза призначається у випадках, коли . . .

8. Продовжте речення:

Комплексна експертиза призначається у випадках, коли . . .

9. Які дані вказуються в постанові про призначення експертизи?

а) місце й дата винесення постанови;
б) посада, звання та прізвище особи, назва суду, який виніс постанову;
в) питання, поставлені експертові;
г) строк проведення експертизи;
д) усі відповіді правильні.

10. Які обов'язки покладаються на експерта?

а) прийняти до виконання доручену йому експертизу;
б) заявити самовідвід за наявності передбачених законом обставин;
в) самостійно збирати матеріали для подальшого дослідження;
г) залучати своїх колег для комісійної роботи;
д) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

Ревізією, призначеною на вимогу судді, виявлено:

– списання дебіторської заборгованості, за якою не минув строк позовної давності на суму 782 578 грн;
– неоприбутковане дизельне паливо на суму 89 578 грн;

– подвійне перерахування грошей на акумулятори для легкових автомобілів на суму 3 760 грн;

– замість кілограмів масло машинне оприбутковано в літрах, а різниця в сумі становить 6 759 грн.

Завдання:

1. Визначте об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.
2. Зазначте документи, які необхідні для проведення експертного дослідження.
3. Перелічіть докази, які можуть засвідчити це зловживання та ймовірне коло осіб, причетних до цих зловживань.
4. Визначте методи та методичні прийоми експертного дослідження, які повинен застосувати експерт-бухгалтер.

Розв'язання

1. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи. В даному випадку об'єктами експертизи є окремі господарські операції підприємства, а саме:

– списання дебіторської заборгованості, строк позовної давності за якою ще не минув (782 578 грн);

– неоприбутковане дизельне паливо (89 578 грн);

– подвійне перерахування коштів на закупівлю акумуляторів (3 760 грн);

– неправильне оприбуткування машинного масла (в літрах замість кілограмів), що призвело до фінансової різниці (6 759 грн).

Ці об'єкти належать до тематичної судово-бухгалтерської експертизи, що охоплює окремі напрямки обліку, зокрема операції з дебіторами, матеріалами, грошовими коштами та розрахунками.

2. Документи, необхідні для проведення експертного дослідження. Для якісного проведення експертизи експерту необхідно надати такі документи:

– первинні документи: акти списання, прибуткові та видаткові накладні, акти приймання матеріалів, платіжні доручення, банківські виписки;

– журнали-ордери або інші регістри бухгалтерського обліку (особливо за розрахунками з дебіторами, обліком матеріалів, касовими та банківськими операціями);

– договори з контрагентами, у яких передбачені умови постачання та розрахунків;

– відомості інвентаризації залишків пального та машинного масла;

– облікову політика підприємства;

– фінансову та податкову звітність;

– матеріали ревізії, на підставі якої були виявлені порушення.

3. Докази можливих зловживань та ймовірне коло причетних осіб:

Докази зловживань:

– Виявлені розбіжності між обліковими даними та фактичними залишками (неоприбутковане дизпаливо, неправильне оприбуткування масла).

– Факт подвійної оплати за одну й ту саму продукцію (акумулятори).

– Списання заборгованості без правових підстав (до закінчення строку позовної давності).

– Фінансові розрахунки, що вказують на завдані матеріальні збитки.

Ймовірне коло причетних осіб:

– Головний бухгалтер або бухгалтер, відповідальний за проведення облікових операцій.

– Матеріально відповідальні особи (завідувач складом, комірник).

– Керівник підприємства (який підписував документи або приймав управлінські рішення).

– Працівники, які здійснювали оплату або погоджували платежі (економіст, касир, працівник фінвідділу).

4. Методи та методичні прийоми експертного дослідження:

Методи: документальний (вивчення первинної документації на відповідність даним бухгалтерського обліку); суцільна або вибіркова перевірка операцій; фінансово-аналітичний метод (для оцінки економічних наслідків порушень); метод логічного аналізу (для встановлення послідовності подій та взаємозв'язку між ними).

Методичні прийоми: порівняльний аналіз (зіставлення облікових і фактичних даних); арифметична перевірка (перевірка правильності розрахунків); аналіз господарських операцій (визначення правомірності їх здійснення); встановлення причинно-наслідкових зв'язків (між діями осіб та виявленими порушеннями).

Ситуаційна задача 2

Умова

Прокуратурою Святошинського району м. Києва вивчається кримінальна справа № 08-195 про посадові зловживання на підприємстві «АРЕС», яка відповідно до постанови слідчого поставила перед експертом-бухгалтером такі питання:

1. Чи правомірно висунуто обвинувачення відносно посадових зловживань, здійснених на підприємстві «АРЕС»?

2. Хто саме з робітників підприємства винний у цих зловживаннях?

Первинна ревізія на підприємстві «АРЕС» була проведена 10.02.20_р., повторна – 01.06.20_р.

Розв'язання

Згідно з інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, експерт-бухгалтер не має права давати правову оцінку діям осіб (визначати правомірність або неправомірність обвинувачення) та встановлювати винуватість конкретних осіб. Це є винятковою компетенцією слідчого, прокурора та суду.

У цьому випадку експерт-бухгалтер може дати об'єктивну оцінку фактичним фінансово-господарським обставинам, а саме:

– встановити наявність чи відсутність фінансових порушень у діях посадових осіб;

– визначити конкретні порушення бухгалтерського, податкового або фінансового законодавства;

– встановити фактичні збитки, їхній розмір, період виникнення та первинні документи, що підтверджують операції;

– уточнити, які посадові особи відповідали за ті чи інші ділянки обліку або матеріальні цінності на момент зловживань.

Замість поставлених некоректних питань, слідчому варто було б сформулювати запити таким чином:

– Чи відповідали господарські операції вимогам бухгалтерського обліку та фінансової дисципліни?

– Чи мали місце на підприємстві фінансові порушення (фінансові зловживання)?

– Які суми збитків за результатами аналізу первинних документів та облікових даних можна підтвердити?

– Чи є ознаки фальсифікації первинних документів, подвійного обліку, завищення витрат тощо?

Експерту-бухгалтеру для проведення дослідження знадобляться такі документи:

– акти ревізії (первинної та повторної);
– первинна документація: накладні, акти, платіжні доручення, договори;
– облікові регістри;
– штатний розпис і посадові інструкції працівників;
– облікова політика підприємства;
– фінансова звітність за відповідні періоди.

Отже, питання, поставлені перед експертом-бухгалтером у цій справі, є неправомірними, оскільки виходять за межі його компетенції. Експерт не визначає винуватість та не надає правову оцінку обвинуваченням. Він лише досліджує фінансово-господарські аспекти справи, аналізує документацію і може встановити факти порушень, їх характер та розмір.

Ситуаційна задача 3

Умова

У акціонерів роздрібно-торговельного підприємства «Сивілла» з’явилися сумніви щодо чесності керівництва. Щоб розвіяти сумніви, вони уклали угоду з аудиторською фірмою «Оле-Лукоє». Аудиторська фірма 15.05.20_р. надала акціонерам аудиторський висновок № 594, в якому зазначалося, що роздрібно-торгівельним підприємством «Сивілла» 01.04.20_р. були перераховані кошти у сумі 80 млн грн на коррахунок в один із банків країн Прибалтики.

Згідно з платіжними документами така сума перераховувалася одноразово як попередня оплата за паливно-мастильні матеріали. Незвичайність суми в тому, що тільки для перевезення фізичної маси пального потрібно було б 27 залізничних потягів з 60-тонними цистернами.

Реально в роздріб розпродати таку масу пального практично неможливо.

Акціонери роздрібно-торгівельного підприємства «Сивілла» звернулися до Печерського районного суду м. Києва з позовом. Суд передав матеріали кримінальної справи № 156/54 в державну експертну установу для проведення експертизи.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджується доцільність здійснення операції з купівлі паливно-мастильних матеріалів?

2. Чи підтверджуються документально висновки аудиторської фірми щодо виявленого факту шахрайства?

3. Чи використані під час проведення аудиту всі необхідні прийоми т а методи дослідження даних бухгалтерського обліку?

4. Визначення компетентності аудиторської фірми, що склала аудиторський висновок від 15.05.200_р. за № 594.

Завдання:

1. Визначте, які з питань відносяться до компетенції експерта-бухгалтера.

2. Визначте за питаннями, поставленими в межах компетенції експерта-бухгалтера, об'єкти, які необхідно дослідити.

3. Поясніть, чи можливо вважати платіжні документи речовими доказами.

Ситуаційна задача 4

Умова

Для проведення експертизи експерту-бухгалтеру був наданий акт Державної фінансовою інспекцією Святошинського району м. Києва від 10.02.20_р. та матеріали кримінальної справи в обсязі двох томів.

Після ознайомлення з даними матеріалів експерт-бухгалтер надав прокуратурі Святошинського району м. Києва висновок про неправомірність висунутих обвинувачень.

Завдання:

1. Визначте, які з поставлених питань не відносяться до компетенції експерта-бухгалтера.

2. Поясніть, чи міг експерт-бухгалтер зробити коректний висновок за наданими документами.

3. Визначте методи та методичні прийоми експертного дослідження, які застосував експерт-бухгалтер.

Ситуаційна задача 5

Умова

В таблиці нижче наведено практичні ситуації.

Завдання:

Визначте, які прийоми документального контролю необхідно застосувати для виявлення порушень у ситуаціях, вказаних у таблиці.

Ситуації	Прийоми документального контролю
1	2
Придбання виробничих запасів здійснюється без укладання договору поставки.	
Введення в експлуатацію нематеріальних активів здійснюється на підставі акту виконаних робіт підприємства-розробника.	
Списання палива на підприємстві проводиться не у відповідності до встановлених норм.	
Товарні накладні на відвантаження товарів і податкові накладні пропечатані штампом відділу збуту підприємства, замість печатки.	
Включення у відомість на видачу заробітної плати прізвища працівників, які були прийняті на роботу лише у наступному місяці.	
Встановлення невідповідність сум і строків погашення кредиторської заборгованості перед постачальником полуфабрикатів, які використовуються у виготовленні продукції, що поставляється на експорт.	
Видатковий касовий ордер не містить підпису керівника підприємства, але проставлені підписи одержувача коштів і головного бухгалтера.	
Виявлено відсутність прибуткового касового ордеру.	

🕮 ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- зрозуміти особливості організації судово-бухгалтерської експертизи та функції Управління експертного забезпечення правосуддя Міністерства юстиції України;
- засвоїти повноваження Координаційної ради з проблем судової експертизи;
- характеризувати стадії судово-бухгалтерської експертизи;
- пояснювати порядок проведення атестації, присвоєння кваліфікаційних класів та реєстрації судових експертів;
- надавати визначення системи інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи;
- засвоїти принципи використання автоматизованої системи обробки інформації в процесі судово-бухгалтерської експертизи;
- набути уявлення про особливості планування процесу судово-бухгалтерської експертизи.

План

1. Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії.
2. Порядок атестації судових експертів та основні кваліфікаційні вимоги до них.
3. Організація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.
4. Планування проведення судово-бухгалтерської експертизи.

1. Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії

Як будь-який дослідний процес, провадження експертизи включає такі стадії:

- підготовчу;
- організаційно-методичну;
- дослідну;
- узагальнення, оцінки та реалізації результатів експертизи (рис. 4.1).

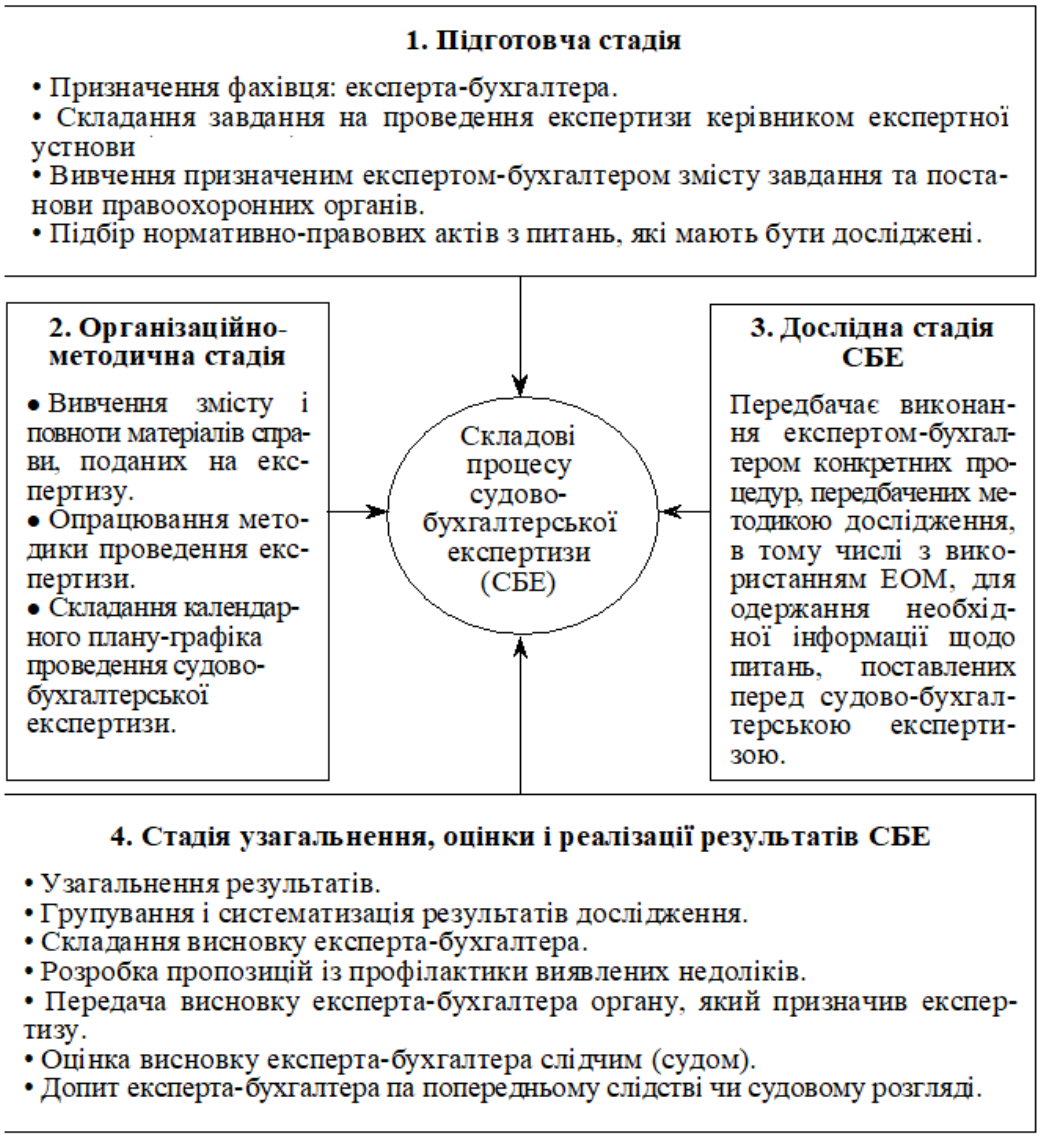


Рисунок 4.1 – Стадії процесу судово-бухгалтерської експертизи

Суттєво!

Провадження судово-бухгалтерської експертизи являє собою системне дослідження господарських процесів, в яких виникли конфліктні ситуації у правовідносинах, з метою встановлення доказів істини для їх правового врегулювання.

2. Порядок атестації судових експертів та основні кваліфікаційні вимоги до них

В Україні застосовується атестація судових експертів узагалі та експертів-бухгалтерів зокрема. ***Метою атестації судового експерта*** є забезпечення належного професійного рівня керівних працівників та фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації та рівня підготовки їм присвоюють кваліфікацію судового експерта з дозволом проведення певного виду експертиз і кваліфікаційний клас.

Порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікаційних класів визначається міністерствами і відомствами, до систем яких входять спеціалізовані установи та відомчі служби, що проводять судові експертизи.

У системі Міністерства юстиції України створюються:

1) експертно-кваліфікаційні комісії (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз;

2) центральна експертно-кваліфікаційна комісія Міністерства юстиції України (ЦЕКК).

Саме визначення рівня професійної підготовки працівників інститутів через їхню атестацію для присвоєння кваліфікації та кваліфікаційного класу судового експерта є **головним завданням** експертно-кваліфікаційних комісій науково-дослідних інститутів судових експертиз.

Експертно-кваліфікаційна комісія створюється у складі:

- керівника інституту або його заступника;
- керівників структурних підрозділів;
- найдосвідченіших фахівців, які мають кваліфікацію судових експертів, стаж наукової та практичної роботи за спеціальністю не менше п’яти років;
- фахівців із процесуальних питань судової експертизи.

Серед таких фахівців має бути не менше двох фахівців тієї спеціальності й того класу, з яких комісія проводить атестацію.

Комісія формується з постійних членів та змінного складу.

До постійного складу комісії входять:

- голова;
- заступник голови;
- секретар;
- фахівці з процесуальних питань.

ЕКК відповідно до покладених на неї завдань:

- розглядає подання, складене безпосереднім керівником експерта, який підлягає атестації, та документи, що додаються (характеристика, копія диплома про освіту, витяг із трудової книжки);
- організує попереднє рецензування поданих рефератів і проєктів висновків експертів;
- допускає експерта або відмовляє йому в допуску до атестації;
- приймає кваліфікаційний іспит.

Кандидати на здобуття кваліфікації експерта-бухгалтера складають письмовий (реферат і проєкти висновків експерта) та усний (співбесіда) іспити з питань бухгалтерського, податкового обліку, з економічного аналізу, контролю й аудиту, судово-бухгалтерської експертизи, кримінального, цивільного, трудового та інших галузей права.

За наслідками іспиту та перегляду відповідних документів залежно від рівня професійних знань, стажу і досвіду експерта ЕКК ухвалює 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 кваліфікації судового експерта.

Результати атестації щодо присвоєння кваліфікаційного класу судового експерта заносять до атестаційного листка, що підписується головуючим на засіданні ЕКК, секретарем і членами комісії, які брали участь у засіданні, і повідомляються працівнику, котрий атестувався, одразу після проведення засідання.

Матеріально-технічне, фінансове та інформаційне забезпечення діяльності експертно-кваліфікаційних комісій покладається на інститути, в яких працюють комісії. ЕКК користується штампом і печаткою інституту, в якому працює.

Основні завдання Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції:

- проведення атестації з метою присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур і громадянам;
- розгляд питань дисциплінарної відповідальності судових експертів, що працюють у державних, підприємницьких структурах або одноосібно;
- визначення порядку та умов підвищення кваліфікації судових експертів.

Для присвоєння кваліфікації та кваліфікаційного класу фахівці державних установ повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку в галузі судової експертизи, знати чинне законодавство та інші нормативні акти, що регулюють порядок призначення і проведення судових експертиз.

На підставі рішення комісії фахівцю видається *Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта*. Свідоцтво підписується головою комісії та секретарем, засвідчується печаткою ЦЕКК, реєструється в журналі, який веде секретар комісії.

Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта дійсне протягом п'яти років для працівників інститутів та інших державних експертних структур і трьох років – для громадян, що працюють у підприємницьких структурах або проводять судові експертизи за разовими договорами. Термін дії свідоцтва продовжується після підтвердження експертом своєї кваліфікації, про що ставиться відповідна позначка у свідоцтві.

Кандидати на здобуття кваліфікації за спеціальністю економічної експертизи можуть атестуватися за такими експертними спеціальностями:

1. Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності.
2. Дослідження документів про фінансово-кредитні операції.
3. Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій.

Фахівці, яким присвоєна кваліфікація судового експерта, вносяться до Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян відповідно до чинного законодавства України.

Цей реєстр є офіційною автоматизованою системою обліку фахівців, яким органи дізнання, досудового слідства, суду мають переважно доручати проведення судових експертиз.

До Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян вносять такі дані про фахівців:

- реєстраційний номер;
- прізвище, ім'я та по батькові судового експерта;
- дату включення до реєстру;
- вид експертизи, експертну спеціальність;
- адресу, телефон, факс судового експерта державної, підприємницької структури або судового експерта-громадянина;
- назву експертно-кваліфікаційної комісії, дату та номер її рішення;
- номер та термін дії свідоцтва;
- кваліфікаційний клас судового експерта.

Кожному судовому експерту в реєстрі присвоюється особистий реєстраційний номер, що складається з:

- букви Д – для судових експертів державних структур; П – для судових експертів підприємницьких структур; Г – для судових експертів-громадян;
- порядкового номера державної реєстрації;
- року реєстрації.

Підставою для виключення з реєстру є рішення експертно-кваліфікаційної комісії державної структури:

- про позбавлення кваліфікації судового експерта та кваліфікаційного класу;

- про скасування свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта через визнання судового експерта недієздатним або його засудження.

Відповідно до ст. 14 Закону України «Про судову експертизу» судовий експерт на підставах і в порядку, передбачених законодавством, може бути притянутий до відповідальності:

- дисциплінарної;
- матеріальної;
- адміністративної;
- кримінальної.

Центральна експертно-кваліфікаційна комісія виступає як апеляційна комісія з розгляду скарг фахівців науково-дослідних інститутів судових експертиз на рішення експертно-кваліфікаційних комісій інститутів.

Основними завданнями Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції України є:

- проведення атестації з метою присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур і громадянам;
- розгляд питань дисциплінарної відповідальності судових експертів;
- визначення порядку та умов підвищення кваліфікації судових експертів.

Судово-експертна діяльність (яка до 2000 року підлягала ліцензуванню) може здійснюватись на підприємницьких засадах, а також окремими громадянами за разовими договорами. Скасування ліцензування судово-експертної діяльності, яка була зафіксована в Законі України «Про ліцензування окремих видів господарської діяльності», призвело до того, що до сфери судової експертизи приєдналась велика кількість експертів-підприємців. Вони, з одного боку, надають певну допомогу в забезпеченні правосуддя додатковою кількістю експертиз у кримінальних і цивільних справах, а з іншого – їхні дослідження без належного нагляду з боку Міністерства юстиції можуть заподіяти шкоду інтересам правосуддя.

Суттєво!

Метою атестації судових експертів є забезпечення належного професійного рівня фахівців, які підтверджують свою кваліфікацію за відповідними спеціальностями.

3. Організація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

Дуже важливе значення під час проведення судово-бухгалтерських експертиз має інформаційне забезпечення.

Ст. 20 Закону України «Про судову експертизу» визначає, що установи, організації та підприємства незалежно від форми власності зобов'язані надавати спеціалізованим установам та відомчим службам, які проводять судові експертизи, на їхні запити натуральні зразки або каталоги своєї продукції,

технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення і оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи.

Спеціалізовані установи та відомчі служби, що проводять судові експертизи, мають право отримувати від судів, органів дізнання і попереднього слідства знаряддя злочину та інші речові докази, щодо яких закінчено провадження у справах, для використання в експертній і науковій діяльності.

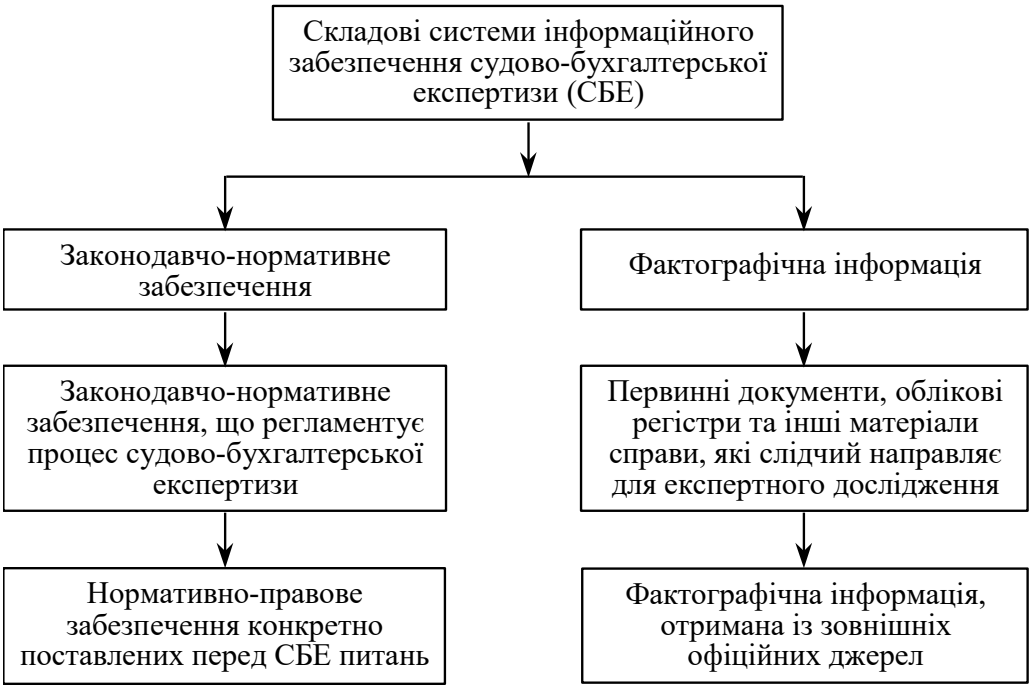


Рисунок 4.2 – Система інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

Інформаційне забезпечення експертизи являє собою сукупність відомостей, які характеризують фактичний стан об’єкта дослідження та його законодавчо-нормативне, нормативне-правове забезпечення, що регламентує процес проведення судово-бухгалтерської експертизи (рис. 4.2).

Основними завданнями організації інформаційного забезпечення є:

- інформування учасників судово-бухгалтерської експертизи про стан досліджуваних об’єктів;
- інформування учасників експертизи про функціонування даних об’єктів і відповідність нормативно-правовим актам і законодавству;
- інформаційне забезпечення експерта-бухгалтера і працівників правоохоронних органів із питань, що стосуються розслідуваних справ.

Фактографічна інформація – сукупність даних економічного характеру про факти, що дійсно відбулися у виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємства та відображені в первинних документах бухгалтерського обліку, облікових регістрах бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку, а також у звітності про діяльність підприємства.

Орієнтовний перелік матеріалів, які слідчий направляє для експертного дослідження (фактографічна інформація).

Основна діяльність експерта-бухгалтера пов'язана з дослідженням бухгалтерських документів, що згідно з КПК України передбачені в числі джерел доказів у розслідуваній справі.

4. Планування проведення судово-бухгалтерської експертизи

Планування процесу проведення експертизи здійснюється безпосередньо в експертній установі, якій доручено проведення експертизи. Метою планування є організація роботи експертів.

Для того щоб забезпечити виконання завдання судово-бухгалтерської експертизи у зазначені строки, керівник групи експертів складає план-графік її проведення. Кожний член експертної групи за завданням керівника розподіляє визначені йому роботи на складові елементи й установлює час для їх завершення.

Закріплених законодавчо точних норм затрат часу на виконання робіт проведення судово-бухгалтерської експертизи немає, тому тривалість робіт визначають на основі практичного досвіду експертів.

План-графік має бути ретельно продуманий і мати на меті реалізацію конкретних завдань. У плані-графіку вказується перелік робіт, що підлягають виконанню під час проведення бухгалтерської експертизи:

- підготовчі роботи в експертній установі;
- ознайомлення з матеріалами справи, поданими на дослідження експертизи;
- складання методики проведення експертизи;
- ознайомлення із законодавчими, нормативно-правовими документами;
- дослідження бухгалтерських та інших документів порівняно із законодавчими та нормативними документами;
- складання та оформлення (у друкованому вигляді) висновку експертизи та ін.

Суттєво!

Успіх експертизи багато в чому залежить від того, як було здійснено планування проведення експертизи. Ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів у такий спосіб, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найліпших результатів.

Тести

1. Чи вправі експерт-бухгалтер втручатись у вирішення питання про дійсність документів?

а) ні, оскільки це не входить у межі його компетенції;

б) так;

в) залежно від конкретних обставин.

2. Що відноситься до об'єктів судово-бухгалтерської експертизи?

а) форми податкової звітності;

б) у ся документація, що відображає фінансово-господарську діяльність суб'єкта;

в) висновок експертів різних галузей у сфері фінансово-господарської діяльності суб'єкта.

3. Як оформлюється визнання слідчим документа речовим доказом?

а) оформлюється відповідною постановою і відображається у протоколі огляду;

б) знімається копія цього документа, яка підписується головним бухгалтером;

в) експерт-бухгалтер оформлює додаткове положення про існування речового доказу.

4. Що належить до загальнонаукових методів?

а) суцільний нагляд;

б) економічний аналіз;

в) аналогія і моделювання;

г) формальна перевірка документів;

д) аналіз і синтез.

5. Що є правовою основою призначення та проведення судових експертиз?

а) Закон України «Про судову експертизу»;

б) Кримінально-процесуальний кодекс України;

в) Цивільний процесуальний та Господарський процесуальний кодекси;

г) усі відповіді правильні.

6. Яка установа створюється для розгляду найбільш важливих питань судової експертизи, які мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України?

а) Науково-дослідний інститут судових експертиз;

б) Координаційна рада з проблем судової експертизи;

в) Криміналістичний центр судових експертиз.

7. Чи правильне твердження: «Спеціалізовані установи та відомчі служби, які виконують судові експертизи, не мають права встановлювати міжнародні наукові зв'язки з установами криміналістики інших країн»?

а) так, не мають такого права, оскільки встановлення будь-яких міжнародних зв'язків та обмін науковою інформацією із установами криміналістики інших країн суперечить чинному в Україні законодавству;

б) це спірне питання і воно не має єдиної точної відповіді;

в) ні, мають таке право, оскільки встановлення міжнародних наукових зв'язків у галузі судової експертизи та криміналістики не суперечить чинному законодавству України.

8. З яких частин, згідно з процесуальними нормами, складається мотивована постанова про проведення судово-бухгалтерської експертизи?

а) ввідна, описова, резолютивна;

б) ввідна, доповнююча, кінцева;

в) заголовок, деталізація, кінцева частина.

9. Укажіть, чим відрізняється аудиторський висновок від висновку судової експертизи:

а) аудиторський висновок ґрунтується на перевірці фінансової звітності для підтвердження її достовірності, а висновок судової експертизи – на дослідженні документів для вирішення конкретного питання, поставленого судом чи слідчим;

б) аудиторський висновок завжди є конфіденційним, а висновок судової експертизи – публічним документом;

в) аудиторський висновок не має юридичної сили, а висновок судової експертизи обов'язковий до виконання;

г) аудиторський висновок проводиться лише державними аудиторами, а висновок судової експертизи – виключно суддями.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

Згідно з актом перевірки № 25 від 10.01.2024 р., складеним інспекторами Державної податкової інспекції у Дарницькому районі м. Києва, ТОВ «Альфа» донараховано податку з доходів фізичних осіб у сумі 43 897 грн за 2022 р., внесків до Пенсійного фонду України – у розмірі 94 709 грн за цей же період.

На вирішення судово-бухгалтерської експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки № 25 від 10.01.2024 р. щодо донарахувань за 2022 р. податку з доходів фізичних осіб у сумі 43 897 грн і внесків до Пенсійного фонду України – 940 709 грн?

На дослідження надані матеріали: відомості нарахування заробітної плати по ТОВ «Альфа» за 2022-2023 рр.

Завдання:

1. Визначте, чи можливо за наданими на дослідження документами відповісти на поставлене слідчим запитання.

2. За необхідності складіть перелік документів, необхідних для вирішення поставленого питання.

3. Оформіть клопотання про надання додаткових документів.

Розв'язання

1. Чи можливо за наданими документами відповісти на поставлене питання? На дослідження надано лише відомості нарахування заробітної плати за 2022-

2023 рр. Цих документів недостатньо, щоб підтвердити або спростувати донарахування податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) у сумі 43 897 грн та внесків до Пенсійного фонду України у сумі 94 709 грн за 2022 рік, оскільки:

- Потрібно перевірити не тільки нарахування зарплати, але й правильність утримання та перерахування податків і внесків.
- Необхідні підтвердження фактичних виплат, платіжних документів і звітності, поданої до податкових і пенсійних органів.

2. Перелік додаткових документів, що необхідні для вирішення питання:

1) Табелі обліку робочого часу за 2022 рік (для підтвердження відпрацьованого часу та нарахувань).

2) Платіжні (розрахунково-платіжні) відомості за 2022 рік.

3) Розрахункові відомості по кожному працівнику з відображенням нарахованої зарплати, утриманого та перерахованого ПДФО і внесків.

4) Платіжні доручення на перерахування ПДФО до бюджету та внесків до Пенсійного фонду.

5) Податкові розрахунки за формою 1ДФ за 2022 рік.

6) Звітність до Пенсійного фонду (форма Д4) за 2022 рік.

7) Первинні документи щодо нарахувань премій, надбавок та інших виплат.

8) Копія акта перевірки № 25 з додатками (для звірки з розрахунками інспекції).

Зразок клопотання

КЛОПОТАННЯ

До: [назва органу чи посадової особи, що призначила експертизу]

Від: Судового експерта-бухгалтера [ПІБ, організація]

У процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи у кримінальній справі щодо ТОВ «Альфа» (акт перевірки № 25 від 10.01.2024 р.) для вирішення поставленого питання про документальне підтвердження донарахування ПДФО у сумі 43 897 грн і внесків до Пенсійного фонду у сумі 94 709 грн за 2022 рік, наданих матеріалів недостатньо.

Просимо надати такі додаткові документи:

1. Табелі обліку робочого часу за 2022 рік.
2. Розрахунково-платіжні відомості за 2022 рік.
3. Платіжні доручення на перерахування ПДФО та внесків до ПФУ за 2022 рік.
4. Податкові розрахунки за формою 1ДФ за 2022 рік.
5. Звітність до Пенсійного фонду (форма Д4) за 2022 рік.
6. Копію акта перевірки № 25 від 10.01.2024 р. з усіма додатками.

Надання вказаних документів дозволить провести повний аналіз та надати обґрунтовані висновки.

Дата: ___ _____ 20__ р.

Підпис: _____

ПІБ

Ситуаційна задача 2

Умова

Засновники ТОВ «Омега» звернулись до суду з позовом про виплату їм вартості частини майна підприємства станом на 01.12.2024 р.

Ухвалою суду була призначена судово-бухгалтерська експертиза, на вирішення якої було поставлене таке запитання:

1. В якій сумі документально підтверджується заборгованість ТОВ «Омега» перед засновниками станом на 01.12.2024 р.?

На експертизу надійшла лише ухвала суду.

Завдання:

1. Визначте, які документи необхідні для вирішення поставленого запитання.
2. Оформіть процесуальний документ, який складає судовий експерт для надання необхідних йому матеріалів.

Розв'язання

Для визначення документально підтвердженої заборгованості ТОВ «Омега» перед засновниками станом на 01.12.2024 р. судово-бухгалтерському експерту потрібні:

1. Статут ТОВ «Омега» та установчі документи (для визначення розміру часток засновників).
2. Протоколи загальних зборів учасників (із рішеннями про вихід учасників, розподіл майна, виплату частки, затвердження звітів).
3. Бухгалтерський баланс підприємства станом на 01.12.2024 р.
4. Фінансова звітність (форма № 1 «Баланс», форма № 2 «Звіт про фінансові результати») за 2024 рік.
5. Головна книга за 2024 рік.
6. Оборотно-сальдові відомості за рахунками:
   - 40 «Статутний капітал»;
   - 41 «Пайовий капітал»;
   - 42 «Додатковий капітал»;
   - 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;
   - 67 «Розрахунки з учасниками»
7. Відомості оцінки майна (у разі, якщо проводилась незалежна оцінка для розрахунку частки).
8. Документи, що підтверджують розрахунки та виплати учасникам (платіжні доручення, касові ордери).

КЛОПОТАННЯ

про надання додаткових матеріалів для проведення судово-бухгалтерської експертизи

До: [назва суду, що призначив експертизу]

Від: Судового експерта-бухгалтера [ПІБ, найменування експертної установи]

У провадженні перебуває судово-бухгалтерська експертиза у справі за позовом засновників ТОВ «Омега» про виплату вартості частини майна підприємства станом на 01.12.2024 р.

Для повного та об’єктивного вирішення питання: «В якій сумі документально підтверджується заборгованість ТОВ «Омега» перед засновниками станом на 01.12.2024 р.?» необхідно надати такі документи:

1. Статут ТОВ «Омега» та інші установчі документи.
2. Протоколи загальних зборів учасників щодо розрахунків з учасниками.
3. Бухгалтерський баланс станом на 01.12.2024 р. та фінансову звітність за 2024 рік (форми № 1, № 2).
4. Головну книгу та оборотно-сальдові відомості за рахунками 40, 41, 42, 44, 67 за 2024 рік.
5. Документи, що підтверджують оцінку майна (за наявності).
6. Первинні документи, які підтверджують виплати учасникам (платіжні доручення, касові ордери).

Просимо надати вказані документи для завершення дослідження та підготовки експертного висновку.

Дата: ___ _____ 2025 р.

Підпис: _____

ПІБ

Ситуаційна задача 3

Умова

До Харківського НДІ судових експертиз 17.07.2012 р. надійшли матеріали кримінальної справи № 2596 за постановою судді Печерського суду м. Києва Дробученко Н. О. про призначення судово-бухгалтерської експертизи з питань визначення залишкової балансової вартості автомобіля Mercedes-Benz Vito, що був на балансі державної установи станом на 01.01.2012 р.

На експертизу надані такі матеріали:

- акт приймання-передачі основних засобів від 03.11.2007 р.;
- інвентарна картка обліку основних засобів автомобіля Mercedes-Benz Vito;
- роздруківки за бухгалтерськими рахунками «Основні засоби», «Знос основних засобів» за 2007-2011 рр.

Завдання:

1. Проаналізуйте надані на дослідження матеріали та визначте, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження і відповіді на поставлене питання.
2. Оформіть за необхідності клопотання про надання додаткових документів.

Ситуаційна задача 4

Умова

Документальною ревізією фінансово-господарської діяльності торгового

підприємства ТОВ «Ліхтарик» були встановлені такі порушення: 23.03.2011 р. з каси ТОВ «Ліхтарик» було видано кошти в підзвіт Грибанову О. О. на придбання паркету в сумі 56 000 грн.

27.03.2011 р. Грибанов О. О. сплатив до каси будівельного магазину кошти (у тому числі ПДВ) в сумі 56 000 грн. Того ж дня Грибанов О. О. подав до бухгалтерії авансовий звіт, до якого додав касовий чек на суму 56 000 грн (у тому числі ПДВ) та податкову накладну з ПДВ.

На підставі наданих Грибановим О. О. документів паркет був зарахований на баланс ТОВ «Ліхтарик». 06 червня 2011 р. будівельним магазином на склад ТОВ «Ліхтарик» було доставлено паркет.

Експертиза проводиться Дніпропетровським НДІ судових експертиз Міністерства юстиції України від 27.12.2011 р. за справою № 234. Відомо, що експертиза триватиме 15 днів щодо звинувачення касира Романюк Л. Д. та бухгалтера-матеріаліста Данилич Р. Ш.

Завдання:

1. Визначте, на кого покладені обов'язки щодо складання плану-графіка та програми судово-бухгалтерської експертизи.
2. Яким чином визначаються норми витрат часу на конкретні види робіт?
3. Складіть план-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи (за зразком) за наведеною ситуацією.

ПЛАН-ГРАФІК

проведення судово-бухгалтерської експертизи

відповідно до завдання Лабораторії судово-економічних досліджень

Дніпропетровського НДІ судових експертиз Міністерства юстиції України

від 27 грудня 2024 р. за кримінальною справою № 234

у звинуваченні Романюк Л. Д.

Для проведення експертизи встановлено строк _____днів.

Початок проведення експертизи _____20____р.

Закінчення проведення експертизи _____20__р.

№ з/п	Найменування робіт	Виконавці (посада, прізвище та ініціали)	Час проведення		Термін (кількість днів)	Примітка про виконання
			початок	закінчення		
1	2	3	4	5	6	7

Ситуаційна задача 5

Умова

На початку вересня 2011 р. на ТОВ «Донпром» плановим відділом було встановлено ліміт на відпуск у виробництво 19 комплектів запасних частин до обладнання, що було зазначено в лімітно-забірній картці.

У кінці місяця на склад надійшла накладна-вимога, згідно з якою були повернуті залишки невикористаних матеріалів: 6 комплекти вартістю 3450 грн.

29 вересня завідувач пішов на лікарняний, а його обов'язки були передані комірнику Бродській А. М.

У результаті ревізії виявлено, що повернуті з виробництва на склад комплекти не вказані в документах бухгалтерії та не відображені в документах планового відділу, крім того, при інвентаризації на складі їх не виявлено.

Завдання:

1. Визначте, хто має нести відповідальність у даному випадку.
2. Визначте перелік робіт, які повинен здійснити експерт-бухгалтер.
3. Запропонуйте приблизні строки для дослідження зазначеної ситуації.

🕮 ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЙНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- засвоїти механізм призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- набути уявлення про структуру постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи згідно з процесуальними нормами;
- опанувати методику проведення судово-бухгалтерської експертизи на стадії попереднього розслідування;
- характеризувати методику проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах та в суді;
- засвоїти права, обов'язки та відповідальність судового експерта, а також обов'язки керівника експертної установи.

План

1. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи.
2. Зміст та структура постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
3. Проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах.
4. Методика проведення бухгалтерської експертизи в суді.
5. Права, обов'язки та відповідальність судового експерта.

1. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

Порядок призначення судової експертизи в експертних установах визначається Законом України «Про судову експертизу», Кримінально-

процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи.

Призначена судово-бухгалтерська експертиза є важливою слідчою дією. Від чіткого та безпомилкового її проведення здебільшого залежать якість і строки розслідування кримінальної справи. Судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо перед слідчим (судом) після проведення ним певних слідчих дій (судового розгляду) виникли конкретні запитання, вирішити які може лише фахівець, і в справі є достатня кількість слідчого та документального матеріалу, необхідного для дослідження експертом-бухгалтером. Судово-бухгалтерську експертизу призначають як на стадії попереднього розслідування, так і під час розгляду справи в суді. Питання про призначення судово-бухгалтерської експертизи вирішується в кожному окремому випадку залежно від обставин справи.

Як правило, судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо:

- висновки ревізії суперечать матеріалам справи та для усунення суперечностей потрібен висновок експерта-бухгалтера;
- ревізором не прийняті до обліку надані матеріально відповідальними особами документи, акти про нестачу товарів – через їх неналежне оформлення, несвоєчасне надання;
- є обґрунтоване клопотання обвинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- є суперечність у висновках первинної та повторної ревізій;
- методи, що застосовуються ревізором для визначення матеріальних збитків, викликають сумнів;
- така необхідність випливає з висновків експерта іншої спеціальності.

До експертної установи надсилаються постанова (ухвала) про призначення експертизи, а також об’єкти дослідження.

Суттєво!

Призначена судово-бухгалтерська експертиза в правоохоронній діяльності є процесуальною дією, яка має забезпечити додержання прав обвинувачуваного в установленні істини.

2. Зміст та структура постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи

Підставою для проведення судових експертиз є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), – постанова слідчого (судді) або ухвала суду.

До експертної установи надсилається постанова (ухвала) про призначення експертизи, а також об’єкти дослідження (протоколи вилучення речових доказів тощо).

У постанові (ухвалі) про призначення експертизи вказуються такі дані:

- місце й дата винесення постанови чи ухвали;
- посада, звання та прізвище особи, назва суду, який виніс постанову (ухвалу);
- назва справи та її номер;
- обставини справи, які стосуються експертизи, підстави призначення експертизи, прізвище експерта або назва установи, експертам якої доручається проведення експертизи;
- запитання, поставлені експертові;
- перелік об’єктів, що підлягають дослідженню, порівняльних матеріалів, а також матеріалів, направлених експертові для ознайомлення, або посилання на переліки матеріалів, які є в справі;
- інші дані, які мають значення для проведення експертизи.

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової та повторної експертизи зазначаються мотиви й підстави їх призначення.

У постанові (ухвалі) про призначення комплексної експертизи зазначаються її назва та установа (установи), експертам якої (яких) доручено її проведення, а за участі в її проведенні особи, яка не є співробітником експертної установи, – її прізвище, ім’я та по батькові.

Закон України «Про судову експертизу» не встановлює структури постанови про призначення експертизи. Згідно з процесуальними нормами постанова складається з трьох частин:

- вхідної;
- описової;
- резолютивної.

У **вхідній частині** вказуються дата і місце складання постанови, посада, звання, прізвище, ім’я, по батькові й установа, де працює особа, що підписала постанову, найменування та номер кримінальної справи, в якій призначається експертиза.

В **описовій частині** коротко викладаються факти справи та обставини, у зв’язку з якими виникла потреба у спеціальних бухгалтерських знаннях, а також особливості об’єкта дослідження, які можуть мати значення для надання висновку. Закінчується ця частина формулюванням підстав для призначення експертизи з посиланням на ст. ст. 75 та 196 КПК.

У **резолютивній частині** постанови вказується рід або вид експертизи; формулюються питання, що виносяться на розгляд експерта, призначається експерт або визначається судово-експертна установа, працівникам якої доручено провадження експертизи; наводиться перелік матеріалів, які надаються у розпорядження експерта.

3. Проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах

Якщо експертиза проводиться в експертній установі, слідчий направляє свою постанову і матеріали, що підлягають дослідженню, керівнику цієї установи для виконання. Керівник експертної установи, одержавши постанову слідчого про експертизу, зобов'язаний доручити її проведення одному чи кільком експертам. Окрім того, керівник експертної установи перевіряє відповідність завдання вимогам закону й оформляє проведення експертизи у вигляді завдання.

На підставі доручення слідчого керівник експертної установи роз'яснює експертам їхні права й обов'язки, попереджує їх про відповідальність за відмову від надання висновку та за надання свідомо неправдивого висновку.

У разі здійснення експертизи позаштатним експертом-бухгалтером експертна установа в особі керівника чи його заступника складає довідку про виконання експертизи і витрачений на це час за формою:

ДОВІДКА

Про виконання експертизи і фактично затрачений час експертом-бухгалтером

_____
(прізвище, ім'я, по батькові)

за завданням
_____

(назва експертної установи)

_____ від «__» _____ 200 ___ р.

№ _____

Приступив до роботи «__» _____ 200 ___ р.

Закінчив роботу «__» _____ 200 ___ р.

_____

На виконання експертизи затрачено _____ робочих годин.

Установлена оплата за одну годину роботи позаштатного експерта

_____ грн.

Висновок експерта за кримінальною (цивільною) справою

№ _____

за обвинуваченням_____

_____

Одержано
_____

(посада і підпис особи, яка видала довідку)

місто _____

«__» _____ 200 ___ р.

У разі проведення експертизи позаекспертною установою слідчий підбирає особу необхідної кваліфікації, як правило, звертаючись у державні установи необхідного профілю та вивчаючи реєстр експертів.

Слідчий вручає експерту постанову про призначення експертизи, роз'яснює йому права й обов'язки, передбачені ст. 82 КПК, і попереджує його про відповідальність за відмову від надання висновку або за надання свідомо неправдивого висновку. Про виконання цих дій слідчий робить запис у постанові про призначення експертизи, що засвідчується підписом експерта.

За відсутності клопотань експерту надаються необхідні матеріали справи, і він приступає до дослідження.

Відповідно до ст. 190 КПК слідчий вправі бути присутнім під час проведення експертизи, однак він не є її учасником або співвиконавцем. Цим слідчий забезпечує повноту використання експертом матеріалів справи, має змогу оперативно збирати додаткові дані та здійснювати слідчі дії, необхідність у яких виникає в процесі експертного дослідження. У свою чергу, дуже корисним для прискорення висновку й установлення істини є присутність експерта під час пред'явлення матеріалів експертизи обвинувачуваному.

Керівник експертної установи зобов'язаний контролювати якість і терміни проведення експертизи. Після завершення експертизи керівник експертної установи перевіряє обґрунтованість висновків, повноту дослідження, правильність оформлення висновку і направляє матеріали в орган, що призначив експертизу. Висновок експертизи пред'являється слідчому в надрукованому вигляді та в необхідній кількості примірників. Відповідно до ст. 193 КПК слідчий, одержавши висновок експерта (чи його повідомлення про неможливість надати висновок), зобов'язаний пред'явити його для ознайомлення обвинувачуваному, котрий вправі дати свої пояснення і заявити заперечення щодо висновку, а також клопотатися про призначення додаткової або повторної експертизи.

Заяви обвинувачуваного щодо висновків експертизи мають бути обов'язково перевірені через допит експерта в порядку роз'яснення і (або) доповнення даного їм висновку, виконання інших слідчих дій, аналізу й оцінки проведеного експертного дослідження. Рішення за результатами ознайомлення обвинувачуваного з висновком експерта приймає слідчий.

Визнаний в достатній мірі зрозумілим і повним висновок експерта-бухгалтера використовується слідчим як джерело доказів для складання обвинувачувального висновку у справі.

4. Методика проведення бухгалтерської експертизи в суді

Відповідно до ст. 310 КПК України судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена і в суді, оскільки згідно з чинним законодавством суд має обґрунтовувати свій вирок тільки на підставі тих доказів, які були розглянуті на судовому засіданні. Вирішення питання про виклик експерта до суду здійснюється в процесі підготовки справи до розгляду. Причому виклик експерта до суду не є обов'язковим, він здійснюється лише за необхідності.

Експерт, який проводив експертизу на стадії попереднього слідства, може бути викликаний для проведення цієї самої експертизи на судовому засіданні,

якщо суду й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта.

У підготовчій частині судового засідання суд опитує учасників судового розгляду, чи мають вони клопотання про доповнення доказів, тобто чи є необхідність викликати до суду нових експертів, окрім тих, що вже викликані. Мотивами клопотання про виклик нового експерта-бухгалтера можуть бути сумніви щодо достатньої кваліфікації експертів, що брали участь у попередньому (досудовому) розслідуванні, або їх упередженість. Суд вислуховує думку учасників процесу з даного клопотання, задовольняє його або виносить мотивоване рішення про відмову в задоволенні.

Суд, перевіривши особу нового експерта, роз'яснює йому його права та обов'язки, які є такими самими, як і експерта на попередньому розслідуванні.

Готуючись до участі в судовому засіданні, новий експерт повинен ознайомитися з висновком, складеним на попередньому слідстві. З дозволу судді експерт також має можливість ознайомитися з попереднім обвинувачувальним висновком і з додатково зібраними матеріалами, яких не було на момент подання висновку під час попереднього розслідування.

Бажано, щоб запитання експерта були логічно послідовними, точними, короткими та зрозумілими і особам, яким вони ставляться, і суду, і всім іншим учасникам процесу.

Після дослідження всіх обставин справи, що мають значення для обґрунтування висновків, експерт-бухгалтер може готуватися до складання висновку. На час, необхідний експерту для ознайомлення зі справою і протоколом судового слідства, а також для наради з бухгалтерами-експертами, що раніше вже давали висновок у даній справі, суд оголошує перерву.

Суд, прокурор, захисник, обвинувачуваний, потерпілий та їхні представники вправі ставити запитання експерту-бухгалтеру в письмовому вигляді. Поставлені питання мають бути оголошені, і за ними має бути заслухана думка учасників судового розгляду, а також висновок прокуратури. Суд повинен розглянути ці питання, відхилити ті з них, які не належать до справи чи не входять до компетенції експерта-бухгалтера. На основі такого розгляду суд виносить ухвалу про призначення експертизи, у якій, крім питань, що винесені на розгляд експерта, вказується, які питання були відхилені та які мотиви цього відхилення. Ухвала про призначення експертизи має виноситися судом тільки в нарадчій кімнаті й оформлюватись окремим документом, копія якого надається експерту. Не допускається винесення ухвали про призначення експертизи в залі засідання або постановка запитань експерту в усній формі.

Судово-бухгалтерську експертизу експерт проводить, як правило, у приміщенні суду. Суддя вправі бути присутнім під час проведення експертизи. Таким самим правом користуються й інші учасники процесу в разі подання ними відповідних клопотань. Суд також може дати дозвіл для виконання своїх обов'язків експертом і за межами приміщення суду, якщо для складання висновку не потрібні матеріали справи.

Завершивши дослідження наданих йому матеріалів, експерт складає письмовий висновок або повідомлення про неможливість дати висновок. Цей

висновок оголошується експертом у суді й разом з ухвалою суду про призначення експертизи долучається до справи. Після оголошення експертом-бухгалтером висновку йому можуть бути поставлені запитання в усній формі для роз'яснення певних положень висновку. Усні відповіді експерта-бухгалтера заносяться до протоколу судового засідання.

Після надання висновку експертом, його допиту, заслухавши думки обвинувача, підсудного й інших учасників процесу та їхніх представників, суд може звільнити експерта від подальшої присутності в суді. В разі поновлення судового слідства суд може вдруге викликати експертів-бухгалтерів у тому самому складі.

Відповідно до ст. 312 КПК України суд мотивованою ухвалою може призначити також додаткову та повторну експертизи.

Додаткова експертиза призначається після розгляду судом первинної експертизи лише в тому викадку, якщо недостатню ясність або неповноту висновку, зробленого в суді, не вдалось усунути, допитуючи експерта-бухгалтера.

Повторна експертиза може бути призначена судом, якщо висновки експерта суперечать фактичним обставинам справи, якщо під час судового розслідування будуть установлені нові факти, що можуть вплинути на висновки експерта, а також у випадках, коли під час призначення і проведення експертизи були допущені істотні порушення процесуальних норм, які регламентують порядок призначення та проведення експертизи.

Відмова в призначенні додаткової та повторної експертиз має бути мотивована судом в ухвалі.

5. Права, обов'язки та відповідальність судового експерта

Експерт-бухгалтер – це висококваліфікований фахівець у галузі бухгалтерського обліку, аналізу та контролю господарської діяльності, обов'язком якого є дослідження правильності відображення господарської діяльності підприємства в документах бухгалтерського обліку під час розслідування та розгляду кримінальних і цивільних справ.

Експерту забороняється
• проводити експертизу без письмової вказівки керівника експертної установи (її структурного підрозділу), за винятком експертиз, доручених йому безпосередньо після слідчого розгляду, в якому він брав участь як фахівець, а також експертиз, які проводяться під час судового розгляду;
• самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені у наданих йому матеріалах неоднозначно;
• розголошувати без дозволу прокурора, слідчого, особи, яка провадить дізнання, дані попереднього слідства чи дізнання;
• вступати в контакти, не передбачені порядком проведення експертизи, з будь-якими особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано мають відношення до експертизи;
• зберігати кримінальні, цивільні та господарські справи, а також речові докази й документи, що є об'єктами експертизи, поза службовим приміщенням.

Експерт-бухгалтер зобов'язаний заявити про самовідвід у разі, якщо він
1. Особисто, прямо чи опосередковано зацікавлений у наслідках справи.
2. Є родичем сторін або інших осіб, що беруть участь у справі.
3. Перебуває в особистих стосунках з особами, які беруть участь у справі.
4. Перебуває або перебував у службовій або іншій залежності від сторін, інших осіб, що беруть участь у справі.
5. Проводив ревізію, матеріали якої лягли в основу порушення даної справи.
6. Виявив некомпетентність.
7. Приховав обставини, що викликають сумнів у його неупередженості.

На цих саме підставах експерт зобов'язаний заявити про свій самовідвід. Причому цей обов'язок лежить на експерті й тоді, коли він особисто вважає, що вказані вище обставини не є перепонами для його участі в справі.

Експерт-бухгалтер не повинен давати висновки з питань, що виходять за межі його компетенції.

У таких випадках, а також коли не досить наданих йому даних, експерт має в письмовій формі повідомити слідчого або суд про неможливість зробити висновок.

Обов'язки керівника експертної установи:

- організаційне забезпечення виконання експертиз;
- матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз;
- дотримання законодавства та нормативних актів із питань експертизи;
- контроль за своєчасним проведенням експертизи.

Тести

1. Укажіть, які права має експерт-бухгалтер:

а) подавати скаргу на дії осіб, якщо ці дії порушують його права;

б) отримувати винагороду за проведення експертизи;

в) досліджувати матеріали, не вказані в постанові про призначення експертизи;

г) зберігати матеріали справи поза межами службового приміщення.

2. Укажіть, що не входить до переліку обов'язків експерта-бухгалтера:

а) самостійно збирати необхідні матеріали;

б) ставити питання відповідачам, підсудним;

в) проводити ревізію;

г) брати участь в інвентаризації.

3. Залежно від чого присвоюється кваліфікація судового експерта з дозволом проведення певного виду експертизи?

а) від кількості проведених ревізій;

б) від спеціалізації та рівня підготовки;

в) від строку практичної діяльності.

4. На кого покладаються обов'язки збору фактичних доказів правопорушень?

а) на експерта-бухгалтера;

б) на бухгалтера підприємства;

в) на слідчого;

г) на адвоката.

5. Укажіть три ключові умови, які є необхідними для дослідження касових операцій:

а)

б)

в)

6. Які з наведених документів можуть бути необхідні під час експертизи обліку основних засобів?

а) акти вводу в експлуатацію;

б) накладні;

в) інвентарні картки;

г) договори на проведення рекламних заходів.

7. Які з наведених нижче порушень характерні для операцій з виробництва та реалізації продукції?

а) випуск та реалізація необлікованої продукції;

б) необґрунтоване списання МШП;

в) необґрунтоване списання коштів із поточних рахунків;

г) нестача та псування ТМЦ на виробництві.

8. Назвіть основні групи необґрунтованих виплат заробітної плати:

а) виплати, проведені на підставі документів, складених особами, що не мають на це повноважень;

б) повторна виплата зарплати тим самим особам;

в) неправильний підрахунок у платіжній відомості.

9. Які з наведених матеріалів є основними в розслідуванні операцій, пов'язаних з ухиленнями від сплати податків?

а) первинні документи і облікові регістри, які підтверджують факти правопорушень із приводу сплати податків;

б) оригінал акта про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства податковою адміністрацією з усіма додатками;

в) письмове пояснення керівника, головного бухгалтера та інших матеріально відповідальних осіб;

г) договори;

д) аудиторські висновки;

е) усі відповіді правильні.

10. З яких частин складається висновок експертизи?

а) зі вступної та дослідницької;

б) зі вступної, дослідницької та висновку дослідження;

в) зі вступної та висновку дослідження.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

У процесі розслідування кримінальної справи № 457 про розкрадання на Криворізькому хлібокомбінаті щодо вирішення питань, якими займався слідчий УВС старший лейтенант Кротенко В. М., з'ясована необхідність спеціальних знань із бухгалтерського обліку. Тому була призначена у цій справі судово-бухгалтерська експертиза.

За матеріалами кримінальної справи № 457 з'ясувалося, що начальник борошномельного цеху Криворізького хлібокомбінату Гречаний Г. А. вступив у змову з вагівником хлібокомбінату Житним П. Н. і протягом року систематично спільно з ним реалізовували через торговельні підприємства м. Кривий Ріг не обліковані залишки борошна через порушення технології виготовлення. Після проведення документальної перевірки Державною податковою інспекцією по Дніпропетровській області на Криворізькому хлібокомбінаті було виявлено нестачу борошна в кількості 89 920 кг за нині діючими цінами.

За період, який підлягає перевірці, на Криворізькому хлібокомбінаті працювало два головні бухгалтери: Удод Е. Н. та Притула В. Ф. При звільнені Удода Е. Н. та прийнятті на роботу Притули В. Ф. акти приймання-передачі справ не складалися. У зв'язку з цим Удод Е. Н. опротестував визнання його відповідальним за порушення, які виявлені за час його роботи на Криворізькому хлібокомбінаті.

Завдання:

Складіть постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Розв'язання

ПОСТАНОВА

про призначення судово-бухгалтерської експертизи

м. Кривий Ріг

«_» **_____ 20___** р.

Слідчий УВС м. Кривий Ріг старший лейтенант Кротенко В. М., розглянувши матеріали кримінальної справи № 457, порушеної за фактом розкрадання майна на Криворізькому хлібокомбінаті,

ВСТАНОВИВ:

Під час досудового розслідування встановлено, що начальник борошномельного цеху Гречаний Г. А. вступив у змову з вагівником Житним П. Н. і протягом року реалізовував не обліковані залишки борошна через торговельні підприємства м. Кривий Ріг. Згідно з актом документальної перевірки, проведеної Державною податковою інспекцією по Дніпропетровській області, на підприємстві виявлено нестачу борошна в кількості 89 920 кг за діючими цінами.

За перевірюваний період на Криворізькому хлібокомбінаті працювали два головні бухгалтери – Удод Е. Н. та Притула В. Ф. Акти приймання-передачі справ при зміні посадових осіб не складалися. Удод Е. Н. заперечує свою відповідальність за порушення, які, за матеріалами справи, мали місце під час його роботи.

Ураховуючи необхідність використання спеціальних знань із бухгалтерського обліку для встановлення обставин справи, керуючись статтями 242-244 КПК України,

ПОСТАНОВИВ:

1. Призначити у кримінальній справі № 457 судово-бухгалтерську експертизу.
2. Проведення експертизи доручити [назва експертної установи].
3. На вирішення експертизи поставити такі питання:
    1. Чи підтверджується документально факт нестачі борошна у кількості 89 920 кг на Криворізькому хлібокомбінаті за період перевірки?
    2. Яка вартість виявленої нестачі за діючими цінами?
    3. У який період часу виникла нестача та які посадові особи несуть матеріальну відповідальність за неї?
    4. Чи відповідає ведення бухгалтерського обліку на підприємстві нормативним вимогам, у тому числі щодо оформлення передачі справ між головними бухгалтерами?
4. Для проведення експертизи надати експерту такі документи:
    - матеріали кримінальної справи № 457;
    - акт документальної перевірки ДПІ з усіма додатками;
    - первинні бухгалтерські документи за період перевірки (накладні, акти списання, звіти тощо);
    - бухгалтерські регістри (оборотно-сальдові відомості, головна книга, складські книги);
    - посадові інструкції та накази про призначення і звільнення матеріально відповідальних осіб;
    - інші документи, що стосуються руху та обліку борошна.

Слідчий УВС _____ /Кротенко В. М./

МП

Ситуаційна задача 2

Умова

До експертної установи (НДІ судових експертиз м. Києва) надійшла ухвала про проведення судово-бухгалтерської експертизи від слідчого прокуратури Дарницького району м. Києва Прожчина К. О. за фактом розкрадання запасів і грошових коштів шляхом завищення в актах виконаних робіт (Ф. 1-КБ) фактичних обсягів виконаних робіт в ПрАТ «Дорбудміст», яке займається будівництвом.

На вирішення експертизи о поставлено такі питання:

1. Чи підтверджується документально висновок ревізії (акт № 153 від 10.08.20_ р., складений інспекторами Державної фінансової інспекції в Дарницькому районі м. Києва) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт, яке було виявлено під час документальної перевірки замовника будівельних послуг ПрАТ «Дорбудміст» бюджетної установи – дитячий будинок «Сонечко».

Для проведення дослідження експерту надані такі матеріали за 20__ р. 20__ роки: лімітно-забірні картки; Головна книга; розрахунково-платіжні відомості.

Завдання:

1. Визначте перелік документів, необхідних для відповіді на поставлене запитання.

2. Складіть за необхідності клопотання про додаткове надання матеріалів за встановленою формою. Складіть необхідний процесуальний документ, якщо клопотання не задоволено.

Розв'язання

Щоб дати обґрунтовану відповідь на питання про підтвердження завищення обсягів та вартості робіт за формою 1-КБ, експерту потрібні такі документи:

1. Акт ревізії № 153 від 10.08.20__ р. з усіма додатками.
2. Акти приймання виконаних будівельних робіт (форма № КБ-2в) та довідки про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3) за весь період перевірки.
3. Кошторисна документація на об'єкт будівництва (локальні та об'єктні кошториси, зведений кошторисний розрахунок).
4. Проєктно-кошторисна документація (з пояснювальними записками).
5. Журнали виконання робіт та акти прихованих робіт.
6. Договори підряду та додаткові угоди між ПрАТ «Дорбудміст» і замовником.
7. Первинні документи щодо списання матеріалів (накладні, акти списання, лімітно-забірні картки).
8. Платіжні документи (платіжні доручення, виписки банку), що підтверджують оплату робіт.
9. Документи бухгалтерського обліку, в тому числі оборотно-сальдові відомості за рахунками, пов'язаними з виконанням будівельних робіт.
10. Матеріали технічного нагляду (журнали, акти, висновки).

КЛОПОТАННЯ
про надання додаткових матеріалів для проведення судово-бухгалтерської експертизи

До: слідчого прокуратури Дарницького району м. Києва Прожчина К. О.
Від: судового експерта НДІ судових експертиз м. Києва [ПІБ, посада]

У провадженні перебуває судово-бухгалтерська експертиза, призначена ухвалою за фактом розкрадання запасів і грошових коштів у ПрАТ «Дорбудміст» шляхом завищення обсягів виконаних робіт.

Для вирішення поставленого питання «Чи підтверджуються документально висновки ревізії (акт № 153 від 10.08.20__ р.) у частині завищення обсягів та вартості виконаних робіт?» наданих матеріалів (лімітно-забірні картки, Головна книга, розрахунково-платіжні відомості) недостатньо.

Просимо надати:

1. Акт ревізії № 153 від 10.08.20__ р. із додатками.
2. Акти виконаних робіт (форма КБ-2в) та довідки КБ-3 за весь період перевірки.
3. Кошторисну та проєктну документацію на об’єкт.
4. Договори підряду та додаткові угоди.
5. Журнали виконання робіт і акти прихованих робіт.
6. Первинні документи, що підтверджують використання матеріалів.

Надання вказаних документів необхідне для проведення повного дослідження та підготовки обґрунтованого експертного висновку.

Дата: ___ _____ 20__ р.
Підпис: _____
ПІБ

ПОВІДОМЛЕННЯ
про неможливість надання висновку

До: слідчого прокуратури Дарницького району м. Києва Прожчина К. О.
Від: судового експерта НДІ судових експертиз м. Києва [ПІБ, посада]

У зв’язку з відсутністю частини документів, необхідних для проведення судово-бухгалтерської експертизи за ухвалою в кримінальному провадженні щодо ПрАТ «Дорбудміст», повідомляю, що надати висновок по суті поставленого питання неможливо.

Необхідні документи (акти КБ-2в, КБ-3, кошторисна документація, договори підряду, акти технічного нагляду тощо) не були надані, що унеможливлює перевірку фактів завищення обсягів і вартості робіт, зазначених в акті ревізії № 153 від 10.08.20__ р.

Керуючись ст. 7 Закону України «Про судову експертизу», п. 4.9 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз, змушений констатувати відсутність умов для виконання поставленого завдання.

Дата: ___ _____ 20__ р.
Підпис: _____
ПІБ

Ситуаційна задача 3

Умова

Старший слідчий прокуратури Галицького району м. Львова Думарько К. Л. зрозумів, що для розв'язання питань, які виникли в процесі розслідування кримінальної справи про розкрадання на м'ясокомбінаті в 20__ році, необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку. Він визнав доцільним призначити у цій справі судово-бухгалтерську експертизу.

Із матеріалів справи видно, що начальник холодильного цеху Харитонов В. Л. із злочинними намірами змовився з ваговиком Зародним П. Д. Протягом 20__ року систематично створювались у цеху необліковані залишки м'ясопродуктів шляхом порушення технології термічності обробки й температурного режиму зберігання м'ясопродуктів, які реалізовувались через торговельні підприємства.

Під час перевірки документів холодильного цеху за 20__р. встановлено недостачу 2 908 кг м'ясопродуктів на суму 93 056 грн.

Завдання:

Підготуйте постанову про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Ситуаційна задача 4

Умова

До НДІ судових експертиз м. Києва 12.05.200_р. надійшли матеріали кримінальної справи № 923-121 при постанові судді Шевченківського районного суду м. Києва Дерев'янко Ю. Б. про призначення судово-бухгалтерської експертизи з питань:

1. Чи відповідають висновки акта перевірки фінансово-господарської діяльності АТ «Бета» № 322/5 від 25.03.200_р. вимогам податкового законодавства?
2. Які порушення податкового законодавства допущені адміністрацією ПАТ «Бета» за період перевірки та в чому вони полягають?
3. Який сукупний валовий дохід і прибуток отримало ПАТ «Бета» за період перевірки?
4. Яку суму податку на прибуток повинно було сплатити ПАТ «Бета» з отриманого прибутку за період перевірки?

На експертизу надано такі матеріали:

- статут ПАТ «Бета»;
- акт перевірки фінансово-господарської діяльності П АТ «Бета» № 22/5 від 25.03.200_р.;
- прибуткові та видаткові касові ордери;
- акт інвентаризації запасів;
- інші матеріали справи: протоколи допитів, пояснення тощо.

Завдання:

1. Визначте, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження та відповіді на поставлені питання.
2. Яким чином експерт може отримати додаткові та нові матеріали, необхідні для надання висновку?
3. Оформіть за необхідності клопотання.

Ситуаційна задача 5

Умова

07.06.200_ р. на ТОВ «Мітрікс» ревізорами КРУ м. Києва була проведена ревізія. У ході перевірки було встановлено, що в період з 01.01.20__р. по 01.01.20__р. у ТОВ «Мітрікс» виникла кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками за надані товари й послуги у сумі 5 632 900,25 грн, а також заборгованість з оплати праці у сумі 125 632,50 грн.

У той же час за вказаний період було тричі зроблено ремонт адміністративного корпусу, закуплено нові офісні меблі, оплачено за рахунок підприємства навчання дітей директора та головного бухгалтера в престижних закладах вищої освіти.

За результатами перевірки було складено акт від 07.07.200__ р. за № 2854.

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи в науково-дослідний інститут судових експертиз м. Києва надійшли матеріали господарської справи № 54-106 (у тому числі й вищевказаний акт від 07.07.200__ р. за № 2854) при ухвалі судді господарського суду м. Києва Судзиловської І. І.

На розв'язання експертизи поставлено такі питання:

1. Чи відповідає чинному законодавству фінансово-господарська діяльність ТОВ «Мітрікс»?

2. Чи підтверджуються документально висновки ревізії, оформлені актом від 07.07.200__р. № 2854?

Для проведення дослідження експерту надані:

- Головна книга ТОВ «Мітрікс» за 200__ р.;
- виписки банку з поточного рахунка ТОВ «Мітрікс» за період з 01.01.200__р. по 01.01.200__р.;
- касова книга ТОВ «Мітрікс» за 200__р.;
- бухгалтерські балансові рахунки «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки з оплати праці», «Розрахунки з бюджетом»;
- акт виконаних робіт;
- платіжні доручення;
- довідки № 12 про вартість виконаних робіт;
- прибуткові та видаткові касові ордери.

Завдання:

1. Визначте, чи всі документи надані експерту на експертизу.
2. Який процесуальний документ необхідно скласти за даних умов?
3. Складіть необхідний процесуальний документ за умови, якщо експерту відмовлено надати додаткові матеріали для експертизи.

🕮 ТЕМА 6. ДОСЛІДНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- розрізняти джерела інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи;
- класифікувати облікову документацію;
- розуміти сутність і призначення різних видів інформації, що використовується в системі доказів судово-бухгалтерської експертизи;
- усвідомити сутність зустрічної перевірки документів та особливості її застосування в процесіекспертного дослідження.

План

1. Система класифікації інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.
2. Фактографічна інформація судово-бухгалтерської експертизи.
3. Зустрічна перевірка документів та її застосування в процесі експертного дослідження.

1. Система класифікації інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

У процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи використовується переважно економічна інформація, яка являє собою сукупність відомостей, що характеризують виробничо-фінансову діяльність підприємств і організацій. Концептуальною основою економічної інформації є взаємодія трьох визначальних категорій: синтактики, семантики та прагматики.

Синтактика – структура економічної інформації: літери алфавіту, слова, речення та правила їх побудови (синтаксис).

Семантика – логічний зміст економічної інформації.

Прагматика – корисність (практичне значення) економічної інформації, яка характеризується низкою властивостей: достовірністю, реальністю, своєчасністю, зрозумілістю тощо.

Інформацію, яка містить відомості про здійснені господарські операції та використовується в процесі обліку виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання, називають *обліково-економічною.* Даний вид інформації широко використовується в системі доказів судово-бухгалтерської експертизи.

Обліково-економічна інформація характеризує стан і поведінку певної динамічної економічної системи або окремих її складових елементів, тобто є перемінною. Стосовно об'єктів управління обліково-економічну інформацію поділяють на внутрішню та зовнішню, які своєю чергою відносяться до початкової, оперативної та поточної. Щодо напрямів надходження на управлінський об'єкт обліково-економічну інформацію розмежовують у розрізі вхідної та вихідної. Відповідно до мети використання в системі управління

підприємством обліково-економічну інформацію поділяють на оперативну та поточну.

Науково обґрунтована система класифікації інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи ґрунтується на трьох основних параметрах: професійній інформаційній комунікації, рівні пізнавальності інформації та якісних характеристиках змісту інформаційного забезпечення.

За ступенем пізнавальності джерела виокремлюють дві категорії інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи:

– нова інформація – характеризує новизну конкретного підходу, обґрунтовує причину недоліків, зловживань і правопорушень (міститься, переважно, в обліковій документації підприємства);

– релевантна інформація – акумулює сукупність даних, відомих раніше (міститься, зокрема, у формах звітності підприємства).

За змістом інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи класифікують у розрізі таких категорій:

- законодавчі акти – це сукупність законів, які регламентують загальні суспільні відносини та окремі питання взаємовідносин суб'єктів фінансово-господарської діяльності;
- нормативно-правові акти – система конкретних рекомендацій та вказівок щодо функціонування підприємницьких структур;
- довідкові джерела – інформація довідників, норм, стандартів;
- організаційно-управлінська інформація – комплекс документації, який регулює правовий статус підприємства, організаційні особливості, специфіку діяльності (статут, штатний розпис, накази, розпорядження, службове листування тощо);
- технологічна інформація – це документація з питань технології виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг: в сільському господарстві – книга історії полів, карта сівозмін, кормові раціони, матеріали селекціонерів тощо;
- фактографічна інформація – це ретроспективна система даних економічного характеру про реальні факти фінансово-господарської діяльності підприємств, відображені у первинних документах бухгалтерського обліку, регістрах зведеного, аналітичного та синтетичного обліку, формах звітності підприємств.

Науково обґрунтована система класифікації інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи передбачає багатоаспектне комплексне інформування безпосередніх виконавців експертного дослідження – бухгалтерів-експертів про фактичний стан і структурно-динамічні зміни у функціонуванні конкретних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

2. Фактографічна інформація судово-бухгалтерської експертизи

Для фіксації та якісної характеристики процесів фінансово-виробничої діяльності підприємств системою бухгалтерського обліку передбачено відповідні

способи та прийоми пізнання господарської дійсності, які формують метод бухгалтерського обліку.

До елементів методу бухгалтерського обліку належать: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, метод подвійного запису, баланс і звітність. Використання кожного з вищевказаних елементів регламентується відповідними положеннями, інструкціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Національним банком України і т.д.

Одним з основних принципів загальної класифікації облікової документації, що використовується в процесі судово-бухгалтерської експертизи, є її розмежування за призначенням (рис. 6.1):

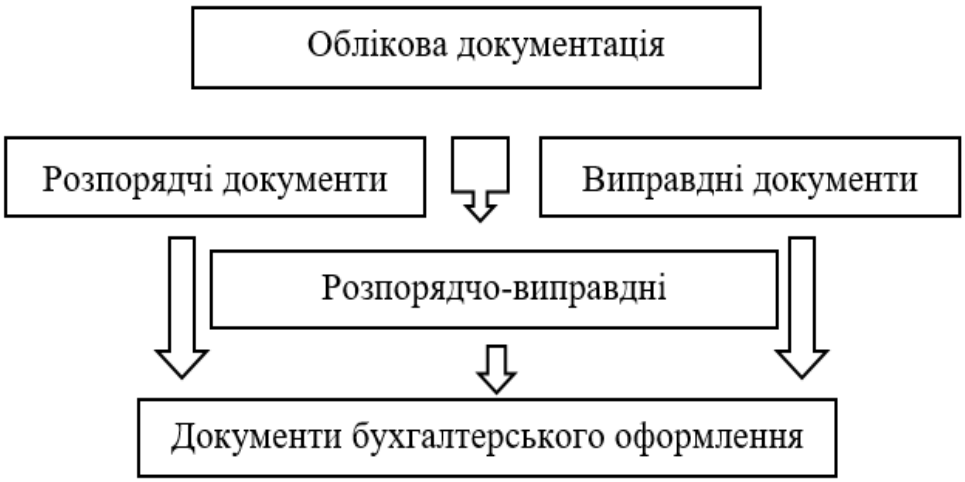


Рисунок 6.1 – Класифікація облікової документації за призначенням

Розпорядчі документи – містять інформацію розпорядчого змісту щодо виконання певних фінансово-господарських операцій (чеки на одержання готівки з поточного рахунку в банку, доручення на придбання товарно-матеріальних цінностей, вимоги-накладні).

Виправдні (виконавчі) документи – підтверджують факт виконання певної господарської операції; крім того, вони є підставою для облікових записів (накладна на видачу сировини (матеріалів) зі складу, приймальні та здавальні документи тощо).

Розпорядчо-виправдні (комбіновані) документи – містять одночасно розпорядження про здійснення певної господарської операції і засвідчують факт його виконання, тобто є симбіозом розпорядчих і виправдних документів. Таким документом є, наприклад, видатковий касовий ордер, який включає розпорядження на здійснення операції і, водночас, відмітку про виплату особі грошей з каси підприємства.

Документи бухгалтерського оформлення – складаються обліковими працівниками в бухгалтерії підприємства на підставі наявних розпорядчих, виправдних і розпорядчо-виправдних документів. Переважно, це зведені документи, які систематизують однотипні господарські операції за економічним змістом і методикою відображення на рахунках бухгалтерського обліку (зведені

відомості, журнали обліку витрат тощо) – регістри бухгалтерського обліку. Їх визначальна відмінність від первинних документів полягає в тому, що в процесі судово-бухгалтерської експертизи вони не сприймаються як прямі докази достовірності виконання фінансово-господарських операцій, точності відображення якісних і кількісних параметрів, встановлення матеріальної відповідальності тощо.

Таким чином, при здійсненні судово-бухгалтерської експертизи доказами є лише три перших види бухгалтерських документів.

Тести

1. У якій частині вказується назва експертизи, чи є вона додатковою, повторною?

а) у вступній;
б) у дослідницькій;
в) у висновку дослідження.

2. У якій частині відтворюється весь процес експертного дослідження?

а) у вступній;
б) у дослідницькій;
в) у висновку дослідження.

3. У якій частині вказуються результати, що випливають із дослідження?

а) у вступній;
б) у дослідницькій;
в) у висновку дослідження.

4. Які етапи включає стадія узагальнення, оцінки та реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи?

а) узагальнення результатів;
б) реалізація результатів експертизи;
в) систематизація результатів;
г) складання експертного висновку.

5. Укажіть, коли експерт-бухгалтер не має можливості надати висновок:

1.
2.

6. З яких частин складається висновок?

1.
2.
3.

7. Що є об’єктами експертного дослідження запасів?

а) реальність відображення в балансі;

б) достовірність оцінки;
в) надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку;
г) немає правильних відповідей;
д) усі відповіді правильні.

8. Продовжте речення:

Проведення ревізії з ініціативи правоохоронних органів відповідно до чинного законодавства покладено на ...

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

14.07.20__ р. між фірмою «Ексім-трейд» (Австрія) і ТОВ «Транкпром» був підписаний договір на постачання екстракту алое.

ТОВ «Транкпром» провело попередню оплату за екстракт алое в розмірі загальної суми контракту. Фірма «Ексім-трейд» відправила замовлену продукцію через австрійську експедиторську компанію «Істел», яка направила товар через перевізника ПП «Інавтотранс».

ТОВ «Транкпром» у зазначений договором термін не отримала вантаж. Причиною цього є порушення митних правил. У зв'язку з цим вантаж був відправлений на склад Миколаївської регіональної митниці.

Миколаївська регіональна митниця виставила рахунок за зберігання вантажу на митниці у розмірі 435 876, 78 грн.

27.08.20__ р. ТОВ «Транкпром» звернулося до господарського суду м. Миколаєва з позовом до Миколаївської регіональної митниці про визнання її вимоги про сплату збору за зберігання з 23.05.20__ р. по 15.07.20__ р. на складі митниці екстракту алое, що надійшов на адресу ТОВ «Транкпром» від фірми «Ексім-трейд» за контрактом від 14.07.20__ р.

Суд призначив експерта, який повинен визначити, чия саме вина у порушенні митних правил: позивача – ТОВ «Транкпром» чи ні і чи повинен платити збір позивач.

Завдання:

Визначте перелік документів, які мають бути надані експерту для проведення дослідження.

Розв'язання

Для з'ясування обставин справи та визначення, чи була вина позивача у порушенні митних правил і чи повинен він сплачувати збір за зберігання вантажу на митниці, експерту необхідно надати такі документи:

1. Контракт від 14.07.20__ р. між фірмою «Ексім-трейд» (Австрія) і ТОВ «Транкпром» з усіма додатками (умови поставки, терміни, інкотермс, порядок оплати, відповідальність сторін).
2. Документи про оплату вартості товару (платіжні доручення, банківські виписки).

3. Транспортно-експедиторські договори:
   – з австрійською компанією «Істел»;
   – із перевізником ПП «Інавтотранс».

4. Транспортні документи: товарно-транспортні накладні, CMR, коносаменти (якщо були), залізничні накладні, інші супровідні документи.

5. Митні декларації (ВМД) та інші документи, подані для митного оформлення вантажу.

6. Акти або протоколи про порушення митних правил, складені Миколаївською регіональною митницею.

7. Листування сторін (ТОВ «Транкпром», митниця, експедитори, перевізники) щодо обставин затримки вантажу.

8. Рахунок митниці на оплату зберігання вантажу (435 876,78 грн) із розрахунком сум за кожен день.

9. Документи, що підтверджують фактичний час перебування вантажу на складі митниці (акти приймання-передачі на склад, акти відвантаження).

10. Нормативні документи та внутрішні інструкції митниці, які регламентують порядок нарахування збору за зберігання та підстави його стягнення.

Ситуаційна задача 2

Умова

Головним бухгалтером Петраковою І. Р. і касиром Волошиною П. Л. ТОВ «Максібуд» було викрадено 67 000 грн. Головний бухгалтер Петракова І. Р. виписувала чеки на завищені суми. Наприклад, передплачуючи чек на 8 000 грн, у корінці вона вказала 6 000 грн. Отримані в установі банку гроші оприбутковувалися в касі ТОВ «Максібуд» в сумах, зазначених у корінцях чеків. Із метою приховування розкрадання грошей при відображенні в бухгалтерському обліку даних виписок установи банку проводилися необґрунтовані записи сум, списаних із поточного рахунку нібито в погашення заборгованості кредиторам, на сплату пені і т.д. Таким чином, отримана в установі банку готівка не в повному обсязі оприбутковувалася в касі та привласнювалася головним бухгалтером і касиром.

У тих випадках, коли керівництво будівельної організації знаходиться в одному місті, а будівельний майданчик – в іншому, то заробітна плата, що належить робітникам і службовцям, нерідко перераховувалася їм поштою. При цьому застосовуються розрахункові чеки, акцептовані банком. На суму переказу складається реєстр із сумами по кожному одержувачу і зборів пошти за переказ. Поштові відділення, отримавши чек, виписують платнику квитанцію на суму переказу за реєстром, вказуючи окремо суму переказу, суму поштових зборів за переказ. Один примірник реєстру зі штампом пошти передається організації, що зробила переказ. Квитанція і копія реєстру додаються до отриманої з банку виписки для обґрунтування безготівкових розрахунків акцептованим чеком.

Яким чином експерт-бухгалтер може виявити зазначені порушення? На

експертизу надано такі матеріали:

– звіти касира та касова книга;
– розрахунково-платіжні відомості;
– журнали-ордери за балансовими рахунками «Каса», «Розрахунки за виплатами працівникам», «Рахунки в банках»;
– квитанції та копії реєстру;
– протоколи допитів, пояснення.

Завдання:

1. Визначте, чи всі необхідні документи надано експерту для проведення дослідження та відповідей на поставлені питання.
2. Поясніть, яким чином експерт може отримати додаткові та нові матеріали, необхідні для надання висновку?
3. Оформіть за необхідності клопотання.

Розв'язання

Для встановлення факту розкрадання готівки через завищення сум у чеках і неповне оприбуткування коштів у касі, експерту надано:

– звіти касира та касова книга;
– розрахунково-платіжні відомості;
– журнали-ордери за рахунками «Каса», «Розрахунки за виплатами працівникам», «Рахунки в банках»;
– квитанції та копії реєстрів;
– протоколи допитів і пояснення.

Ці документи дають можливість провести часткову перевірку операцій з готівкою і безготівкових виплат.

Однак для повного та об'єктивного дослідження необхідно додатково надати:

1. Виписки банку за весь досліджуваний період із додатками (чеки, платіжні доручення).
2. Корінці використаних чекових книжок для звірки сум, зазначених у корінцях та отриманих у банку.
3. Акти інвентаризації каси за період перевірки.
4. Первинні документи, що підтверджують списання коштів на погашення заборгованостей, сплату пені тощо.
5. Відомості обліку депонованої заробітної плати (для перевірки руху коштів через поштові перекази).
6. Поштові квитанції з відмітками про фактичну відправку та отримання коштів.

Експерт має право відповідно до ст. 69 КПК України (або ст. 13 Закону України «Про судову експертизу») подати клопотання про надання додаткових матеріалів слідчому, суду або органу, який призначив експертизу. У клопотанні вказується, які саме документи потрібні, з якою метою і чому без них неможливо або складно надати обґрунтований висновок.

КЛОПОТАННЯ

судового експерта про надання додаткових матеріалів

Я, _____, судовий експерт _____,
який проводить судово-бухгалтерську експертизу у справі № _____,
повідомляю, що для повного, всебічного та об'єктивного дослідження матеріалів, наданих для експертизи, необхідно отримати додаткові документи, а саме:

1. Виписки банку з поточного рахунку ТОВ «Максібуд» за весь період перевірки із доданими до них чеками та платіжними дорученнями.
2. Корінці використаних чекових книжок за відповідний період.
3. Акти інвентаризації каси.
4. Первинні документи, що підтверджують списання коштів на погашення заборгованостей, сплату пені тощо.
5. Відомості обліку депонованої заробітної плати.
6. Оригінали поштових квитанцій і реєстрів зі штампами поштових відділень.

Надання зазначених документів необхідне для підтвердження або спростування фактів неповного оприбуткування готівки, завищення сум у чеках і зловживань при безготівкових переказах через пошту.

У разі ненадання зазначених документів проведення експертизи в повному обсязі буде неможливим.

Дата: _____ Підпис: _____

Ситуаційна задача 3

Умова

Документальною ревізією фінансово-господарської діяльності ПП «Рута», яка здійснює торговельну діяльність, встановлено нестачу готівки в сумі 8 967 грн. В акті ревізії зазначено, що вилучення грошових коштів із каси приховувалося в бухгалтерському обліку шляхом неоприбуткування частини виручки від реалізації товарів, а також повторним списанням по касі грошових коштів за тими самими виправдувальними документам, що не були погашені.

Притягнуті до кримінальної відповідальності особи – касир Ігнатова Н. Г. та заступник головного бухгалтера Нестерова К. Р. не погоджувалися з висновками ревізора, не визнавали своєї провини, тому була призначена судово-бухгалтерська експертиза, при проведенні якої слідчий поставив питання визначення наявності (відсутності) нестачі грошових коштів у касі:

1. До яких наслідків призведе неоприбуткування частини виторгу 2 637 грн. від реалізації товарів за досліджуваний період.

2. Чи існують порушення, якщо у випадку, що досліджується, для «виправлення» помилкових облікових записів був зроблений необґрунтований сторнуючий запис за рахунком «Реалізація».

На експертизу надано такі матеріали: звіти касира та касова книга; журнал-ордер № 1 за балансовим рахунком «Каса»; протоколи допитів, пояснення.

Завдання:

1. Визначте, чи всі необхідні документи надано експерту для проведення дослідження та відповідей на поставлені питання.

2. Поясніть, яким чином експерт може отримати додаткові та нові матеріали, необхідні для надання висновку.

Ситуаційна задача 4

Умова

У таблиці нижче наведено практичні ситуації.

Завдання:

Визначте, які прийоми документального контролю необхідно застосувати для виявлення порушень у наведених у таблиці практичних ситуаціях.

Ситуації	Прийоми документального контролю
1	2
Під час перевірки розподілу загальновиробничих витрат визначено, що помилково до суми постійних витрат включено 12 000 грн. змінних загальновиробничих витрат.	
КП «Водоканал» під час калькулювання собівартості наданих послуг включило до статті «Матеріальні витрати» вартість зворотних відходів на суму 20 8908 грн. У поточному звітному періоді зворотні відходи були переоцінені й реалізовані сторонній організації на суму 21 000 грн.	
Продукція, яку виробляє ТОВ «Пласт» оплачена і відвантажена ПП»"Укрмашбуд» у лютому 20___ р. Кінцевий термін її виробництва березень 20___ р.	
Виявлено невідповідність даних платіжної відомості на видачу заробітної плати т а табелів обліку робочого часу за грудень 20___ р. по окремих працівниках.	
Видача готівки з каси ТОВ «Промінь» здійснювалася за видатковим касовим ордером, форма якого розроблена головним бухгалтером підприємства і затверджена Наказом про облікову політику ТОВ «Промінь».	
При поверненні покупцями відвантажених товарів торговельне підприємство одночасно з оприбуткуванням повернених товарів за обліковими цінами сторнувало (застосування методу червоного сторно) суму їх реалізації на рахунках бухгалтерського обліку на відпускну (з ПДВ) вартість повернених товарів. При визначенні суми обороту з реалізації товарів за даними товарних звітів складів і аналітичного обліку із суми обороту було виключено відпускну (продажну) вартість повернених товарів.	

Ситуаційна задача 5

Умова

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи до державної експертної установи надійшла ухвала судді господарського суду Житомирської області Крамаренка І. Д.

На вирішення експертизи поставлено такі питання:

1. Чи підтверджується документально отримання в липні 20__ р. ПАТ «Стігнол» будівельні матеріали за накладними № 907 від 06.04.20__ р. та № 987 від 20.04.20__ р.?
2. Чи у відповідності з чинним законодавством складено накладні № 907 від 06.04.2011 р. та № 987 від 20.04.20__ р.?

Для проведення дослідження експерту надано:

- головна книга ПАТ «Стігнол» за 20__ р.;
- касова книга ПАТ «Стігнол» за 20__ р.

Експертом протягом п’яти днів з дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлено клопотання про надання необхідних матеріалів.

Завдання:

1. Визначте перелік необхідних додаткових документів.
2. Наведіть перелік нормативних актів, якими встановлено порядок складання первинних документів та якими регулюється порядок відображення їх у бухгалтерському обліку.

Ситуаційна задача 6

Умова

До Харківського НДІ судових експертиз при ухвалі судді Жовтневого районного суду м. Харкова Товстосума Г. О. надійшли матеріали цивільної справи № 89-5/98 за скаргою директора ПАТ «Чаклунчик» Гробова В. В. на неправомірні дії нотаріуса: зацікавлена сторона: комерційний банк «Акцент».

На розв’язання експертизи поставлено питання:

1. Чи відповідає кредитному договору № 78-09-11 від 01.12.20__ р. сума заборгованості Гробова В. В. у розмірі 785 675 грн перед АКБ «Акцент» станом на 01.08.20__ р.?

Для проведення експертизи надано такі матеріали цивільної справи:

- кредитний договір № 78-09-11 від 01.12.20__ р.;
- додаткова угода № 1 від 11.11.2011 р. до кредитного договору № 78-09-11 від 01.12.20__ р.;
- розрахунок заборгованості ПАТ «Чаклунчик» перед АКБ «Акцент» за кредитним договором № 78-09-11 від 01.12.20__ р. станом на 01.08.20__ р.;
- довідка АКБ «Акцент» про виконання умов позичальником кредитного договору № 78-09-11 від 01.12.20__ р.

Завдання:

1. Проаналізуйте, чи всі необхідні документи надано для проведення дослідження з поставленого питання.
2. Визначте, який процесуальний документ необхідно скласти за даних умов.

🕮 ТЕМА 7. МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЮ ЕКСПЕРТИЗОЮ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- розбиратися в методиці дослідження основних фінансово-господарських операцій;
- оволодіти прийомами, методами та процедурами дослідження судово-бухгалтерською експертизою основних фінансово-господарських операцій;
- визначати основні завдання експертного дослідження операцій, пов'язаних із виробництвом та реалізацією продукції;
- розумітися на нормативно-методичному забезпеченні експертних досліджень основних фінансово-господарських операцій.

План

1. Методика експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі.
2. Методика експертного дослідження операцій на рахунках у банку.
3. Методика експертного дослідження операцій з основними засобами, малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП).
4. Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.
5. Експертне дослідження операцій, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції.

1. Методика експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі

Грошові кошти в національній та іноземній валюті підприємств, організацій, установ можуть перебувати у вигляді готівки в касі, зберігатися в установах банків, у підзвітних осіб, а також використовуватися у вигляді акредитивів, чеків тощо.

На кожному підприємстві для забезпечення належного використання і контролю за рухом грошової маси організується її облік.

Основними завданнями обліку грошових коштів є:

- забезпечення їх зберігання і правильного використання;
- суворе додержання встановлених правил касових і банківських операцій;
- правильне оформлення руху грошових коштів у документах і регістрах бухгалтерського обліку.

Об'єктами експертного дослідження операцій з коштами є:

- інтерпретація, достовірність оцінки та реальність відображення в балансі та фінансовій звітності;
- повнота оприбуткування;
- обґрунтованість (законність) вибуття;
- цільове використання;

- дотримання вимог законодавчо-нормативного забезпечення щодо їх обліку;
- стан збереження грошових коштів;
- сума заподіяної шкоди за наслідками виявлених нестач, розкрадань та особи, причетні до цих порушень.

Методичні прийоми експертного дослідження операцій з коштами у касі та на рахунках у банку включають розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми узагальнення й реалізації результатів експертизи, аналітичного групування доказів правопорушень та ін.

Усі операції щодо приймання та видачі грошей з каси виконує матеріально відповідальна особа – касир. Оформляючись на роботу, касир дає зобов'язання (відображене в договорі про матеріальну відповідальність), за яким бере на себе повну матеріальну відповідальність за прийняті грошові кошти та інші цінності в касі. Якщо через необережність, недбалість касира підприємству будуть заподіяні збитки, касир зобов'язаний їх відшкодувати.

Каса – самостійний структурний підрозділ підприємства, призначений для зберігання грошових коштів і проведення розрахунків готівкою.

Адміністрація підприємства зобов'язана створювати необхідні умови для забезпечення збереження грошових коштів у касі. Підприємство може мати у своїй касі мінімальні суми готівки на задоволення невідкладних господарських потреб. Ліміт залишку готівки в касі встановлюється установою банку або самостійно визначається підприємством. Перевищення ліміту можливе лише в дні видачі заробітної плати протягом трьох робочих днів. Зберігання в касі цінностей, які не належать даному підприємству, забороняється.

Основними джерелами поновлення готівки в касі є надходження з поточного рахунка в банку, виручка від реалізації продукції чи послуг, надходження невикористаних залишків підзвітних сум тощо.

Для одержання грошових коштів із поточного рахунка установи банку на підставі спеціальних заяв видають підприємствам чекові книжки.

Надходження готівки в касу оформлюється прибутковим касовим ордером. У ньому вказується, від кого надійшли гроші, на які цілі або за що вони вносяться, сума і дата. Видача готівки з каси оформлюється видатковим касовим ордером. У ньому зазначається кому, на які цілі або за що видані гроші, сума і дата. У разі видачі грошей готівкою за видатковим касовим ордером касир ретельно перевіряє правильність його оформлення, наявність підписів керівника підприємства та головного бухгалтера.

Облік руху грошових коштів підприємства здійснюється в касовій книзі, записи в якій ведуть у двох примірниках. Після виведення результатів за день касир надсилає другий примірник у бухгалтерію як звіт про касові операції. До нього додаються всі документи, що надійшли до каси протягом дня. Відповідальність за додержання касової дисципліни покладається на керівників підприємств, головних бухгалтерів, керівників фінансових служб і касирів.

Облік руху грошових коштів по касі здійснюється на активному рахунку № 30 «Каса». За дебетом цього рахунка відображається надходження грошей до каси.

У разі виявлення в касі нестач або лишків готівкових грошей експертне дослідження касових операцій проводиться, як правило, у такій послідовності:

1) порівнюються записи в касовій книзі з прибутковими та видатковими касовими документами. Визначається повнота і правильність оформлення документації. При цьому необхідно зіставити дані, вказані у прибуткових касових ордерах, з даними записів на контрольній стрічці регістрів розрахункових операцій (якщо вони є на підприємстві) або з даними розрахункових книжок;

2) перевіряється арифметична достовірність підрахунків у касовій книзі сум операцій за кожний день і правильність переносу сум залишків на наступну сторінку книги;

3) установлюється тотожність записів у касовій книзі записам у звітах касира за кожний операційний день;

4) аналізуються по суті операції в документах, які додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів.

Найбільш характерними видами зловживань у здійсненні касових операцій є:

- оформлення видаткових операцій по касі за недоброякісними та підробленими документами;
- підробки в касових книгах і касових звітах;
- привласнення готівкових грошей, отриманих за чековою книжкою у банку через підробку банківських виписок;
- незаконна видача готівкових грошей з каси після підробки авансових звітів із відряджень;
- розкрадання грошових коштів через привласнення депонованих сум;
- розкрадання грошових коштів, призначених для заробітної плати, за допомогою підроблення розрахунково-платіжної відомості.

Особливу увагу під час проведення експертного дослідження необхідно приділити повноті оприбуткування готівкових грошей та цільовому їх використанню.

Аналіз експертної практики показує, що можливі випадки утворення в касі нестачі готівкових коштів без відображення в обліку. Але частіше вилучення грошових коштів із каси відбувається через неоприбуткування грошей та необґрунтоване їх списання у видатки, а саме:

- неоприбуткування виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей та за надані послуги;
- неоприбуткування коштів, отриманих із банку на виплату заробітної плати та на адміністративно-господарські та виробничі потреби;
- списання грошових коштів без виправдувальних документів, за підробленими документами та в більших розмірах, ніж це потрібно за документами;
- повторне списання грошових коштів за тими самими виправдувальними документами. Як правило, це відбувається, коли витратні документи не були погашені в установленому порядку.

Під час дослідження матеріалів кримінальних справ, пов'язаних з установленням фактів лишків і нестач у касі, експерту в усіх випадках необхідно мати всі регістри бухгалтерського обліку та касові звіти з доданими до них документами.

Для висновків експерта особливе значення мають акти зняття фактичної наявності грошових коштів, оскільки без них неможливо вирішити, чи мають місце нестачі або лишки грошових коштів у касі.

За відсутності актів зняття залишків каси на початок досліджуваного періоду збільшується обсяг матеріалів, оскільки в таких випадках належить досліджувати рух грошових коштів, починаючи з дати попереднього зняття залишків каси, підтвердженого актом. У цьому разі, а також за відсутності приймально-здавальних актів у період заміни касирів розмежувати період утворення нестач або лишків не завжди можливо.

У разі неоприбуткування грошових коштів у касі аналіз та встановлення нестач необхідно здійснювати порівнянням записів про надходження грошових коштів:

- із банку – з даними виписок та корінців чеків про отримання готівкових коштів;
- із виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей – з даними товарних звітів про здавання виручки в касу, відображеними на рахунку «Реалізація»;
- від окремих осіб за різні послуги – документами, що слугують підставою для одержання та утримання грошей.

За необхідності поглибленої перевірки повного оприбуткування в касі готівкових коштів, отриманих із різних джерел, експерт-бухгалтер повинен проаналізувати також обороти відомості № 1 за дебетом рахунка 301 «Каса в національній валюті» порівняно з оборотами за кредитом кожного з кореспондуючих рахунків (311 «Поточні рахунки в національній валюті», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 681 «Розрахунки за авансами одержаними») та ін. з наступним зіставленням їх з відповідними записами в касовій книзі та даними документів, які підтверджують отримання підприємством певних сум готівки у певні строки.

Перевіряючи цільове використання готівки, отриманої підприємством в установі банку, використовують виписки банків, касові книги і звіти касира, видаткові касові ордери, журнали-ордери № 1 за кредитом рахунка 301 «Каса в національній валюті», книги обліку придбання товарів, а також документи, що підтверджують факт витрачання готівки за призначенням, авансові звіти підзвітних осіб та ін.

2. Методика експертного дослідження операцій на рахунках у банку

Відповідно до чинного законодавства підприємства, незалежно від форми власності, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у банку поточних або інших рахунках у різних валютах. Тому перед початком дослідження розрахункових операцій експерт зобов'язаний вимагати у керівництва довідку про всі наявні в підприємства рахунки в установах банків.

Банки контролюють використання коштів, які зберігаються на рахунках, однак це не виключає можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій.

Порядок здійснення розрахункових операцій на рахунках у банках та порядок оформлення відповідних банківських документів регламентуються в Україні Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 29.03.2001 р. № 135, та Законом України «Про банки і банківську діяльність», затвердженим постановою ВР України від 07.12.2000 р. № 2121-III (зі змінами і доповненнями), та іншими нормативними актами.

Безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів: платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, чеками, акредитивами, векселями, інкасовими дорученнями (розпорядженнями). Платіжні вимоги та інкасові доручення застосовуються у випадках, передбачених чинним законодавством і нормативними актами Національного банку України.

Як зазначено в Законі України «Про банки і банківську діяльність» та Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, основними напрямками використання грошей з рахунка, відкритого в банку, є платежі постачальника за сировину, матеріали, готову продукцію, внески до бюджету, погашення заборгованості за позиками тощо.

Для контролю за рухом грошових коштів на рахунках у банку, а також для відображення цих операцій в обліку підприємств (незалежно від форми власності) установи банку періодично надсилають підприємствам виписки з поточного та інших рахунків із зазначенням сум надходжень і платежів. У випадках, коли запис проведений не за наказом підприємства, до виписки додають усі виправдувальні документи. Виписки з рахунків – це другий примірник відповідного особистого рахунка підприємства, що ведеться в установах банку.

Облік руху грошових коштів у бухгалтерії підприємства ведеться на рахунку № 31 «Розрахунки в банках». За дебетом відображається надходження коштів на поточний рахунок у банку. Залежно від джерел надходження грошей кореспондуючими рахунками можуть бути: рахунок «Каса», рахунки обліку розрахунків, рахунки обліку позик банку тощо.

Початковим етапом дослідження операцій щодо кожного рахунка є перевірка тотожності залишків грошових коштів на кінець кварталу (року) за даними:

- виписок банків;
- бухгалтерських балансів і облікових регістрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3).

Потім за кожний звітний період звіряються записи в регістрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і квартальних підсумків з постійним звірянням їх із виписками банку. Необхідно також установити, чи надані експерту всі виписки банку. Якщо на підприємстві немає

окремих виписок, то необхідно отримати з банку їх засвідчені копії. У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку треба з'ясувати їх причини за матеріалами установи банку.

Перевіряючи тотожність облікових даних змісту виписок із розрахункового рахунка, необхідно з'ясувати, чи всі банківські виписки надані та наскільки вони достовірні. Повноту банківських виписок з'ясовують за їхньою посторінковою нумерацією та переносом посторінкових підсумків. Достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками (реквізитами, підписами, штампами банку та ін.), а за необхідності – і способом зустрічної перевірки в банку. При цьому експерт-бухгалтер не встановлює підроблень штампів і підписів.

Банк систематично контролює залишки грошових коштів на розрахункових, поточних та інших рахунках, тому залишки коштів на початок та на кінець місяця, показані підприємством, як правило, відповідають залишкам виписок банку. Проте це не виключає можливості здійснення протягом місяця різного роду зловживань.

Під час дослідження банківських операцій можуть бути встановлені такі факти:

- розбіжність між записами по касі зданих до банку готівкових коштів і відображенням цих операцій у виписках банку;
- розбіжність між записами у виписках банку сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами на корінцях чеків;
- необґрунтованість перерахування грошей з рахунків у банку та інші недоліки в порядку оплати.

Розрахункові операції мають досліджуватись у нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих. Це пояснюється тим, що перелічені операції прямо чи посередньо впливають на розрахункові взаємовідносини господарських організацій. А тому експерт мусить упевнитись у відповідності кожної виписки банку. Особливу увагу необхідно звернути на обґрунтованість записів за кредитом рахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» в кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та ін.

Якщо в результаті звіряння банківських виписок, які перебувають на підприємстві, і платіжних документів зі справжніми записами і документами, що перебувають в установі банку, буде виявлено розбіжності, то експерт зобов'язаний зазначити у своєму висновку справжні напрямки витрачання коштів.

Експерту-бухгалтеру треба також досліджувати банківські операції за суттю та встановити:

- наскільки правильно використовувались на підприємстві отримані позики та чи достовірні матеріали на їх отримання;
- чи правильно відображались в обліку і чи законно використовувались отримані в банку розрахункові чеки;

- чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється;
- наскільки раціональні на підприємстві, що перевіряється, форми застосовуваних розрахунків та чи сприяють вони прискоренню обігу коштів підприємства.

Для того щоб повно та об'єктивно дати характеристику операціям, пов'язаним із грошовими коштами, експерту-бухгалтеру необхідно дослідити сферу готівкових та безготівкових розрахунків і визначити, які порушення є в цьому сегменті діяльності підприємства.

3. Методика експертного дослідження операцій з основними засобами, малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП)

Відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні» основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надані права володіння, розпорядження основними засобами та їх використання.

На початку дослідження експерт-бухгалтер повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю. Експерт мусить упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експерта-бухгалтера є також перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7.

Якщо підприємство придбає основні засоби, які були в експлуатації, то, зараховуючи їх на баланс, потрібно відобразити й суму переданого зносу (продавець повинен указати її в акті приймання-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони мають бути оцінені за ринковою, а не за залишковою вартістю.

Експерту-бухгалтеру необхідно також пам'ятати, що за основними засобами справедлива вартість визначається в разі:

- безкоштовної передачі основних засобів;
- якщо основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій;
- якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Експерт-бухгалтер мусить також перевірити операції з МШП, а саме:

- закріплення МШП за конкретними відповідальними особами, правильність оформлення документами операцій з експлуатації МШП та їх оперативного обліку;
- перевірку правильності нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати. Треба мати на увазі, що підприємство самостійно встановлює

метод нарахування зносу МШП, і цього методу воно має дотримуватися протягом року.

Експерт-бухгалтер також застосовує дані податкового обліку. Це робиться насамперед для правильності визначення об'єктів оподаткування. Так, згідно зі ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» прибуток як об'єкт оподаткування визначається способом зменшення скоригованого валового прибутку за звітний період:

- на суму валових витрат;
- на суму амортизаційних відрахувань.

Окрім того, експерту-бухгалтеру необхідно дослідити матеріали інвентаризації основних засобів і МШП та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами.

Під час дослідження матеріалів інвентаризації основних засобів, окрім указаних вище питань, експерт-бухгалтер повинен розглянути такі моменти:

- правильність віднесення до основних засобів матеріальних цінностей, що перебувають на балансі господарського органу;
- точність визначення балансової вартості основних засобів на початок кожного звітного періоду;
- обґрунтованість індексації основних фондів;
- правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів тощо.

Експерт-бухгалтер також має ретельно перевірити правильність відображення в обліку основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Особливо важлива точна експертна оцінка результатів інвентаризації майна державного підприємства, яке приватизується або передається в оренду, оскільки заниження вартості таких об'єктів стає одним із найбільш характерних правопорушень у сфері економіки України.

Суттєво!

Експерту-бухгалтеру для розв'язання поставлених питань частіше за все необхідно встановити розмір нестач та лишків основних засобів і МШП, обґрунтованість списання цих цінностей, правильність оприбуткування, правильність застосування норм амортизаційних відрахувань, зносу та ін.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами полягає в перевірці та порівнянні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів із даними синтетичного та аналітичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинними документами про надходження та вибуття основних засобів (акти приймання, накладні, акти ліквідації основних засобів, довідки про нараховану суму амортизації, дані про витрати на капітальний ремонт тощо).

4. Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

На практиці зустрічається досить багато порушень і корисливих зловживань, пов'язаних із розкраданням матеріальних запасів. І основним джерелом інформації, що надається бухгалтеру-експерту при цьому, є матеріали проведених інвентаризацій. Також багато порушень скоюється через необґрунтоване списання нестач матеріалів, неправильне відображення в обліку результатів пересортиці товарно-матеріальних цінностей.

Тому дослідження операцій з матеріальними запасами є одним із провідних в експертно-бухгалтерських дослідженнях.

Основним джерелом інформації, поданої бухгалтеру-експерту під час розслідування злочинів, пов'язаних із розкраданням матеріальних запасів підприємств, є матеріали проведених інвентаризацій.

Досліджуючи дані інвентаризації, експерт повинен з'ясувати:

- наскільки повно вона проведена;
- чи була присутня під час перевірки матеріально відповідальна особа, чи був у складі інвентаризаційної комісії фахівець, котрий добре знає особливості зберігання, обліку та використання даного виду запасів;
- які виявлені лишки й нестачі цінностей, і як вони відображені в бухгалтерському обліку;
- чи правильно розрахований збиток від нестач матеріальних запасів тощо.

У ході перевірки правильності оформлення акта інвентаризації експерт-бухгалтер має впевнитись у тому, що до початку інвентаризації матеріально відповідальна особа подала розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи включені нею у звіти і здані в бухгалтерію, і всі запаси, які надійшли на склад, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані на витрати.

Досліджуючи порівняльні відомості, експерт-бухгалтер повинен установити характер розбіжностей між фактичними залишками матеріальних запасів на момент проведення інвентаризації та обліковими даними на цю саму дату. Експерт має також ознайомитися з письмовими вмотивованими поясненнями матеріально відповідальних осіб про причини виявлених лишків і нестач. За необхідності проведення додаткової інвентаризації про стан і рух матеріальних ресурсів на підприємстві, що перевіряється, експерт мусить проаналізувати дані, що містяться в протоколах допитів свідків і матеріально відповідальних осіб, отримані слідчим.

Необхідно дослідити обґрунтованість списання нестач матеріалів у межах норм природних втрат.

Від природних втрат необхідно відрізняти псування товарів (бій пляшок, бомбаж консервів тощо). На псування товарів матеріально відповідальні особи мають складати спеціальні акти.

Лишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації, відносять до інших доходів від операційної діяльності. На суму виявлених лишків робиться проведення:

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Дт 28 «Товари»;

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

А в податковому обліку сума виявлених лишків включається до складу доходів і є об'єктом оподаткування.

Нестачі можуть бути двох видів:

- у межах норм природних втрат;
- понад затверджені норми втрат.

> ***Суттєво!***
>
> **Основним завданням експерта-бухгалтера під час дослідження операцій з матеріальними цінностями є перевірка правильності відображення в обліку та документальної обґрунтованості надходження та витрачання цих цінностей, визначення наявності та розміру нестач (лишків) за результатами інвентаризації.**

Для розв'язання поставлених питань експерту мають бути надані слідчим або судом документи, облікові дані про рух матеріалів, акти інвентаризації, дані про те, де, коли та в кого встановлена нестача, пояснення осіб, у яких виявлена нестача, про причини її виникнення та інші дані, що належать до конкретних обставин справи.

Досліджуючи надані документи, експерт-бухгалтер зобов'язаний переконатися в належному їх оформленні; перевірити правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах; звірити надходження та витрачання матеріалів за даними синтетичного та аналітичного обліку. Перевірити відповідність записів у документах, облікових регістрах і звітності за взаємопов'язаними операціями. Так, дані про надходження матеріалів порівнюються з показниками виробництва продукції, на яку вони списані, дані про надходження матеріалів від постачальників – з даними про розрахунки з ними.

Дослідивши правильність даних бухгалтерського обліку про рух і залишки матеріальних цінностей, необхідно визначити результати інвентаризації способом порівняння залишків за інвентаризаційною відомістю з даними бухгалтерського обліку сировини та матеріалів.

На вирішення експерта-бухгалтера частіше за все виносяться питання, що стосуються встановлення наявності та розмірів нестач, лишків матеріальних цінностей, неповного оприбуткування та надмірного списання сировини та матеріалів.

5. Експертне дослідження операцій, пов'язаних із виробництвом та реалізацією продукції

Порядок обліку виробничих витрат, випуску та реалізації готової продукції залежить від галузевих особливостей, організації та технології виробництва. Цим визначається документальне оформлення операцій, пов'язаних із виробництвом

та реалізацією готової продукції, систематизацією даних первинного обліку. Проте поряд із розбіжностями в організації обліку є деякі загальні принципи побудови обліку для всіх промислових підприємств, що випливають з єдності методології планування та обліку виробництва. Порядок обліку продукції та її реалізації викладений в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Завданням судово-бухгалтерської експертизи в дослідженні операцій з виробництва і реалізації продукції є активний вплив на процеси промислового виробництва з метою сприяння випуску високоякісної та конкурентоспроможної продукції, її реалізації на ринку на підставі раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання втрат, браку, попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах. У процесі бухгалтерської експертизи досліджуються витрати на виробництво і реалізацію продукції, визначається, як відображаються в бухгалтерському обліку витрати підприємства за операційною діяльністю (рахунки: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо); втрат від браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»); реалізації продукції, робіт, послуг (рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 31 «Розрахунки в банках», 70 «Доходи від реалізації» тощо).

Об’єктами судово-бухгалтерської експертизи під час дослідження операцій з виробництва та реалізації продукції є:

- дисципліна поставок за обсягами, строками, асортиментом і якістю продукції;
- витрати на виробництво та реалізацію продукції;
- незавершене виробництво;
- збереження продукції під час виробництва, зберігання та транспортування;
- первинна документація;
- дані бухгалтерського обліку та звітності;
- нестача продукції, брак, приписки й розмір завданих збитків, виявлені ревізією, їх обґрунтованість, винні особи тощо.

Нижче охарактеризовано об’єкти експертизи, які досліджує експерт-бухгалтер.

Первинна документація – перевіряється відповідність чинному законодавству заповнення первинної документації, застосованої для обліку операцій з виробництва та реалізації продукції з метою використання цієї документації для доказів.

Бухгалтерський облік і звітність – досліджуються судово-бухгалтерською експертизою для виявлення фактів приписок продукції, напівфабрикатів виробництва і на стадії реалізації для встановлення фактів навмисного перекручення собівартості продукції.

Експерт-бухгалтер повинен також перевірити правильність відображення в обліку:

- витрат з операційної діяльності підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;

- витрат з операційної діяльності підприємств, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;
- реалізації продукції в разі подальшої (наступної) оплати і передоплати;
- реалізації робіт, послуг у разі наступної оплати й передоплати;
- визначення фінансових результатів від операційної діяльності;
- нерозподільних прибутків (збитків).

Під час експертного дослідження операцій, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, велике значення для експерта-бухгалтера мають висновки експертів іншої спеціальності. В окремих випадках без них практично неможливо вирішити питання судово-бухгалтерської експертизи (визначити суму збитків, період їх утворення, дати характеристику стану бухгалтерського обліку, звітності тощо).

Найбільш типовими порушеннями в операціях виробництва та реалізації продукції є:

- утворення необлікованих резервів (лишків) сировини та матеріалів на виробництві;
- випуск і реалізація необлікованої готової продукції;
- нестача та псування товарно-матеріальних цінностей на виробництві.

Суттєво!

Досліджуючи операції з обліку виробництва та реалізації готової продукції, експерт-бухгалтер має керуватися нормативними актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, а також відомчими інструкціями, що регламентують порядок обліку витрат виробництва, випуску та реалізації готової продукції, робіт, послуг у даній галузі.

Тести

1. Відмінність судово-бухгалтерської експертизи від ревізії виробничо-фінансової діяльності:

а) ревізію проводить ревізор, а СБЕ – експерт-бухгалтер;

б) ревізія охоплює всю виробничо-фінансову діяльність господарства, а СБЕ – лише фінансові операції;

в) ревізія охоплює всю виробничо-фінансову діяльність господарства, а СБЕ – лише окремі господарські операції, за якими ревізією виявлено зловживання;

г) ревізії є раптові та планові, а експертизи – лише позапланові.

2. Атестацію фахівців, які працюють у штаті науково-дослідних установ судових експерти (далі НДСУ), здійснюють:

а) науково-дослідні інститути судових експертиз;

б) експертно-кваліфікаційні комісії при науково-дослідних інститутах

судових експертиз;

в) Центральна експертно-кваліфікаційна комісія Міністерства юстиції України;

г) Київський науково-дослідний інститут судових експертиз.

3. Які є стадії експертного дослідження?

а) стадія оцінки інтелектуальних і матеріальних доказів судово-бухгалтерської експертизи;

б) організаційна стадія;

в) дослідна стадія;

г) стадія підготовки висновку експерта-бухгалтера;

д) узагальнення і реалізація результатів експертизи.

4. Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в:

а) наявності системи правил, установлених чинним кримінально-процесуальним, цивільно-процесуальним законодавством і Законом України «Про судову експертизу»;

б) наявності системи правил, установлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

в) реалізації СБЕ знань із бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності;

г) наявності окремої системи правил бухгалтерського обліку, що застосовується лише судовими експертами.

5. Що є предметом судово-бухгалтерської експертизи?

а) бухгалтерські регістри;

б) регістри аналітичного та синтетичного обліку;

в) журнали та Головна книга;

г) чинне законодавство України;

д) господарська діяльність підприємства, відображена в первинних документах і регістрах аналітичного обліку, що стали об’єктом розслідування;

е) первинні документи, регістри аналітичного і синтетичного обліку, в яких є параметри об'єктів експертизи.

6. Які звітні документи залучаються для перевірки правильності розрахунку та повноти сплати податку на прибуток підприємств?

а) баланс;

б) звіт про фінансові результати;

в) декларація про податок на прибуток підприємства;

г) декларація про отриманий сукупний дохід;

д) звіт про власний капітал.

7. Судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена:

а) у справах про адміністративні правопорушення;

б) лише у кримінальних справах;
в) у справах із вирішення господарських спорів;
г) при здійсненні виконавчих дій.

8. При перевірці правильності визначення та обліку витрат за елементами експерт-бухгалтер порівнює:
а) журнал 5А;
б) Головну книгу;
в) звіт про фінансові результати;
г) касову книгу;
д) розрахунково-платіжну відомість;
е) баланс;
ж) накладні на відпуск матеріалів зі складу;
з) трудові угоди.

9. Свідоцтво про присвоєння (підтвердження) кваліфікації судового експерта, що працює в науково-дослідному інституті судових експертиз:
а) дійсне протягом року;
б) безстрокове;
в) дійсне протягом 5 років;
г) дійсне протягом 3 років.

10. Інвестиції до статутного капіталу ТОВ у вигляді грошових коштів експерт має розцінювати як:
а) дозволені законодавством;
б) заборонені законодавством;
в) дозволені в окремих випадках, за згодою власників ТОВ.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

Під час документальної перевірки ТОВ «Будінвест» податковими органами встановлено, що протягом 2024 р. підприємство придбало будівельні матеріали на суму 1 200 000 грн за договорами з ТОВ «ТехноСнаб». Однак виявлено, що частина накладних має ознаки підробки:

- підписи матеріально відповідальних осіб не збігаються з еталонними зразками;
- у касових ордерах відсутні підтвердні квитанції банку;
- у складських журналах оприбуткування матеріалів за деякими накладними не проведене.

На вирішення судово-бухгалтерської експертизи поставлено питання:

1. Чи підтверджується документально факт надходження будівельних матеріалів від ТОВ «ТехноСнаб» на суму 1 200 000 грн?

2. Яка реальна вартість матеріалів, що надійшли на склад ТОВ «Будінвест» у 2024 р.?

Розв'язання

Для відповіді на питання експерт застосовує такі методи дослідження:

- порівняння первинних документів (накладних, товарно-транспортних накладних, касових ордерів) із записами в журналах складського обліку;
- графічний аналіз підписів та звірка їх з еталонними зразками;
- зустрічна перевірка документів у ТОВ «ТехноСнаб» для підтвердження факту відвантаження;
- арифметична перевірка правильності підрахунків у накладних і касових документах;
- зіставлення даних синтетичного та аналітичного обліку (рахунки 20, 63, 30, 31).

За результатами дослідження встановлено:

- Фактично на склад ТОВ «Будінвест» надійшло матеріалів на суму 865 000 грн;
- Документи на суму 335 000 грн мають ознаки фальсифікації та не підтверджуються записами у складських журналах і даними постачальника.

Висновок: документально підтверджується лише частина операцій, решта – підлягає сумнівам та не може бути врахована як витрати підприємства.

Ситуаційна задача 2

ТОВ «АгроТрейд» здійснювало реалізацію сільськогосподарської продукції (пшениці) за готівковий розрахунок у 2023 р. Згідно з податковою перевіркою виявлено розбіжності між виручкою, зазначеною в касових книгах, і сумами, що проходили за банківськими виписками. У деяких випадках:

- у касовій книзі зазначена виручка 150 000 грн, тоді як банківська виписка показує надходження 200 000 грн;
- частина прибутку не була відображена у фінансовій звітності;
- за окремими датами відсутні прибуткові касові ордери.

На вирішення судово-бухгалтерської експертизи поставлено питання:

1. Чи повно ТОВ «АгроТрейд» відобразило виручку від реалізації пшениці в бухгалтерському обліку?
2. Яка сума не була оприбуткована?

Розв'язання

Методика дослідження передбачає:

- Зіставлення записів касової книги з банківськими виписками;
- Перевірка повноти оформлення прибуткових касових ордерів та їх відповідності датам надходження коштів;
- Арифметична перевірка правильності підсумків у касовій книзі;
- Аналіз аналітичних рахунків за рахунком 30 «Каса» і 70 «Доходи від реалізації»;

- Порівняння з товарними накладними та актами приймання-передачі продукції**.**

У результаті виявлено:

- У бухгалтерському обліку відображено 4 750 000 грн виручки;
- За банківськими виписками та первинними документами фактична виручка склала 5 230 000 грн;
- Неоприбуткована сума становить 480 000 грн.

Висновок: підприємство занизило виручку, що призвело до викривлення фінансової звітності та заниження податкових зобов'язань.

Ситуаційна задача 3

Умова

До господарського суду м. Вінниця 07.10. ц.р. надійшла позовна заява від підприємства «Мрія» стосовно несплати товариством «Книга» грошових зобов'язань за договором купівлі-продажу № 323 від 07.09. ц.р. у сумі 4000 грн. Як зазначено в заяві, товари за вказаним договором підприємством.

«Мрія» були поставлені товариству «Книга» за накладною № 15 від 10.10.2000 р. на суму 40000 грн. Відповідно до договору покупець має перерахувати кошти за одержаний товар протягом двох місяців станом на 1 грудня ц.р., 1 березня ц. р., на 1 червня. Є акти звіряння взаємних розрахунків, у яких підтверджується існування заборгованості в розмірі 4000 грн. Акти підписані однією стороною – підприємством «Мрія».

У цій справі судом була призначена судово-бухгалтерська експертиза в експертній державній установі для вирішення питання «Чи підтверджується документально заборгованість товариства «Книга» перед підприємством «Мрія» за договором купівлі-продажу № 23 від 07.09. ц.р. станом на 01.10. ц.р. у сумі 4000 грн»?

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи суд зобов'язав сторони надати всі необхідні документи.

Завдання:

1. Складіть перелік документів, необхідних для проведення дослідження з поставленого питання.
2. Складіть за встановленою формою клопотання.

Ситуаційна задача 4

Умова

До науково-дослідного інституту судових експертиз м. Харкова 05.02. ц.р. надійшли матеріали кримінальної справи No15-190 та документи підприємства «Зоря» при постанові слідчого прокуратури м. Харкова Понікарова В.Д. про призначення судово-бухгалтерської експертизи. На вирішення експертизи поставлено таке питання: перевірити, чи підтверджується документально висновок ревізора КРУ м. Харкова (акт ревізії від 05.02.200_ р. за № 25) щодо нецільового використання підзвітних коштів на підприємстві «Зоря», призначених для службових відряджень. За актом ревізії від 05.02.200_ р. за № 25 виявлено махінацію з видачею авансових сум на відрядження.

Встановлено, що бухгалтерія підприємства «Зоря» здійснювала видачу грошових коштів на відрядження трьом особам, але після проведення ревізії підтверджується факт відрядження одного працівника.

На експертизу надано такі матеріали:

– касова книга;
– касовий звіт.

Завдання:

1. Визначте, які документи необхідні для вирішення поставленого питання.
2. Оформіть процесуальний документ (клопотання) для надання необхідних судовому експерту.

Ситуаційна задача 5

Умова

До державної експертної установи м. Харкова для проведення судово-бухгалтерської експертизи надійшли матеріали кримінальної справи № 21/181 та документи підприємства «Дельта» при постанові слідчого прокуратури Понікарова В.Д. про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

На вирішення експертизи поставленj питання:

1. Чи підтверджуються документально факти нестачі товарно-матеріальних цінностей на складі підприємства на суму 100 тис. грн станом на 04.07.200__ р.?
2. Визначити коло осіб, відповідальних за нестачу товарно-матеріальних цінностей.
3. Чи відповідають суми списання товарно-матеріальних цінностей на природний збиток встановленим нормам природного збитку?

Для проведення експертизи надано такі документи підприємства «Дельта»:

– договори, укладені між підприємством-постачальником і підприємством-споживачем, а також замовлення і специфікації, обумовлені з постачальником;
– книги складського обліку;
– облікові регістри;
– баланс.

Завдання:

1. Визначте перелік необхідних додаткових документів для проведення судово-бухгалтерської експертизи, якщо підприємство «Дельта» веде виробничу діяльність.
2. Поясніть, за допомогою яких методів експертом проводиться дослідження.
3. Наведіть перелік нормативних документів, яким регулюється проведення операцій з товарно-матеріальними цінностями і відображення їх в бухгалтерському обліку.

-

🕮 ТЕМА 8. ЗАВЕРШАЛЬНА СТАДІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Студенти, засвоївши цю тему, зможуть:

- характеризувати сутність висновку експерта-бухгалтера;
- набути уявлення про структуру висновку та методику його складання;
- оволодіти методикою складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду;
- структурувати повідомлення про неможливість дати висновок та опанувати методику його складання;
- характеризувати основні стадії процесу оцінки експертного висновку слідчим (судом).

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 та усунення обставин, які призводять до вчинення правопорушень у провадженні судово-бухгалтерської експертизи.

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 і стаж експертної роботи; науковий ступінь та вчене звання;
- дата надходження матеріалів до експертної установи та 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 висновку;
- 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 ***дослідницькій 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 дослідницької 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 дослідницькій 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 питання в тій послідовності, в якій вони розташовані у вступній частині.

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.

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 дослідницькій 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.

2. 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.

Логічно, що 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 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 випадку бажано конкретно вказати, відсутність саме яких матеріалів перешкоджає наданню висновку.

3. 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-процесуального 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 із висновком бухгалтера-експерта, слідчий 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 та 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 та 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 й 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 й 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 в аргументації доказів. Оцінюючи докази, подані у висновку експерта-бухгалтера, перевіряють, чи дотримувались процесуальні норми щодо обвинувачуваного (задоволення клопотання про недовіру експерту, постановка 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 в перевірці доброякісності поданих матеріалів у межах своєї професійної компетенції.

Суттєво!

Оцінку висновку експерта здійснює слідчий (суд). Процес оцінювання доказів, у тому числі і висновку експертизи як доказу, регламентовані Кримінально-процесуальним та Цивільно-процесуальним кодексами, які визначають єдині принципи оцінки доказів та їх джерел. За оцінки висновку слідчим (судом) проводиться зіставлення дослідної частини висновку з підсумками та перевіряється, наскільки висновки відповідають проведеному дослідженню. Слідчий (суд) у оцінці висновку експерта-бухгалтера встановлює відповідність результатів експертизи процесуальним нормам та науковому обґрунтуванню їх як доказів з розслідуваної справи.

4. Виявлення та усунення обставин, які призводять до вчинення 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 призводять до вчинення 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 та звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання, не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, які спричинили вчинення 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 знадобитися 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 досліджуваних 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 та конкретними.

Слідчий (суд), аналізуючи висновок експерта-бухгалтера, 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 питання, які мають допомогти суду й учасникам судового розгляду якнайповніше з'ясувати обставини, що призвели до вчинення 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 призвели до вчинення правопорушень. У низці випадків суд, узявши до уваги рекомендації експерта-бухгалтера, може винести часткову (окрему) постанову (ухвалу) із зазначенням заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що зумовлюють вчинення правопорушень.

Тести

1. До конкретних об'єктів СБЕ інвестиційної діяльності підприємства належать:

а) уточнення кола осіб, за якими згідно з документальними даними в період, коли проходить дослідження, значились ТМЦ та грошові кошти;

б) інвестиції у майнових цінностях;

в) установлення відповідності відображення в бухгалтерських документах фінансово-господарських операцій вимогам нормативних актів і положенням бухгалтерського обліку;

г) виявлення недоліків в організації т а веденні бухгалтерського обліку і контролю, які призвели до утворення матеріальних збитків або ставали перешкодами для їхнього своєчасного виявлення;

д) правопорушення у сфері інвестиційної діяльності фірми, виявлені ревізією, що призвели до збитків.

2. Не можуть залучатися до виконання обов'язків судового експерта особи:

а) що працюють у приватних структурах;

б) без громадянства;

в) які є працівниками науково-дослідних інститутів судових експертиз;

г) що мають судимість;

д) які не є працівниками науково-дослідних інститутів судових експертиз.

3. Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе:

а) головний бухгалтер;

б) інвентаризаційна комісія;

в) керівник підприємства;

г) матеріально-відповідальна особа.

4. Різницею між оборотними активами підприємства та його поточними зобов'язаннями експерт обчислює:

а) коефіцієнт швидкої ліквідності;

б) коефіцієнт рентабельності активів;

в) коефіцієнт абсолютної ліквідності;

г) чистий оборотний капітал.

5. Згідно з Переліком основних видів судових експертиз, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта фахівцям, що не працюють у державних спеціалізованих установах, до економічної експертизи відноситься:

а) дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;

б) вартісна оцінка нерухомості;

в) дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій;

г) дослідження об'єктів авторського права;

д) дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

6. Які з перелічених питань можуть бути предметом дослідження експерта-бухгалтера?

а) встановлення осіб, причетних до приховування залишків матеріалів на складі;

б) чи відповідає методика проведення інвентаризації матеріальних цінностей та її документальне оформлення вимогам чинного законодавства й нормативам;

в) хто винний в тому, що приміщення каси не обладнане сейфом;

г) чи є акт перевірки незалежної аудиторської фірми повним та об'єктивним, чи не порушено в ньому технології обчислення ПДВ.

7. Принципи судово-експертної діяльності згідно із Законом України «Про судову експертизу»:

а) повнота дослідження;

б) незалежність;

в) об'єктивність;

г) професійність;

д) законність.

8. Перевіряючи правильність організації бухгалтерського обліку земельних ділянок на підприємстві, експерту необхідно враховувати основні особливості землі як об'єкту обліку, якими є:

а) об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки;

б) капітальні витрати на поліпшення земель включаються до первісної вартості земельної ділянки в сумі фактично здійснених витрат на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи;

в) земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один із видів основних засобів;

г) капітальні витрати на поліпшення землі включаються до первісної вартості земельної ділянки в розмірі 10% загальної суми понесених витрат на меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи.

9. Що з указаного не є об'єктом експертного дослідження розрахунків з оплати праці?

а) регістри аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з оплати праці;

б) первинна документація з обліку праці та заробітної плати;

в) витрати за елементами;

г) витрати на соціальне страхування працівників;

д) розрахунки з оплати праці.

10. Судово-бухгалтерській експертизі підлягають документи:

а) матеріали, представлені експерту бухгалтером підприємства;
б) усі облікові документи підприємства;
в) матеріали, представлені експерту слідчим;
г) податкова звітність.

Практичні завдання

Ситуаційна задача 1

Умова

За даними ревізії Державної фінансової інспекції у м. Житомирі на вимогу судді Сидорук Ж. Г. встановлено таке:

– у видатковому касовому ордері від 09.09.2011 р. відображено видачу матеріальної допомоги Дорошко Л. Т. на суму 6 900 грн;

– у звіті касира та касовій книзі за 09.09.2011 р. вказано, що матеріальну допомогу видано Дорошко Л. Т. на суму 8 9000 грн.

У поясненнях експерту-бухгалтеру Дорошко Л. Т. сказав, що підпис поставив на чистому бланку видаткового касового ордера.

Завдання:

Визначте основні положення висновку експерта-бухгалтера за результатами судово-бухгалтерської експертизи.

Розв'язання

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА

1. Відомості про експертизу

Експертиза проведена за дорученням суду (суддя Сидорук Ж. Г.) на підставі матеріалів ревізії Державної фінансової інспекції у м. Житомирі з метою встановлення відповідності документальних записів фактичним операціям із видачі матеріальної допомоги.

2. Перелік досліджених документів та матеріалів

- Видатковий касовий ордер (ВКО) від 09.09.2011 р. (оригінал).
- Звіт касира за 09.09.2011 р. (оригінал).
- Касова книга за 09.09.2011 р. (витяг або сторінки).
- Пояснення Дорошко Л. Т. (письмові/усні протоколи).
- Матеріали ревізії (акт, інші додатки) – за наявності.

3. Методи дослідження, що застосовані

- Документальна перевірка – зіставлення сум у ВКО з відомостями у звіті касира та записами в касовій книзі.
- Арифметична перевірка – контроль правильності підсумків і зведень.
- Порівняльно-аналітичний метод – встановлення відповідності між первинними документами.
- Аналіз пояснень допитаних осіб.

- (За потреби – пропозиція провести експертизу почерку/технічну експертизу документа для встановлення фактів внесення змін у документ після підпису).

4. Факти, встановлені в процесі дослідження

1. У видатковому касовому ордері від 09.09.2011 р. зазначена сума видачі матеріальної допомоги на користь Дорошко Л. Т. у розмірі 6 900,00 грн (згідно з текстом ордера).
2. У звіті касира та в записах касової книги за ту ж дату наводиться сума видачі матеріальної допомоги 8 900,00 грн (у матеріалах ревізії зазначено іншу суму, в тексті матеріалів наявний можливий друкарський/технічний опис помилки «8 9000», експерт звертає увагу суду на необхідність уточнення цієї суми; у висновку нижче прийнято для розрахунку варіант 8 900,00 грн).
3. Встановлено невідповідність сум: 8 900,00 грн (звіт касира / касова книга) проти 6 900,00 грн (ВКО). Розбіжність становить 2 000,00 грн (8 900,00 − 6 900,00 = 2 000,00 грн).
4. У поясненні Дорошко Л. Т. зазначено, що підпис на видатковому касовому ордері вона поставила на чистому бланку (тобто без заповненої суми), що вказує на можливість внесення відомостей у документ після проставлення підпису.

5. Оцінка достовірності та правдоподібності даних

- Запис у ВКО та записи у звіті касира/касовій книзі стосуються однієї й тієї ж операції (видача матеріальної допомоги тому самому одержувачу, на ту саму дату).
- Наявність різних сум у первинному документі (ВКО) та у звіті касира/касовій книзі свідчить про документальну невідповідність, яка потребує з’ясування походження відмінності (тільки помилка при виписуванні, внесення змін у ВКО після підпису або навмисне завищення/заниження при відображенні в обліку).
- Пояснення Дорошко Л. Т. про підпис на «чистому бланку» є фактом, що підсилює версію про можливість внесення суми до ВКО після підпису; це підлягає перевірці шляхом технічної експертизи документа (експертиза почерку/експертиза чорнила/друкарських змін, мікроскопічний огляд тощо).

6. Висновки (основні положення)

1. За наданими документами виявлено невідповідність сум видачі матеріальної допомоги Дорошко Л. Т. у відображених первинних документах: у видатковому касовому ордері – 6 900,00 грн, у звіті касира та касовій книзі – 8 900,00 грн. Розбіжність складає 2 000,00 грн.
2. На підставі лише бухгалтерських документів (ВКО, звіт касира, касова книга) не можна однозначно встановити причину розбіжності (помилка при оформленні, умисне фальсифікування, внесення змін після підпису).
3. Пояснення Дорошко Л. Т. про проставлення підпису на чистому бланку свідчить про можливу наявність маніпуляцій з документом після проставлення підпису, але для підтвердження цього факту необхідне проведення спеціальної (технічно-криміналістичної) експертизи документа (оцінка почерку, аналіз чорнила, визначення фактів дописів або підміни тексту тощо).

4. Якщо технічна експертиза підтвердить, що цифри/суми в полі ВКО були внесені після підпису або наявні сліди корекції/домальовування, то це буде свідчити на користь версії про фальсифікацію первинного документа і може вказувати на фактичну невидачу частини коштів або навмисне приховування розкрадання.

5. За відсутності результатів технічної експертизи експерт-бухгалтер не може у своєму висновку стверджувати про наявність або відсутність кримінального правопорушення – він може констатувати лише документальну невідповідність і надати розрахунок розбіжності.

7. Рекомендації експерта

1. Провести комплексну технічно-криміналістичну експертизу (експертиза почерку та експертиза друкарсько-письмових змін / аналіз чорнила) щодо видаткового касового ордера від 09.09.2011 р. для встановлення факту внесення змін у документ після проставлення підпису.

2. Надати експерту додатково такі документи для подальшого бухгалтерського дослідження:

- оригінали або копії інших видаткових касових ордерів та корінців чеків за цей день/період;
- акти інвентаризації каси (наступні/попередні);
- відомості / виписки щодо фактичного залишку каси до і після цієї операції;
- свідчення / пояснення касира та інших присутніх при видачі осіб;
- наявні відеозаписи (при наявності) з місця видачі коштів.

3. Після отримання результатів технічної експертизи та додаткових документів скласти остаточний експертний висновок із висвітленням встановлених фактів і сумової оцінки можливої нестачі або невідповідності.

Підпис експерта-бухгалтера:
_____ / ПІБ /
Дата: «_» _____ 20 р.

Ситуаційна задача 2

Умова

За кримінальною справою щодо розкрадання коштів у торговельній фірмі ПАТ «Ліпки» експерт-бухгалтер при дослідженні первинних документів встановив, що протягом певного періоду за пластиковими картками видавалися готівкові кошти. Для цього було обладнано спеціальними заходами місце касира: кошти зберігалися в сейфі, місце відокремлено спеціальною кабінкою, вівся відеонагляд.

Направляючи працівника в закордонне відрядження, валюта придбавалася в обмінному пункті установи банку, де відкрито основний поточний рахунок ПАТ «Ліпки», при цьому є всі підтверджуючі документи.

Здійснюючи торговельну діяльність, реалізувалася продукція через приватного підприємця, яким є директор підприємства ПАТ «Ліпки» – Смагін П. П.

При цьому ПП Смагін П. П. придбаває у ПАТ «Ліпки» товари за закупівельними цінами і відпускає за готівку покупцям за цінами продажу.

Завдання

Складіть висновок експерта-бухгалтера за формою, наведеною у зразку.

Зразок

ВИСНОВОК № 1
Судово-бухгалтерської експертизи з кримінальної справи

У Харківську філію судових експертиз за постановою слідчого надійшли матеріали кримінальної справи стосовно порушення трудового законодавства.

На вирішення експертизи винесене таке питання:

В останній день випробувального терміну працівник перебував на лікарняному і був звільнений з підприємства. Чи можна вважати це звільнення законним?

На експертизу надано ксерокопії таких документів: лікарняний лист; наказ про прийняття особи на випробувальний термін; наказ керівника про звільнення; розрахунково-платіжна відомість; відомості за рахунками 361, 311, 65.

Експертиза проведена експертом-бухгалтером Івановим І. І.

Експерт попереджений про кримінальну відповідальність за ст. 384 КК України.

ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження документів здійснюється методами документальної перевірки: перевірені повнота і правильність заповнення реквізитів документів, відповідність записів документів нормативним актам.

У результаті перевірки встановлено, що норми трудового законодавства були порушені.

У результаті дослідження наданих документів експертами встановлено таке:

Між працівником і підприємством в особі директора існує договір, який відповідає всім нормативним вимогам.

Документи, які підтверджують перебування працівника на лікарняному, відповідають вимогам, не містять помилок та оформлені згідно з нормативними актами.

Дослідження законності операцій та визначення порядку віднесень даної операції проводилося на основі таких нормативних документів: Кодекс законів про працю України, Кодекс України про адміністративні правопорушення; Закон України «Про оплату праці».

ВИСНОВКИ

Враховуючи вимоги КЗпП, розірвання відповідно до ст. 28 КЗпП України трудового договору з працівником під час терміну випробування не можна визнати таким, що провадиться з ініціативи власника або уповноваженого ним органу, бо працівник, даючи згоду під час прийняття на роботу на випробування, фактично дає згоду і на можливість розірвання з ним трудового договору, якщо протягом строку випробування встановлено невідповідність його цій роботі.

У разі звільнення позивача з роботи за ст. 28 КЗпП України на нього не поширюються правила про недопустимість звільнення працівника з ініціативи власника або уповноваженого ним органу в період тимчасової непрацездатності, визначені ч. 3 ст. 40 КЗпП України.

Ситуаційна задача 3

Умова

Експерт-бухгалтер, досліджуючи первинні документи ТОВ «Деймор» та копії документів зустрічної перевірки, подані йому слідчим за справою № 209 щодо розкрадання коштів касиром Обровською Р. Л., встановив, що:

– у квитанції на внесення готівки до установи банку від 23.08.20__ р. значилася сума 56 000 грн, а у видаткову касовому ордері від 23.08.20__ р. № 78 – 36 000 грн (тобто нижча, ніж у звіті касира та касовій книзі);

– на суму різниці – 20 000 грн – було здійснено видаткову операцію і проведено її за видатковим касовим ордером 23.08.20__ р. № 79, на якому значилися деталі операції, підписи посадових осіб щодо погашення пені приватному підприємцю Михайлову А. Р.

При проведенні зустрічної перевірки виявилося, що хоча за договором на автотранспортні послуги від 01.02.20__ р. № 5 передбачена пеня, приватний підприємець Михайлов А. Р. не висував вимог на її сплату. Дані журналів-ордерів 1 «Каса» і 2 «Поточний рахунок в установі банку» з даними інших документів не збігалися.

У результаті необґрунтованих бухгалтерських записів обороти банку і каси були штучно узгоджені, сальдо поточного рахунку за випискою банку і даними бухгалтерії зійшлося, і тим самим вилучення готівки було завуальовано.

Завдання:

Складіть дослідну частину висновку експерта-бухгалтера за формою, наведеною у зразку до ситуаційного завдання 2 цієї теми.

Ситуаційна задача 4

Умова

До суду м. Луганськ звернувся громадянин Троль А. А. з позовом до ТОВ «Оптиміст» про поновлення його на роботі та стягнення заробітної плати за весь період вимушеного прогулу.

Троль А. А. працював на ТОВ «Оптиміст» з 22.11.20__ р. на посаді системного адміністратора та був звільнений 13.11.20__ р. Троль А. А. вважає, що бухгалтером ТОВ «Оптиміст» неправильно нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за дні хвороби та визначено розмір середньомісячного заробітку. Представник підприємства в суді вважає, що заробітна плата, допомога з тимчасової втрати працездатності та компенсаційні виплати Тролю А. А. нараховувалися правильно, відповідно до вимог чинного законодавства України.

Проаналізувавши матеріали справи, суд виявив необхідність у спеціальних знаннях для розв'язання спору, у зв'язку з цим призначено судово-бухгалтерську експертизу та запрошено експерта-бухгалтера Зайко В. Р.

На розв'язання експертові-бухгалтеру поставлено такі питання:

1. Установити, 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 із заробітної плати підприємства перед позивачем на день його звільнення?

Зайко В. Р. для дослідження було надано:

– ухвала Дніпровського районного суду м. Луганська від 21.06.20__ р.;

– табель обліку робочого часу за період з 22.11.20__ р. по 13.11.20__ р.;

– витяг із розрахунково-платіжної відомості щодо нарахування заробітної плати за період з 22.11.20__ р. по 13.11.20__ р.;

– розрахунки бухгалтера нарахування заробітної плати, допомоги з тимчасової втрати працездатності за період з 22.11.20__ р. по 13.11.20__ р.;

– розрахунок компенсації за невикористану відпустку.

Завдання:

1. Дайте відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером питання.
2. Визначте, чи достатньо експертові документів для проведення дослідження.
3. Складіть висновок бухгалтера-експерта.

Ситуаційна задача 5

Умова

У січні 20_ року прокуратурою у Запорізькій області було порушено справу за заявою фізичної особи Воронова Р. Я. щодо його незаконного звільнення.

Воронов Р. Я. був прийнятий на посаду технолога ТОВ «Примара» з 24.05.20__ р. Між ТОВ «Примара» та Вороновим Р. Я. був укладений трудовий договір, згідно з яким протягом випробувального терміну відбувалася перевірка відповідності працівника роботі, що йому доручається. В останній день даного терміну Воронов Р. Я був звільнений. При цьому є підтверджуючі документи, що в цей час Воронов Р. Я. перебував на лікарняному.

На експертизу винесено питання:

1. Чи має право Воронов Р. Я. на отримання заробітної плати за час вимушеного прогулу?
2. Чи є законним звільнення Воронова Р. Я.?

Завдання:

Складіть заключну частину висновку судового експерта.

Ситуаційна задача 6

Умова

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи до державної експертної установи м. Дніпро надійшла ухвала судді господарського суду м. Запоріжжя Краснова К. С.

На вирішення експертизи поставлено такі питання:

1. Чи підтверджується документально сума грошових коштів,

витрачених ПрАТ «Квартет-К^{0}» у липні 200_ р. на благоустрій території підприємства?

2. Чи правомірним було віднесення витрат на благоустрій території підприємства на зменшення оподаткованого прибутку в податковому обліку?

3. Чи правомірно відображено в бухгалтерському обліку фінансово-господарські операції з благоустрою території підприємства?

Для проведення експертизи експерту надано:

- договір підряду від 11.09.20__ р.;
- Головна книга за 20__ р.;
- журнал реєстрації господарських операцій за ІІІ-й квартал 20__ р.;
- інвентарна відомість про фактичний стан і наявність основних засобів за 20_ р.;
- наказ про облікову політику підприємства.

Експертом протягом п’яти днів із дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлене клопотання про надання необхідних матеріалів.

Завдання:

1. Визначте перелік додаткових документів, необхідних для висновку експерта-бухгалтера.

2. Складіть перелік нормативних актів, якими регулюється порядок обліку фінансово-господарських операцій з ремонту основних засобів.

3. Складіть повідомлення про неможливість надати висновок, з урахуванням того, що на заявлене клопотання судом не були надані необхідні документи.

ПИТАННЯ ДЛЯ ЗАКРІПЛЕННЯ ТА АКТУАЛІЗАЦІЇ ЗНАНЬ ІЗ ДИСЦИПЛИНИ «ЕКСПЕРТИЗА ДОКУМЕНТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ»

1. Відмінності судової експертизи від експертиз, що здійснюються в інших сферах діяльності.
2. Класифікація судових експертиз.
3. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її зв'язок із практикою бухгалтерського обліку.
4. Основні положення Закону України «Про судову експертизу».
5. Причини та умови призначення судово-бухгалтерської експертизи.
6. Завдання судово-бухгалтерської експертизи та її зміст.
7. Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи.
8. Предмет та об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.
9. Класифікація первинних документів.
10. Застосування в судово-бухгалтерській експертизі загальнонаукових методів дослідження.
11. Застосування в судово-бухгалтерській експертизі розрахунково-аналітичних прийомів дослідження.
12. Застосування в судово-бухгалтерській експертизі документальних прийомів дослідження.
13. Застосування в судово-бухгалтерській експертизі органолептичних прийомів дослідження.
14. Застосування в судово-бухгалтерській експертизі методичних прийомів узагальнення, оцінювання та реалізації результатів експертного дослідження.
15. Загальна організація судово-бухгалтерської експертизи в Україні.
16. Організаційно-фінансове забезпечення судово-бухгалтерської експертизи в Україні.
17. Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії.
18. Порядок атестації судових експертів та основні кваліфікаційні вимоги до них.
19. Склад і завдання експертно-кваліфікаційної комісії.
20. Порядок ведення Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян.
21. Відповідальність судового експерта.
22. Організація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.
23. Використання автоматизованої системи обробки інформації в процесі судово-бухгалтерської експертизи.
24. Планування проведення судово-бухгалтерської експертизи.
25. Порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи.
26. Зміст та структура постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
27. Проведення судово-бухгалтерської експертизи на стадії попереднього

розслідування.

28.Проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах.

29.Методика проведення бухгалтерської експертизи в суді.

30.Права, обов'язки і відповідальність судового експерта.

31. Методика експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі.

32.Методика експертного дослідження операцій на рахунках у банку.

33. Методика експертного дослідження операцій з основними засобами, малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП).

34. Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.

35. Експертне дослідження операцій, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції.

36. Методика експертного дослідження операцій з нарахування та виплати заробітної плати.

37. Методика експертного дослідження операцій, пов'язаних з обігом цінних паперів.

38. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства.

39. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

40. Особливості експертного дослідження товарних операцій у торгівлі.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. Київ : МАУП, 2007. 488 с.
2. Василик М. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2022. 352 с.
3. Глібко В. М., Бущак О. П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2007. 224 с.
4. Дем'яненко М. Я., Булавка О. Г. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Алерта, 2021. 624 с.
5. Живко З. Б. Судова бухгалтерія : навч.-метод. посіб. Київ : Атіка, 2007. 344 с.
6. Зеленецький В. С., Кротюк В. Л., Файер Д. А. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економікоправовий аналіз) : наук.-практ. посіб. Харків : Вид-во «Кроссроуд», 2007. 672 с.
7. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Експерт, 2003. 592 с.
8. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиз а: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 204 с.
9. Павленко Л. П., Полозова Т. В., Драган І. О. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Одеса : Астропринт, 2020. 216 с.
10. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза : практикум для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» напрямку підготовки «Економіка і підприємництво» спеціальності «Облік і аудит», спеціалізації «Державний фінансовий контроль». Київ : КНТЕУ, 2009. 86 с.
11. Судово-бухгалтерська експертиза : посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2004. 460 с.

Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 352 с.

12. Шарманська В. М., Шарманська С. О. , Головко І. В. Судова бухгалтерія : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 454 с.
13. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник. Київ : Каравела, 2008. 240 с.
14. Шевчук В. О., Гарасимчук І. В. Судово-економічна експертиза: теоретичні та організаційні аспекти : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 308 с.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бондаренко Н. В., Крюков І. А. Проблеми та перспективи розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 27. С. 273–279.
2. Бруханський Р.Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 246 с. URL: https://surl.li/oclhoo
3. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 84 с.
4. Гуцаленко Л. В., Дераій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
5. Качалова І. Б. Особливості проведення експертизи первинних документів обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 10. С. 67–71.
6. Коваленко О. І. Експертиза бухгалтерської звітності як інструмент фінансового контролю. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2020. № 6 (28). С. 132–136.
7. Левандівська В. В. Судово-економічна експертиза документів щодо розрахунків із дебіторами та кредиторами. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 5. С. 153–158.
8. Мац Т. П. Організація та особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи розрахункових операцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2020. № 2. С. 108–114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2020_2_18
9. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 352 с.
10. Теоретико-правові та методологічні засади судово-експертних досліджень у справах про банкрутство підприємств : монографія / О. М. Білоусов, С. С. Ненько, О. В. Лепьохіна та ін.; Нац. наук. центр «Ін-т суд. експертиз ім. М. С. Бокаріуса». Харків : ННЦ «Інститут судових експертиз ім М. С. Бокаріуса, 2021. 334 с.
11. Шарманська В. М., Шарманська С. О. , Головко І. В. Судова бухгалтерія : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 454 с.
12. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник. Київ : Каравела, 2008. 240 с.

Інформаційні ресурси:

1. Кримінальний процесуальний кодекс України. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17
2. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII. *Офіційний вебпортал Верховної Ради України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12

Навчальне видання

(*українською мовою*)

Удодова Яна Вадимівна

ЕКСПЕРТИЗА ДОКУМЕНТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Навчальний посібник
для здобувачів ступеня вищої освіти магістра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми
«Облік і аудит»

Рецензент *В. Г. Гончарова*
Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*
Коректор *Я. В. Удодова*