

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧУВАННЯ
ТА ТОРГІВЛІ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА
ОПОДАТКУВАННЯ

Навчальний посібник
у структурно-логічних схемах
з дисципліни
«СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА
ЕКСПЕРТИЗА»

для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»



Харків 2018

Навчальний посібник у структурно-логічних схемах з дисципліни «Судово-бухгалтерська» для студентів денної та заочної форми навчання спеціальності: «Облік і оподаткування» / укладачі: Топоркова О.В., Акімова Н.С. – Х. : ХДУХТ, 2018.

Укладачі: Топоркова О.В., Акімова Н. С.

Рецензент: к.е.н., проф. Наумова Т.А.

Кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування

Схвалено методичною комісією вищого навчального закладу за напрямом підготовки (спеціальністю) 071 «Облік і оподаткування»
(шифр, назва)

Схвалено вченою радою ХДУХТ
Протокол № 6 від 24.11.17 р.

Схвалено редакційно-видавничою радою ХДУХТ
Протокол від № 7 від 27.12.17 р.

© Топоркова О.В., Акімова Н.С., 2017
Харківський державний університет
харчування та торгівлі, 2017

ВСТУП

Ринкова економічна система вимагає підготовки економічних кадрів, які досконало розуміють закономірності ринкових відносин, швидко і досконало в них орієнтуються, вміють підготувати обґрунтовані рекомендації щодо прийняття управлінських рішень.

В умовах ринкової економіки різних форм власності, самостійність підприємств (компаній) розширюється, з'являються нові економічні феномени, а також конкретні ринкові умови господарювання. Незалежно від форми власності та виду діяльності, всі суб'єкти господарювання мають намір отримати більший дохід і прибуток. Проте, в умовах ринкової економіки, підвищується рівень загроз ведення бізнесу підприємств.

Всі ці фактори впливають на підтримання економічної безпеки підприємств. Подолання або зниження рівня ризику в нинішніх економічних умовах стає дуже актуальною проблемою.

Результати показали, що питання економічного виникнення загроз, зниження негативного впливу ризиків на підприємстві (компанії) досить вивчені, проте, ці питання в літературі не відображені належним чином.

Навчальний посібник у структурно-логічних схемах з дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» підготовлений з метою надання допомоги студентам щодо опанування цієї дисципліни, яка вивчається за кредитно-модульною системою навчання. Включає стисле висвітлення теоретичного матеріалу відповідно до програми курсу за 14 темами.

Метою складання навчального посібнику є формування знань з практики ведення судово-бухгалтерської експертизи.

Тема 1: «Теоретичні основи судової бухгалтерії»



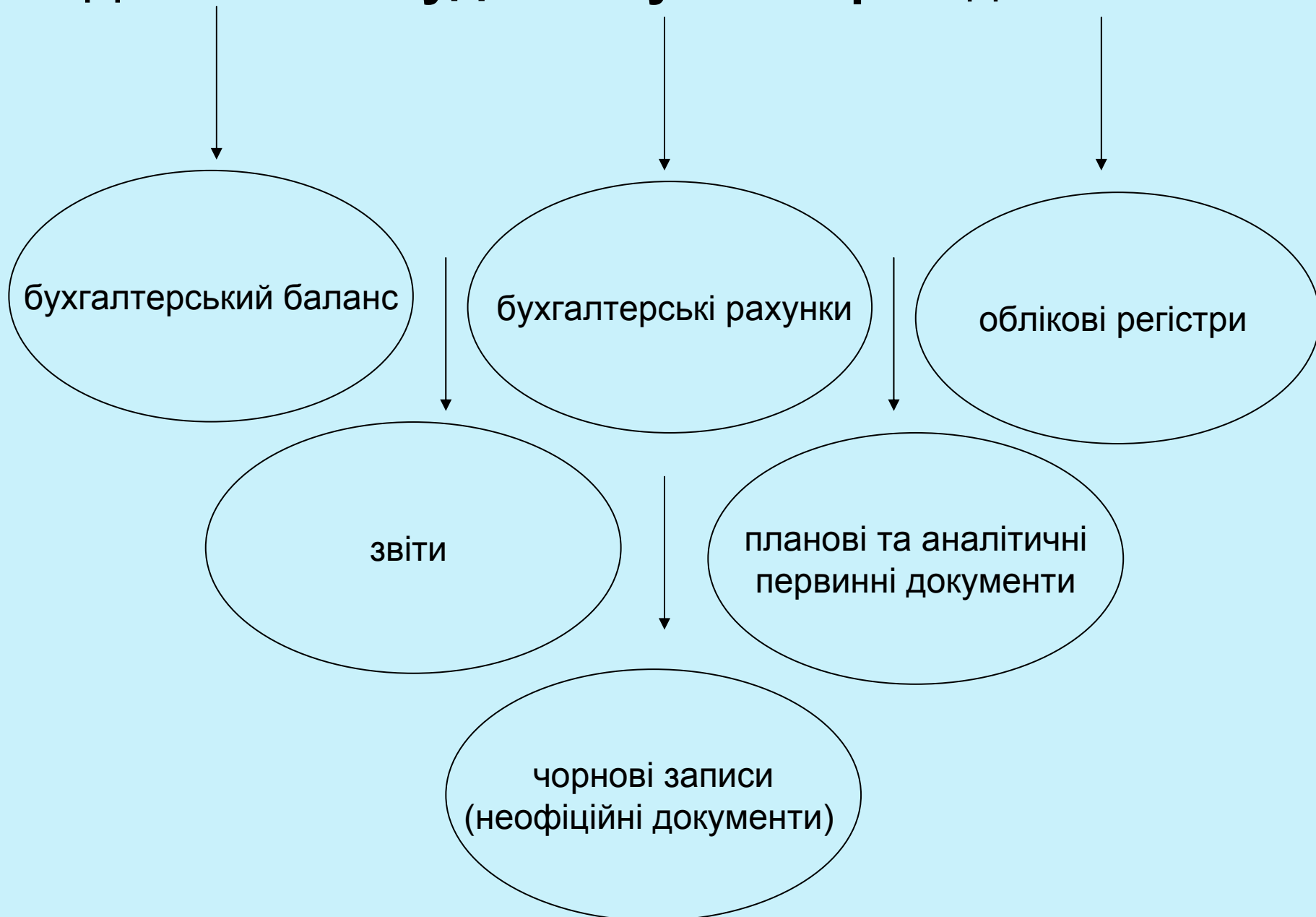
- **1.1 Предмет, метод, завдання та структура судової бухгалтерії, як навчальної дисципліни**
- **1.2 Історія розвитку судової бухгалтерії**
- **1.3 Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці**

Судова бухгалтерія - це спеціальна комплексна дисципліна, що досліджує теоретичні та практичні питання використання спеціальних економічних і бухгалтерських знань в конкретних галузях юридичної практики.

Предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств та організацій, викликані будь-якими деструктивними чинниками. Дисципліна розробляє спеціальні прийоми виявлення негативних явищ, методіку використання економічних і бухгалтерських знань у слідчій та судовій практиці.



До об'єктів судової бухгалтерії відносяться:

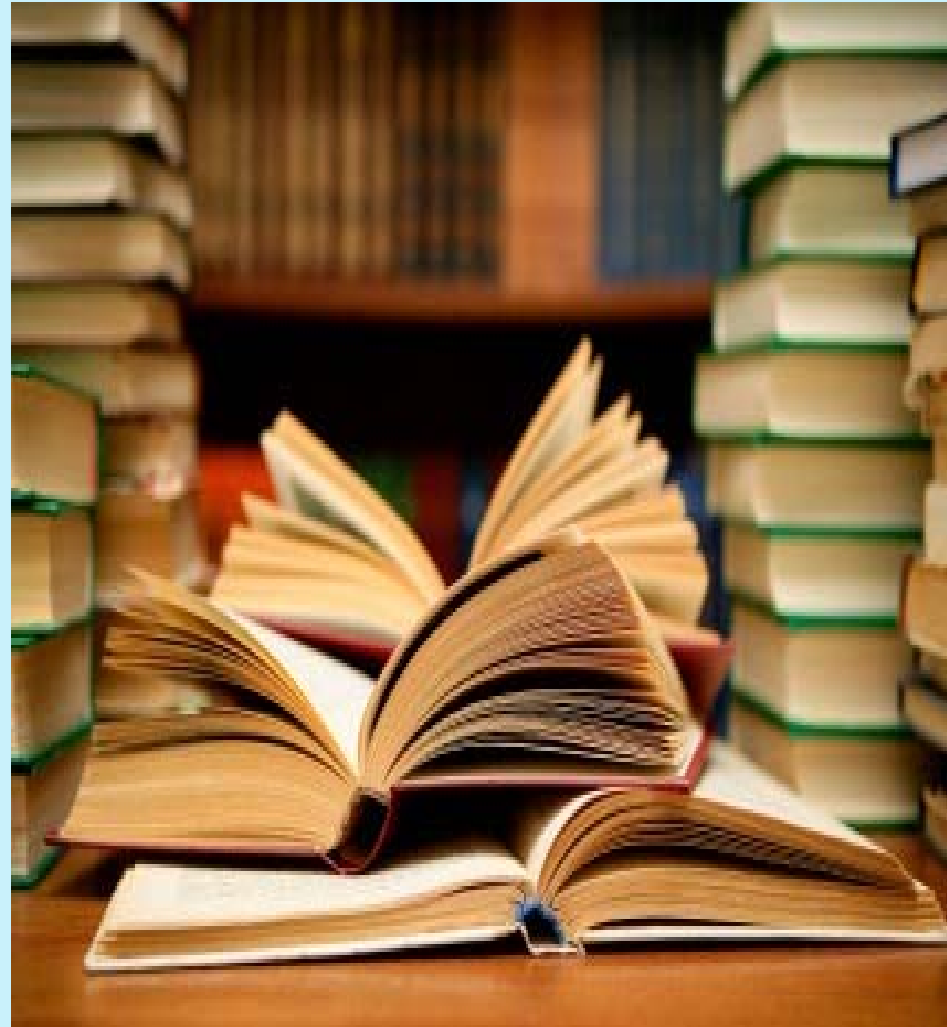


Методологічною базою судової бухгалтерії є діалектичний метод пізнання, який спирається, зокрема, на закони про:

-загальний взаємозв'язок явищ природи і суспільства

-безперервність розвитку і зміни предметів пізнання

-здатність матерії до щодо свідомості, а також такі категорії, як частина і ціле, форма і зміст



Судову бухгалтерію як комплексну дисципліну структурно можна поділити на дві

частини :

Загальна

Особлива

В загальній частині висвітлюються теоретичні основи судової бухгалтерії, методу фактичного контролю – інвентаризації у юридичній практиці.

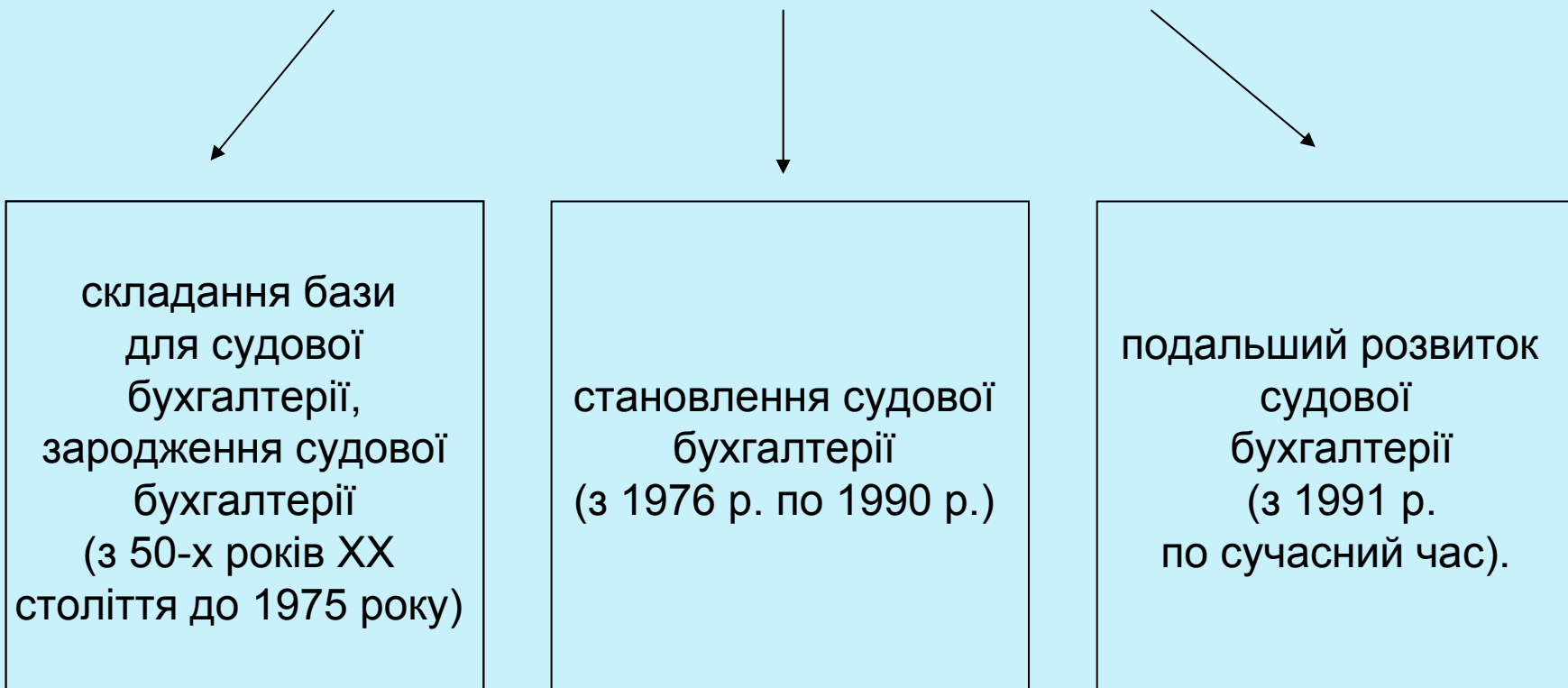
В особливій частині висвітлюються форми застосування спеціальних економічних знань під час розслідування економічних злочинів, а саме документальної ревізії, участі спеціаліста-бухгалтера у кримінальному процесі, аудиту, призначення та проведення судово-економічної (бухгалтерської) експертизи.

**Судова бухгалтерія
має своїм
завданням вивчення
та усунення
деструктивних
відхилень у
господарській практиці,
пов'язаних з
економічними
злочинами,
господарськими
правопорушеннями,
недоліками в
господарській
діяльності тощо .**



1.2 Історія розвитку судової бухгалтерії

Судова бухгалтерія як наука та як навчальна дисципліна у своєму розвитку пройшла три основних етапа:



I етап. До 50-х років ХХ століття форми застосування спеціальних бухгалтерських знань в юридичній практиці, під час розкриття крадіжок та інших злочинів. В 50-х роках ХХ століття зусиллями великих радянських вчених – С.С.Остроумова, С.П.Фортинського, В.Г.Танасевича, Н.В.Кудрявцевої та інших – застосовуються енергічні заходи щодо створення методологічної бази судової бухгалтерії.

II етап. В 1980 році виходить з друку другий підручник "Судова бухгалтерія" авторського колективу: Г.А.Атанесян, С.С.Остроумов, С.П.Фортинський, В.Г.Танасевич. Значну участь у розвитку судової бухгалтерії на цьому етапі взяли роботи відомих радянських вчених: В.Г.Любшина, А.М.Ромашова, Л.І.Георгієва, Т.М.Арзуманяна, П.К.Пошюнаса, В.К.Степутенкової, та інших. В ці роки становлення і розвитку судової бухгалтерії проходить у процесі подальшого розвитку таких дисциплін, як "Основи бухгалтерського обліку Та судово-бухгалтерської" експертизи"

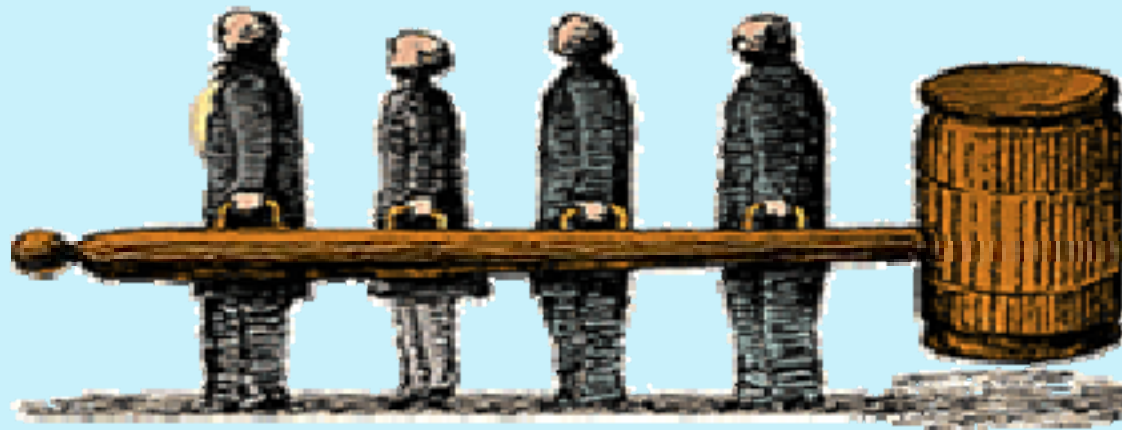
III етап. Судова бухгалтерія представляє собою спеціальну прикладну дисципліну, яка вивчає питання, зв'язані із застосуванням бухгалтерського та економічного аналізу в юридичній практиці. Ця навчальна дисципліна служить теоретичною базою використання спеціальних економічних та бухгалтерських знань у кримінальному, цивільному та господарському процесах. Цим визначається і зміст предмета "Судова бухгалтерія", який включає в себе питання як економічного, так і правового характеру.

У сучасний час вчені намагаються вдосконалити теоретичну та практичну бази судової бухгалтерії, тому що вказана дисципліна надійно ввійшла у навчальне та наукове життя. Судова бухгалтерія, як навчальна дисципліна, повинна збагатити курсантів та студентів - майбутніх правознавців - необхідними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, економічного аналізу, документальної ревізії, судово-економічної (судово-бухгалтерської) експертизи та аудиторської діяльності. Ця дисципліна весь час знаходиться у пошуку та розвивається і удосконалюється.

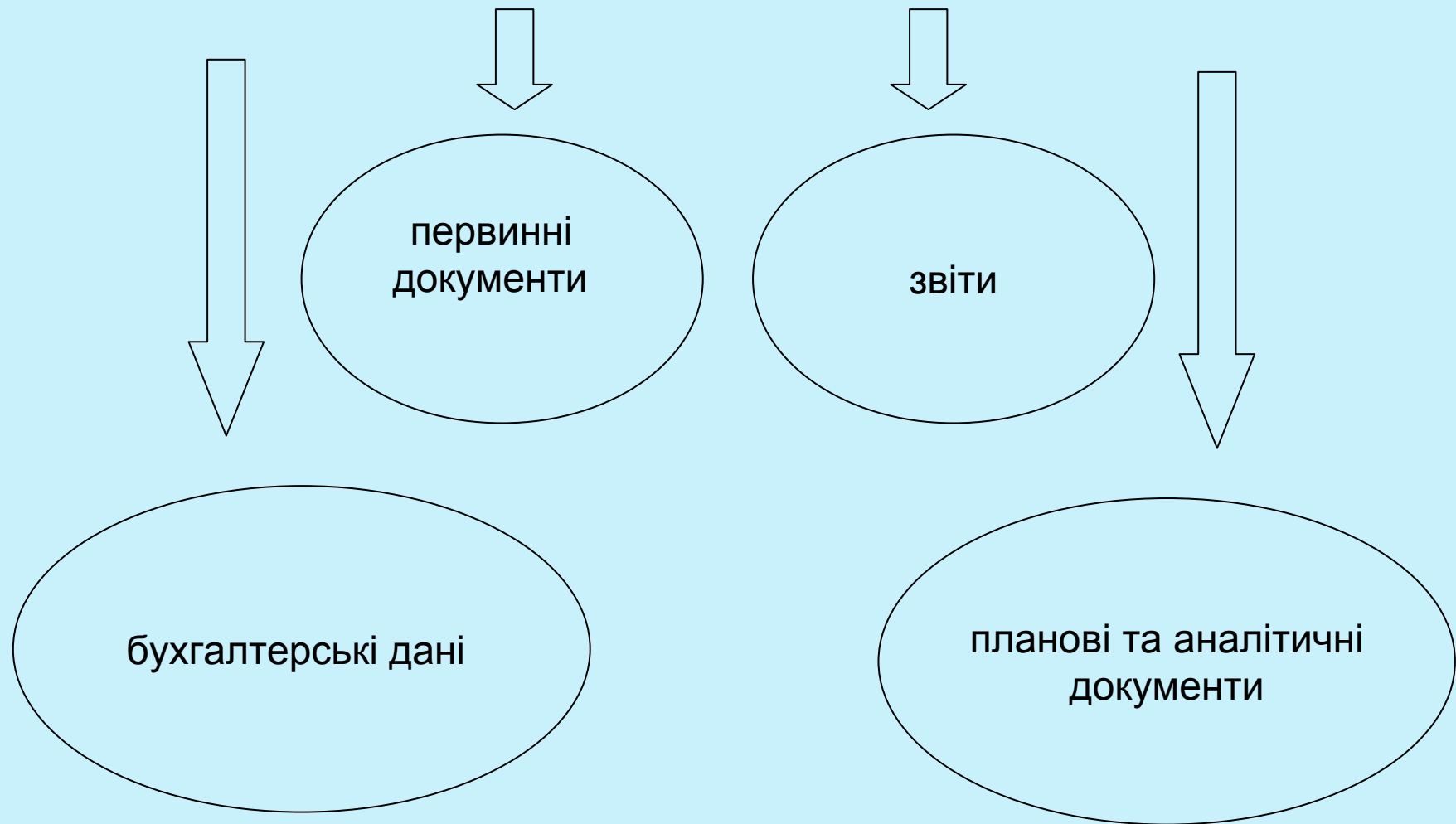


1.3 Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці

В юридичній практиці, особливо під час розслідування та судового розгляду кримінальних справ про розкрадання та привласнення власності, посадових і господарських злочинів, економічних злочинів, юрист часто має справу з різними питаннями бухгалтерського обліку, економіки, технології тощо, які дуже складні для розуміння у зв'язку з їх заплутаністю.



Об'єктами судової бухгалтерії є матеріальні носії інформації економічного характеру:



Мета судової бухгалтерії - розробка та адаптація методики застосування економічних і бухгалтерських знань у праві, забезпечення правильного та вмілого призначення та проведення документальних ревізій, судово-економічних (бухгалтерських) експертиз, аудиторських перевірок, обґрунтування науковості та ефективності рекомендацій, з допомогою яких можна вирішити спеціальні питання, що виникають в юридичній діяльності, а також прививати юристам навички ефективного використання та аналізу різних джерел інформації економічного характеру.





Таким чином, судова бухгалтерія як наука призвана вирішувати питання допомоги правосуддю в розслідуванні та розкритті економічних злочинів, вивчати нові способи скоєння економічних злочинів на сучасному етапі розвитку України, у період становлення ринкової економіки і правової держави.

Котрольні питання

- 1. Що є предметом судової бухгалтерії?
- 2. Назвіть об'єкти судової бухгалтерії.
- 3. На які закони спрається методологічна база?
- 4. Судову бухгалтерію як комплексну дисципліну структурно можна поділити на які частини?
- 5. В чому завдання судової бухгалтерії?
- 6. Назіть 3 основних етапи розвитку.
- 7. Що є об'єктами судової бухгалтерії є матеріальні носії інформації економічного характеру?
- 8. В чому полягає мета судової бухгалтерії?



Тема2 Основні теоретичні аспекти судово-бухгалтерської експертизи

Питання

- * 1. Тракткування дефініції „судово-бухгалтерська експертиза”
- * 2. Мета проведення судово-бухгалтерської експертизи
- * 3. Завдання судово-бухгалтерської експертизи
- * 4. Предметна галузь судово-бухгалтерської експертизи
- * 5. Об’єкти судово-бухгалтерської експертизи
- * 6. Класифікаційний поділ судово-бухгалтерських експертиз
- * 7. Зміст методу судово-бухгалтерської експертизи
- * 8. Характеристика і галузь застосування загальнонаукових прийомів методу судово-бухгалтерської експертизи
- * 9. Характеристика і галузь застосування власних науково-методичних прийомів методу судово-бухгалтерської експертизи



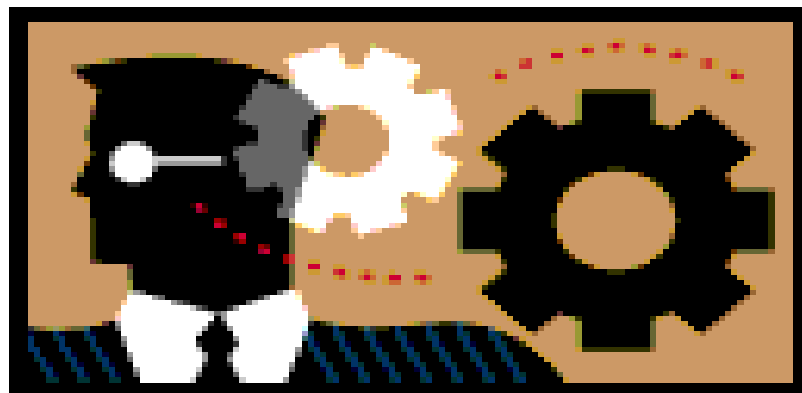
Трактування дефініції „судово-бухгалтерська експертиза“



- * Судово-бухгалтерська експертиза - це процесуальна форма дослідження первинних бухгалтерських документів, облікових регістрів і фінансової звітності підприємств з метою вирішення широкого кола економічних питань, що виникають під час розслідування господарських злочинів в суді та в господарському суді.

Мета проведення судово-бухгалтерської експертизи

- * **Метою судово-бухгалтерської експертизи є** встановлення правильності організації бухгалтерського обліку і звітності, достовірності фактів господарського життя економічного суб'єкта для дачі обґрунтованого висновку щодо поставлених питань.



Завдання судово-бухгалтерської експертизи



*

- 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 і звітності;
- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли нанесенню матеріальних збитків;
- установлення обґрунтування списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів;
- установлення правильності визначення оподаткованого 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 вартості позову (зустрічного позову).

Предметна галузь судово-бухгалтерської експертизи



Предмет судово-бухгалтерської експертизи становлять відображені в бухгалтерських документах і облікових регістрах господарські операції, які є об'єктом судового розгляду і щодо яких експерт-бухгалтер дає висновок на підставі поставлених перед ним на дозвіл слідчим, прокурором, судом питань.

До предмету судово-бухгалтерської експертизи відносяться явища, що характеризуються сукупністю таких ознак:

- а) вони пов'язані з господарською діяльністю;
- б) вони знайшли відображення в бухгалтерському обліку;
- в) їх межі визначаються питаннями, поставленими слідчим (судом);
- г) наявністю висновку, зробленого фахівцем в області бухгалтерського обліку.

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

- * Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є відображені в документах і облікових реєстрах господарські операції, які стали предметом розслідування або розгляду в суді. При проведенні судово-бухгалтерської експертизи її об'єктами є:
 1. Бухгалтерські документи первинного обліку:
 - первинні (накладні, наряди на відпуск матеріальних цінностей, банківські доручення, ПКО, ВКО, транспортні документи, акти, оприбуткування, введення в експлуатацію, списання, платіжні відомості, доручення, квитанції, авансові звіти тощо);
 - зведені (групувальні відомості, накопичувані та групувальні таблиці, особові рахунки, звіти касирів, товарні звіти матеріально-відповідальних осіб);
 - інформація з комп'ютерних систем обліку.
 2. Облікові реєстри поточного обліку: книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо;
 3. Облікові документи заключного обліку: фінансова, податкова, статистична, управлінська звітність.

Класифікаційний поділ судово-бухгалтерських експертиз

Всі судові експертизи можна класифікувати за такими ознака-ми:

- * за місцем проведення*
- * послідовністю проведення,*
- * обсягом дослідження,*
- * складом експертів,*
- * характерам застосовуваних спеціальних знань.*



Зміст методу судово-бухгалтерської експертизи

Методом судово бухгалтерської експертизи є сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і інших наданих йому матеріалів.

Загальнонаукові методичні прийоми, що застосовуються при проведенні судово-бухгалтерських експертиз, містять у собі аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, абстрагування і конкретизацію, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Власні науково-методичні прийоми судово-облікової експертизи — це специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики.



Характеристика і галузь застосування загальнонаукових прийомів методу судово-бухгалтерської експертизи



- * 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. 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.

Характеристика і галузь застосування власних науково-методичних прийомів методу судово-бухгалтерської експертизи



Це специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До них відносяться розрахунково-аналітичні, документальні, органолептичні прийоми, а також прийоми узагальнення і реалізації результатів експертиз. Застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і інших наданих йому матеріалів.

Перевірь себе



- 1) Судово-бухгалтерська експертиза – це?
- 2) Що відносять до предмету судово-бухгалтерської експертизи?
- 3) Перелічіть об'єкти при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.
- 4) Що містять у собі загальнонаукові методичні прийоми?
- 5) Що таке власні науково-методичні прийоми судово-облікової експертизи?





Тести

Оберіть правильні відповіді.

1) При проведенні судово-бухгалтерської експертизи її об'єктами є:

- а) Бухгалтерські документи первинного обліку;*
- б) Свідок;*
- в) Облікові регістри поточного обліку;*
- г) Облікові документи заключного обліку.*

2) Судові експертизи можна класифікувати за такими ознаками:

- а) за місцем проведення;*
- б) послідовністю проведення;*
- в) за часом проведення;*
- г) складом експертів.*

3) Сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і інших наданих йому матеріалів – це:

- а) метод судово бухгалтерської експертизи;*
- б) мета судово бухгалтерської експертизи;*
- в) Власні науково-методичні прийоми.*

4) Загальнонаукові методи в практиці органів внутрішніх справ частіше за все використовуються для:

- а) дізнання і виявлення ознак скоєння корисливих правопорушень;*
- б) самоперевірки;*
- в) розв'язання задач.*



**Тема 3: Організація,
призначення, проведення
судово-бухгалтерської
експертизи**

План:

1.1 Поняття, предмет та метод судово-бухгалтерської експертизи, її призначення та проведення, класифікація судових експертиз.

1.2 Організаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.

1.3 Компетенція експерта-бухгалтера.

1.4 Висновок експерта-бухгалтера та оцінка результатів експертизи слідчими та судовими органами.



Ключові поняття:

Судово-бухгалтерська експертиза

Економічний аналіз

Компетенція експерта

Судова експертиза

Статистичні розрахунки

Висновок експерта-бухгалтера

Ревізія

Експерт-бухгалтер

Документальна перевірка

Розрахунково-аналітичні прийоми

1.1 Поняття, предмет та метод судово-бухгалтерської експертизи, її призначення та проведення, класифікація судових експертиз

Судово-бухгалтерська експертиза належить до найпоширеніших видів судових експертиз.

Як визначено в Законі України "Про судову експертизу", **судова експертиза** – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у дізнання, досудового слідства чи суду.



провадженні органів

Правовою основою призначення і проведення судових експертиз є Закон України "Про судову експертизу", Кримінально-процесуальний (КПК), Цивільний процесуальний (ЦПК), Господарський процесуальний (ГПК) кодекси України.



Законодавство встановлює, що судові експертизи по кримінальних і цивільних справах призначаються в тих випадках, коли для вирішення питань при провадженні за цими справами необхідні спеціальні пізнання.

Історія розвитку судової експертизи в нашій країні почалася з 10 липня 1923 року, коли Рада Народних Комісарів України затвердила Положення про обласні кабінети науково-судової експертизи в Харкові, Києві й Одесі. Нове Положення про кабінети науково-судової експертизи, що було прийняте 25 квітня 1925 року, уже передбачало виконання ними не тільки експертиз, але також наукових праць і експериментальних досліджень з питань криміналістичної техніки і методології розслідування злочинів.



У зв'язку з розширенням функцій кабінети у тому ж 1925 році були перейменовані в інститути науково-судової експертизи. Таким чином, у судовій системі був створений такий важливий і самостійний інститут, як судова експертиза, незалежна від органів слідства.

Процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи – це система правил, встановлених чинним кримінально-процесуальним, цивільно-процесуальним законодавством та Законом України "Про судову експертизу", які регулюють порядок її призначення та проведення, права і обов'язки експерта-бухгалтера, а також інших учасників процесу у зв'язку з проведенням експертизи.

Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації нею знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, у специфіці предмета та методів дослідження. Ці особливості виділяють її у самостійний вид судової експертизи.

Бухгалтер-експерт обов'язково повинен володіти як певним обсягом процесуально-правових знань, так і достатніми знаннями з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. Тільки при суворому додержанні ним процесуального законодавства і правильному застосуванні спеціальних знань судово-бухгалтерська експертиза може бути визнана доброякісною і такою, що відповідає своєму призначенню.

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

Як правило, основні питання, на які повинен дати відповіді експерт у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства що перевіряється. В спеціальній літературі (на відміну від Інструкції Мін'юсту) клас експертиз, що характеризується застосуванням різнобічних спеціальних знань у галузі економіки і суміжних наук, більша кількість науковців називає судово-економічною експертизою. Однак єдина наукова класифікація судово-економічних експертиз поки що не сформувалась.



Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є документи, перелік яких наводиться у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження та складання висновку.

Завдання, що вирішуються судовими експертами

Завдання, пов'язані з ідентифікацією об'єктів

Наприклад, встановлення посадової особи, відповідального за здійснення і документальне оформлення незаконної господарської операції

Діагностичні завдання

Складаються у виявленні механізму події, встановленні часу, способу і послідовності дій, що привели до правопорушення, якісних і кількісних характеристик здійснених діянь. Наприклад, розкриття механізму розкрадання товарно-матеріальних цінностей і коштів, розрахунок суми заподіяного збитку

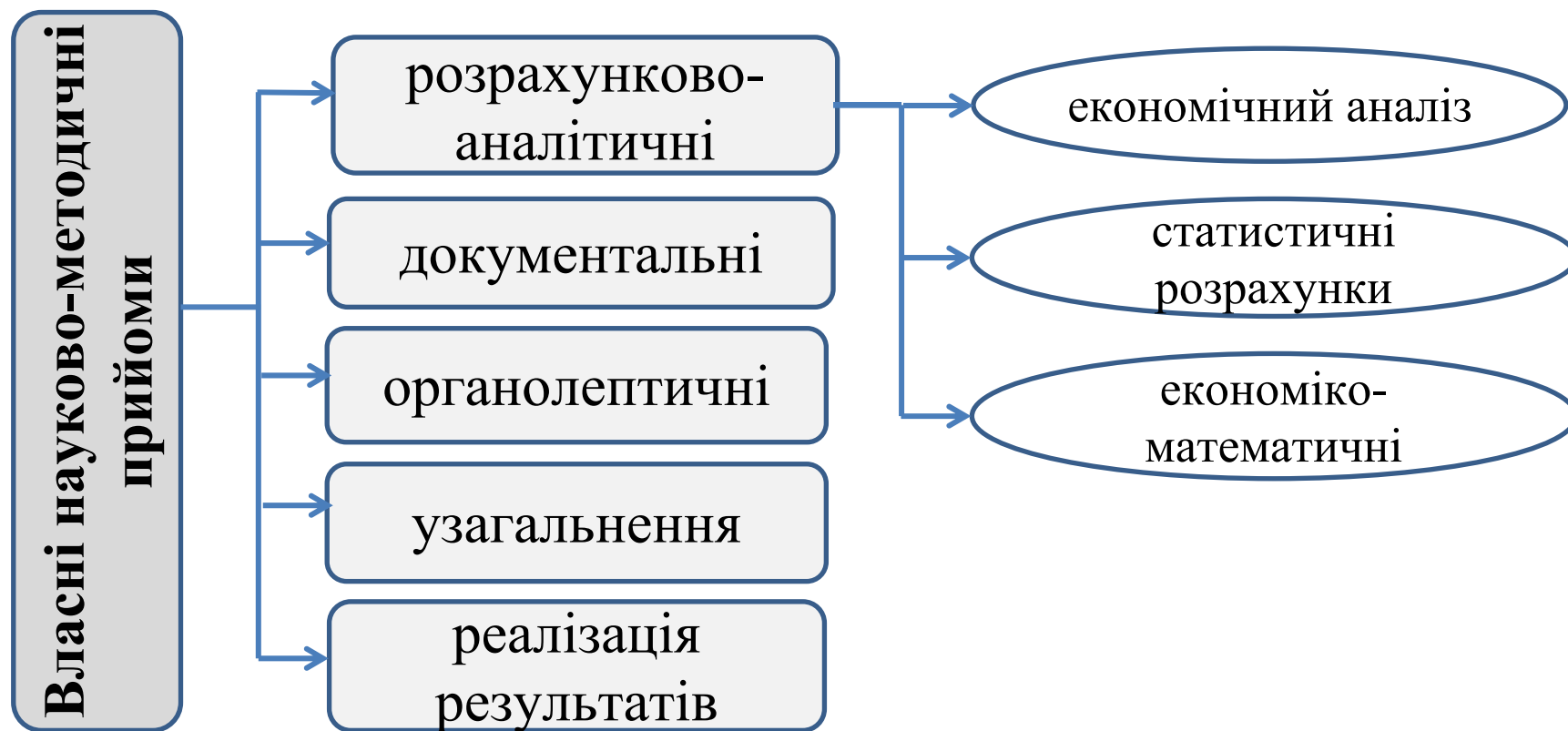
Завдання, пов'язані з експертною профілактикою

Пов'язані з експертною профілактикою, тобто діяльністю з виявлення обставин, що сприяють здійсненню злочинів (правопорушень) і розробці заходів щодо їх усунення. Наприклад, розробка на основі експертного дослідження рекомендацій з удосконалювання первинного обліку товарно-матеріальних цінностей і організації контрольних перевірок окремих груп матеріалів з метою забезпечення їх схоронності на складах і в коморах підприємства

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і інших наданих йому матеріалів.

Власні науково-методичні прийоми судово-облікової експертизи – це специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики.

Розрахунково-аналітичні прийоми містять у собі: економічний аналіз, статистичні розрахунки і економіко-математичні методи.



Економічний аналіз у загальному вигляді можна визначити як вивчення системи показників, що характеризують господарську діяльність підприємств і організацій, яка передуює прийняттю раціональних управлінських рішень.

Систему показників можна поділити на три великих групи:

1) дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів про роботу підприємства яка аналізується; висновки і пропозиції вищих організацій за підсумками роботи за визначений звітний період; повідомлення в засобах масової інформації

2) дані самого підприємства: планові документи, інформативна, проектно-кошторисна, технологічна і фінансова документація, дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, звітність

3) додаткові дані: протоколи зборів засновників і акціонерів; інформація, отримана від працівників підприємства; дані, отримані в ході оперативно-розшукових заходів тощо

При аналізі економічних показників можуть бути помічені ознаки порушення планової, фінансової, кошторисної і бюджетної дисципліни, виявлені факти нерационального, неощадливого і нецільового використання засобів і інші відхилення. Все це знаходить своє відображення в, так званих, економічних невідповідностях.



Найбільш відомим прийомом економічного аналізу є порівняння. Звичайно порівнюються фактичні звітні показники з плановими, із звітними за попередні періоди, з аналогічними звітними показниками інших родинних підприємств.

Важливою умовою об'єктивності економічного аналізу є попереднє групування даних за якісно однорідних ознак: за місцями виникнення, часу здійснення, окремим матеріально-відповідальним особам, підрозділам підприємства із приблизно однаковою технічною оснащеністю тощо.

Широко використовуються останнім часом в економічному аналізі економіко-математичні методи: кореляційні і регресійні моделі, обробка рядів динаміки, лінійне програмування та інші. Наприклад, кореляційні моделі можуть дати досить точну залежність змін матеріалоемності продукції, що випускається, від змін факторів, що істотно впливають на неї. Якщо ж зміни матеріалоемності будуть виходити за межі розрахункових значень, то можна допустити вплив неврахованих факторів, до яких може відноситись і розкрадання матеріалів.

Тому слідча і судова практика як докази по кримінальних справах використовує не всі матеріали економічного аналізу, а лише ті з них, що, виявляючи негативні відхилення, не мають задовільних економічних пояснень, але логічно виявляють свій зв'язок із розслідуваними злочинами.

Однак виявлені в ході економічного аналізу негативні тенденції і відхилення від нормативного ходу виробничих процесів самі по собі не є порушенням законодавства, а лише вказують напрямок проведення більш детального дослідження. Докази ж здійснення протиправних дій у сфері економіки встановлюються документальними й органолептичними прийомами судово-бухгалтерської експертизи.

Документальні прийоми судово-бухгалтерської експертизи містять такі способи контролю наданих матеріалів:

- формальну арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову оцінку відбитих у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- суцільне і несуцільне (у т. ч. вибіркоче) спостереження;
- зустрічну перевірку документів чи записів в облікових реєстрах шляхом звірення їх з однаковими чи взаємозалежними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, заснований на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою наступного визначення (зворотним рахунком) величини необґрунтованих списань сировини і матеріалів на виробництво визначених видів продукції;
- оцінку законності і обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку тощо.

При розслідуванні кримінальних справ про розкрадання майна підприємств, організацій та установ, громадських організацій необхідність у призначенні судово-бухгалтерської експертизи (у тому числі після проведення документальної ревізії) виникає:



якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих протиріч потребує висновку експерта

при протиріччях у висновках первинної і повторної документальної ревізії

у разі обґрунтованого клопотання звинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи

у випадках застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної матеріальної шкоди

коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтований висновок без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером



Перелік матеріалів, що направляються експерту-бухгалтеру, залежить від питань, поставлених перед ним слідчим чи судом за конкретною справою.

Основна діяльність експерта-бухгалтера пов'язана з дослідженням бухгалтерських документів, що згідно з КПК України передбачені як джерела доказів по справі, що знаходиться у

Якщо ж такий документ є знаряддям злочину (наприклад, ~~впровадження~~ впровадження для отримання і привласнення товарно-матеріальні цінності) чи зберіг на собі сліди злочину (інвентаризаційний опис і порівнювальна відомість, що встановлюють нестачу цінностей), то він, згідно зі ст.78 КПК України, являє собою речовий доказ.

Визнання слідчим документа речовим доказом оформлюється відповідною постановою і це відбивається в протоколі його огляду. Потім цей документ може бути залучений до справи чи залишений на зберігання в тій чи іншій організації. При цьому у справі залишається протокол огляду документа і розписка особи, що прийняла документ на зберігання.

У зв'язку з впровадженням комп'ютерних технологій в обліковий процес, для оцінки і вивчення інформації, що зберігається в комп'ютері і на магнітних носіях, можуть бути використані дані іншого виду судових експертиз, що формується – комп'ютерно-технічної.

Оскільки результати комп'ютерно-технічної експертизи, особливо програмного забезпечення, прямо залежать від збереження інформації на внутрішніх і зовнішніх носіях, необхідно при вилученні об'єктів і підготовці їх для експертизи дотримуватися ряду правил, що виключають навмисне псування чи знищення даних, що зберігаються в комп'ютерах.

Важливим джерелом інформації для правильної оцінки наданих даних при проведенні обліково-бухгалтерської експертизи є нормативно-правові акти України. Оскільки ці законодавчо-правові акти в Україні зазнають частих змін і доповнень, експерт повинен чітко визначити, до якого періоду дії нормативного документа відноситься досліджувана подія.

Експерт-бухгалтер може досліджувати тільки ті документи, що вже оглянуті, знаходяться у справі і надані йому слідчим чи судом. Якщо в основу дослідження покладена тільки ксерокопія документа, то експерт повинен згадати про це у своєму висновку. Постанова про призначення експертизи як процесуальний документ складається з трьох частин: вступної, описової і резолютивної.

У вступній частині вказується дата і місце складання постанови, посада та прізвище особи, що прийняла постанову, найменування кримінальної справи, з якої призначена експертиза.

В описовій частині постанови відображається суть справи і обставини, що спричинюють проведення експертизи, а також особливості об'єкта дослідження, які можуть мати певне значення для висновку експерта-бухгалтера. Завершується описова частина постанови формуванням підстав для призначення експертизи.

У резолютивній частині постанови міститься виклад рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи, вказуються: вид експертизи за процесуальними ознаками (додаткова, повторна, комісійна), прізвище експерта, питання, щодо яких він повинен дати висновки, перелік матеріалів справи, які надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження. При проведенні судово-бухгалтерської експертизи в експертній установі у резолютивній частині постанови зазначається конкретний виконавець – експерт цієї установи. Оскільки за законом експертом може бути лише фізична особа, тому не можна в постанові вказувати, що проведення експертизи доручається певній установі або службі, наприклад, "Бюро судово-бухгалтерської експертизи" тощо.

Перелік матеріалів, що надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження, залежать від питань, які на вирішення експерта ставить слідчий, а також від кримінальної справи, порушеної проти осіб підприємства тієї чи іншої галузі народного господарства.

Перелік матеріалів, що надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження, залежать від питань, які на вирішення експерта ставить слідчий, а також від кримінальної справи, порушеної проти осіб підприємства тієї чи іншої галузі народного господарства.

Як правило, слідчий направляє для експертного дослідження такі документи:

- акти документальних ревізій, в яких на підставі документів відображено рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів за досліджуваний період;
- документи інвентаризації (інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризації);
- товарні, касові звіти, а також інші звіти матеріально відповідальних осіб з усіма первинними прибутково-видатковими документами;
- первинні документи, що відображають господарські операції, стосовно яких перед експертом поставлені питання;
- розрахунково-платіжні відомості, депонентські відомості, особові картки та інші касові документи;
- трудові договори, договори про матеріальну відповідальність, накази на призначення та звільнення з посади;
- протоколи допитів звинувачених та свідків, протоколи очних ставок та огляду документів;
- висновки експертів інших спеціальностей;
- неофіційні документи та інші матеріали, які мають значення для судово-бухгалтерської експертизи.

Додаткова судово-бухгалтерська експертиза призначається у випадках, коли:

- а) даний висновок недостатньо ясний чи неповний;
- б) перед експертом-бухгалтером, слідчим і судом поставлені нові питання;
- в) обвинувачуваний дає пояснення, що має істотне значення для справи.

Додаткова експертиза призначається постановою слідчого або ухвалою (постановою) суду, у якій вказуються додаткові питання. Постанова пред'являється обвинувачуваному. Додаткова експертиза доручається тому ж чи іншому експерту.

Відповідно до ст.75 КПК чи ст.61 ЦПК експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної судової експертизи, коли з'ясовується, щоб усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо. Неясність висновку полягає у тому, що за ним не можна точно встановити, чи є висновок експерта категоричним чи вірогідним. Якщо експерт досліджував не всі надані в його розпорядження об'єкти і документи, а тільки частину з них, чи відповів не на всі поставлені перед ним питання, то така експертиза є неповною. Таким чином, додаткова експертиза, в основному, призначається для роз'яснення, уточнення і конкретизації результатів первинної експертизи.

Повторна експертиза призначається у випадку необґрунтованості висновку чи сумнівів у його правильності. При проведенні повторної експертизи обвинувачуваний користується правами, наданими йому законом при призначенні і проведенні експертизи.

Повторний висновок потрібно, якщо експерт-бухгалтер порушив свої процесуальні права чи вийшов за межі своєї компетенції.

Виконання повторної судово-бухгалтерської експертизи доручається іншому експерту чи іншим експертам. При призначенні повторної судово-бухгалтерської експертизи слідчий (суд) виносить постанову, яка пред'являється обвинувачуваному. У постанові слідчий (суд) обґрунтовує свою незгоду з первісним висновком експерта-бухгалтера, посиляючись на обставини справи і конкретні матеріали, і після цього формулює питання, по яких повинно бути наданий висновок.

Експерт-бухгалтер – це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю господарської діяльності, обов'язком якого є дослідження правильності відображення господарської діяльності підприємства у документах бухгалтерського і податкового обліку при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ.

Коло питань, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначаються її завданнями, до яких належать:

- ❖ перевірка та підтвердження за допомогою документів розміру нестач або лишків матеріальних цінностей і грошових коштів, визначення періоду та місця їх створення;
- ❖ документальне підтвердження розміру матеріальної шкоди, заподіяної посадовими та матеріально відповідальними особами у результаті скоєння корисливих правопорушень;
- ❖ виявлення недоліків в організації бухгалтерського обліку, звітності і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли утворенню матеріальної шкоди;
- ❖ визначення кола осіб, на чийй відповідальності в період створення нестачі або лишків, знаходилися товарно-матеріальні цінності та грошові кошти;
- ❖ визначення кола посадових осіб, які зобов'язані були забезпечити виконання вимог бухгалтерського обліку та контролю, недодержання яких установлено в ході проведення експертизи;
- ❖ документальне підтвердження господарських операцій по прийманню, реалізації і збереженню товарно-матеріальних цінностей та руху грошових коштів;
- ❖ встановлення правильності методики проведення документальної ревізії та достовірності її результатів;
- ❖ вивчення та аналіз змісту документів для експертного висновку щодо обґрунтованості списання на виробництво сировини та матеріалів та законності руху готової продукції;
- ❖ встановлення фактів порушення фінансової дисципліни, правильності розрахунків з постачальниками та покупцями, ухилення від сплати податків;
- ❖ документальна перевірка чинних правил емісії цінних паперів;
- ❖ документальне підтвердження фактів фіктивного банкрутства тощо.

ВІДМІННОСТІ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВІД РЕВІЗІЇ

Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
<i>За суб'єктом</i>	
Ревізія економічної і 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 і 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 звинувачувано-му 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

<i>За об'єктом</i>	
Об'єктами (засобами) ревізії є первинні документи і 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 звинувачуваних; свідків, якщо відомості подаються як вихідні дані та використання їх пов'язане з дослідженням бухгалтерських документів
<i>За методом</i>	
Ревізія являє собою один з методів управління народним господарством. Метод управління вклю-чає 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

Різниця у процесуальному становищі ревізора і експерта-бухгалтера полягає в тому, що ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу.

Не однакова і процесуальна форма вибору кожної з них, а також викладення результатів дослідження. Відмінності є в компетенції та в об'ємі діяльності осіб, що мають спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку.

По різному характеризуються методики, об'єкти та способи дослідження. Є відмінності і в процесуальному положенні експерта-бухгалтера, ревізора, спеціаліста-бухгалтера, в їх взаємовідносинах зі слідчим.

Загальним у використанні спеціальних знань є те, що:

документальна ревізія і судово-бухгалтерська експертиза виконуються спеціалістами в області бухгалтерського обліку

експерт-бухгалтер досліджує, як правило, ті ж документи, що були вивчені бухгалтером-ревізором

експерт-бухгалтер і ревізор застосовують однакову методику дослідження документів

об'єм роботи експерта і ревізора визначається правозастосувачем (слідчим, судом), встановлюючи перелік питань

1.2 Організаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

Судово-експертну діяльність у нашій країні здійснюють спеціалізовані установи та відомчі служби:

- науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров'я України;
- експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України.





Атестація судових експертів із числа працівників підприємницьких структур та громадян проводиться Міністерством юстиції України або Міністерством охорони здоров'я України. Міністерство юстиції України веде Реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян. Органи дізнання, досудового слідства і суди зобов'язані доручати проведення судових експертиз переважно фахівцям, внесеним до цього Реєстру.

На сьогоднішній день Міністерством юстиції України рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при МЮ України від 30.01.2001 р. запроваджено загальну назву – судово-економічна експертиза, куди входять експертизи по 3-х спеціальностях:

- 11.1. - дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності;
- 11.2 - дослідження документів з фінансово-кредитних операцій;
- 11.3 - дослідження документів з економічної діяльності підприємств і організацій.



У відповідності до ст.6 Закону України "Про адвокатуру" і ст.48 КПК України за заявою адвокатів, захисників і осіб, що самостійно захищають свої інтереси, в експертних установах можуть виконуватися дослідження, результати яких викладаються в письмових висновках спеціалістів (далі – інші дослідження). Причому, експертизи і висновки спеціалістів проводяться експертними установами у відповідності до регіональних зон їх обслуговування.

Підставою для проведення експертиз в експертній установі є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом). Інші дослідження проводяться за письмовою заявою замовника з обов'язковою вказівкою його реквізитів, а також питань, що підлягають вирішенню.

Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку та звітності.

Судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка судова експертиза, не існує поза кримінальними чи цивільними справами, що виникають у процесі розслідування або судового розгляду. Незалежно від того, по яких справах призначається судово-бухгалтерська експертиза, предметом її є господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку та бухгалтерських регістрах, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду і у відношенні яких перед експертом-бухгалтером поставлені слідчим або судом питання, що потребують застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності підприємств.

Особа, запрошена як експерт, повинна задовольняти ряду визначених вимог. Так, у відповідності до ст.10 Закону України "Про судову експертизу", судовими експертами можуть бути особи, що володіють необхідними пізнаннями для виконання висновку за досліджуваними питаннями. Крім того, фахівці державних спеціалізованих установ і відомчих служб, що проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку і атестацію як судові експерти визначеної спеціальності. Не можуть бути експертами особи, визнані у встановленому законом порядку недієздатними, а також особи, що мають судимість.

Метою атестації судового експерта є забезпечення належного професійного рівня фахівців, залучених до проведення судових експертиз чи беруть участь у розробках теоретичної і методологічної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки їм привласнюється кваліфікація судового експерта з дозволом проведення визначеного виду експертиз і кваліфікаційний клас.

Як правило, спираючись на інформацію, що міститься у первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності і актах документальних ревізій, експерт-бухгалтер повинен вирішувати широке коло питань, що мають відношення до різних галузей економіки. Тому експерт-бухгалтер повинен володіти всіма загальнотеоретичними дисциплінами в обсязі, що необхідний для точної оцінки правильності планування, фінансування, кредитування, організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, складання бухгалтерської і статистичної звітності на підприємстві, в організації і в установах різних галузей народного господарства. **Крім того, експерт-бухгалтер повинен знати:**

- дисципліни загальноекономічного циклу: макро- і мікроекономіку, статистику, фінанси, грошовий обіг і кредит, основи управління тощо;
- спеціальні дисципліни: бухгалтерський облік і економічний аналіз, різні галузі права, теорію економічного контролю, стандарти і норми аудиту, контроль і ревізію, оподаткування, господарське і валютне законодавство, специфіку оперативно-розшукової діяльності, судово-бухгалтерську експертизу;
- можливості сучасних технічних засобів збору, передачі і переробки економічної інформації для використання їх в експертній діяльності.

Незалежно від виду судочинства відповідно до ст. 12 Закону України "Про судову експертизу", Інструкції про призначення і проведення судових експертиз, затвердженої наказом Мін'юсту України № 535 від 08.10.98 р. і ст. 77 КПК України експерт-бухгалтер, який призначений постановою слідчого, зобов'язаний:

з'явитися за викликом органу, який призначив експертизу, для допиту з приводу проведеної експертизи чи повідомлення про неможливість її проведення

провести повне дослідження і скласти обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок

до виконання доручену йому експертизу

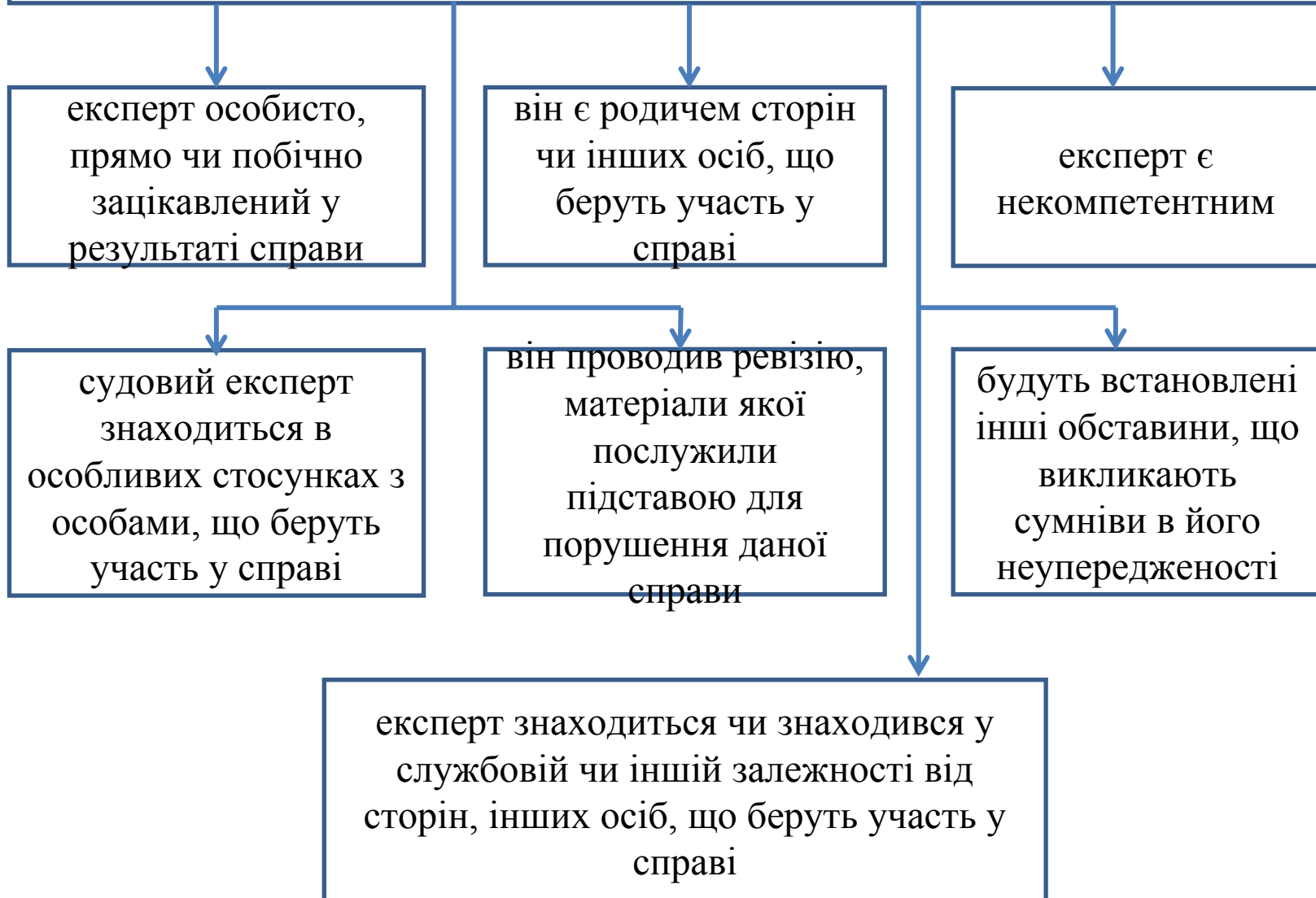
на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо змісту висновку

заявляти самовідвід при наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі

у письмовій формі повідомити слідчого про неможливість зробити висновки в разі недостатності наданих йому матеріалів, а також якщо поставлені слідчим питання виходять за межі його спеціальних знань

не розголошувати даних досудового розслідування під загрозою кримінальної відповідальності

Підставами для відводу судового експерта (згідно зі ст.18 і 19 ЦПК України, ст.31 ГПК України, ст.ст.54, 62 і 75 КПК України) є такі причини, якщо:





Відповідно до чинного законодавства експерт має право:

- ◆ ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета судової експертизи, подавати клопотання про надання додаткових документів;

- ◆ вказувати у висновку судової експертизи на виявлені у ході їх проведення факти, що мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;

- ◆ з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам питання, що стосуються предмета судової експертизи;

- ◆ подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують його права;

- ◆ одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим обов'язком;

- ◆ у випадку незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремий висновок експерта;

- ◆ викладати письмово відповіді на запитання, що ставляться перед ним під час допиту.

Експерт-бухгалтер може бути притягнутий до кримінальної відповідальності: за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків у суді або під час провадження досудового слідства (ст. 385 КК України); за подання завідомо неправдивого висновку (ст. 384 КК України); за розголошення даних досудового слідства (ст. 185 КК України).

1.3 Компетенція експерта-бухгалтера

Компетенція експерта – спільне поняття, яке включає спеціальні пізнання, однієї сторони, і правочинність за їх застосуванням, тобто сукупність прав і обов'язків, визначених кримінально-процесуальним законодавством, – з другої сторони.

Впровадження в практику бухгалтерського обліку господарської діяльності нових автоматизованих форм обліку призводить до зміни межі спеціальних бухгалтерських знань, що застосовуються при розслідуванні та судовому розгляді кримінальних справ про розкрадання майна.

Експертиза в сучасних умовах збільшує свої науково-технічні можливості, розширює коло питань, що вирішуються нею. Проте треба підкреслити необхідність суворого дотримання експертом своєї компетенції й неприпустимість постановки на його вирішення правових питань.

На практиці часто відбувається змішання технічних, економічних, технологічних і правових пізнань із бухгалтерськими.

Порушення компетенції експерта можуть мати місце при вторгненні експерта в чуже коло знань чи виконання ним функцій, що входять у компетенцію слідчого або суду.

Такими порушеннями є:

вирішення експертом
правових питань, що
мають відношення до
суб'єктивної сторони
складу злочину

самостійне з'ясування і
збирання доказів шляхом
одержання показань від
обвинувачених та свідків

Іноді експерти-бухгалтери намагаються вирішувати питання, що відносяться до компетенції фахівців інших галузей знань: економістів, технологів, будівельників, хіміків тощо.

Питання про відповідальність – одне з основних юридичних питань, що підлягає вирішенню лише слідчим і судом на основі аналізу всіх обставин справи.

Експерт має право досліджувати фактичне дотримання

посадовими особами вимог нормативних актів у межах ведення бухгалтерського обліку, що не значить вирішення питання про відповідальність цих осіб, оскільки підставою для матеріальної відповідальності за нанесений збиток є провина працівника, а встановлення провини входить до компетенції не експерта, а слідчого й суду.



Фактичні дані встановлюються як бухгалтерськими документами, так й іншими матеріалами справи. Фактичні дані встановлюються показаннями свідків, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій та іншими документами.

Протоколи слідчих і судових дій можуть засвідчувати обставини й факти, встановлені при огляді, обшуку, вилученні, при проведенні експерименту та інших дій. Протоколи вилучення або обшуку, які мають відомості про бухгалтерські операції, допоможуть експертові визначити джерело походження бухгалтерських документів, вилучених на підприємстві або у посадових осіб та достовірність здійснення господарських операцій.

Акти документальної ревізії для експерта-бухгалтера відіграють подвійну роль:

- по-перше, вони є джерелом отримання необхідних для експерта даних, які він використовує при складанні висновку;
- по-друге, необхідно перевіряти обґрунтованість висновків ревізії. При цьому експерт-бухгалтер не пов'язаний оцінкою фактів, наданих ревізором.

Що ж стосується неофіційних облікових документів матеріально відповідальних осіб ("*чорнових записів*"), то вони використовуються для порівняння з даними бухгалтерського обліку. Іноді, якщо дозволяє система записів у них, за ними можливо робити розрахунки, аналіз руху товарно-матеріальних цінностей, враховувати їх при визначенні розміру нестач та часу їх утворення.

Таке відношення експерта до неофіційних записів можливе лише при наявності двох умов:

- якщо надходження їх і утримання зафіксовано в суворо встановленому законом порядку (тобто коли їх походження відбито в матеріалах справи, дані, що містяться в них, підтверджені доказами, які прийняті органом розслідування й судом як достовірні та підлягають дослідженню);

- якщо про це слідчим й судом поставлені запитання.

Діючи в межах своїх спеціальних знань, експерт-бухгалтер у процесі дослідження документів бухгалтерського обліку дає оцінку їм і на цій основі встановлює факти, що пов'язані із здійсненням бухгалтерського обліку, обґрунтованістю відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Правильне використання матеріалів справи допомагає експерту-бухгалтеру з'ясувати обставини, що пов'язані з процесом оформлення облікових документів за їх призначенням, умови, за яких вони були потім представлені, а також одержати відомості про етапи проходження документів у системі бухгалтерського обліку і про здійснені на їх підставі дії (наприклад, про розрахунки з дебіторами і кредиторами, підзвітними особами тощо). Тільки використовуючи всі матеріали справи, що мають відношення до предмета експертизи, експерт може провести повне дослідження і дати вичерпні відповіді на поставлені питання. Ця мета залишиться не досягнутою, якщо експерта обмежити документами бухгалтерського обліку і висновками інших експертів, заборонити йому враховувати показання свідків, звинувачуваних, потерпілих тощо.

1.4 Висновок експерта-бухгалтера та оцінка результатів експертизи слідчими та судовими органами

Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта-бухгалтера повинен відповідати визначеним статтями 75 і 200 КПК, ст.41 і 42 ГПК та ст.57 і 60 ЦПК нормам як за формою, так і за змістом.

Експертний висновок повинен об'єктивно відображати відповідність проведеного дослідження даним бухгалтерського обліку, первинній документації. Неприпустимим є упереджене викладання встановлених фактів.

Висновок складається на підставі дослідження всіх наданих експерту-бухгалтеру матеріалів в межах його компетенції. Він має повно та об'єктивно відображати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Через те, що висновок експерта є самостійним джерелом доказів, він має бути чітким, конкретним і зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства.

Висновок експерта розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу.

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (наприклад, в судовому засіданні), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

Висновок експерта-бухгалтера складається з трьох частин: вступної, дослідницької та висновків.

У вступній частині вказуються:

найменування експертизи, дата і місце складання висновку, чи є вона додатковою, повторною, комісійною чи комплексною

дата і номер постанови про призначення експертизи, прізвище та ініціали слідчого

перелік матеріалів, що надійшли експерту-бухгалтеру для дослідження

питання, які поставлені перед експертом (у тому числі у формулюваннях слідчого або суду)

відомості про експерта-бухгалтера (прізвище та ініціали, освіта, експертна спеціальність, науковий ступінь та вчене звання, посада, стаж експертної роботи)

дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи

спосіб доставки та вид упаковки дослідницьких матеріалів

клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду

обставини справи, які мають значення для висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання

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 з економічних питань, які використовувались експертом-бухгалтером за вирішення поставлених питань (із зазначенням бібліографічних даних)

Причому, питання вказуються у формулюванні постанови (ухвали) про призначення експертизи. Якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найбільш доцільний порядок дослідження. Питання, які поставлені експертом з власної ініціативи, вказуються після питань, зазначених у постанові (ухвалі) про призначення експертизи.

За проведення повторної експертизи у вступній частині висновку викладаються відомості про первинні (попередні) експертизи: прізвища, ініціали експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз з питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, які зазначені у постанові (ухвалі) про її призначення.

У дослідницькій частині висновку відновлюється весь процес експертного дослідження у тій послідовності, в якій викладено питання.

Описання об'єктів дослідження, як правило, починають із зазначення даних (обставин), що були виявлені в процесі документальної ревізії, далі описуються документи та реєстри бухгалтерського обліку, які використовувались експертом у процесі дослідження.

На початку розділу експерт має підкреслити, що всі надані йому матеріали було ним розглянуто та досліджено. Кожному питанню, яке вирішується експертом, має відповідати певний розділ дослідницької частини. Якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, хід їх вирішення може описуватись в одному розділі.

Виявлені розбіжності між результатами ревізії та відповідними документами експерт-бухгалтер повинен мотивовано, з юридичного боку обґрунтувати.

При висвітленні питань, пов'язаних із нестачею матеріальних цінностей та грошових коштів або з таким порушенням нормативних актів, що спричинило збитки, у висновку вказуються:

- дата і період утворення нестачі, збитків тощо;

- розмір матеріальної шкоди;

- обставини, що сприяли вчиненню корисливих зловживань;

- прізвища осіб, які були відповідальні за матеріальні цінності або які здійснили протиправну господарську операцію;

- методи дослідження, за допомогою яких підтверджуються нестачі, збитки чи протиправні операції.

Крім того, відображаються дані про укладання договору про матеріальну відповідальність осіб (дата складання, коли і ким затверджений, наявність візи головного бухгалтера підприємства). У разі посилання на документи або інші матеріали справи (показання звинувачених, свідків, висновки експертів інших спеціальностей) обов'язково зазначаються відповідні томи та аркуші справи. При посиланні на нормативні акти вказується їх назва, коли і яким органом влади чи управління вони прийняті.

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

В заключній частині висновку дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання у такій послідовності, у якій їх викладено у його вступній частині. На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин це питання неможливо вирішити.



Висновок експертизи підписується експертом-бухгалтером, який проводив дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються схеми, таблиці, діаграми тощо, вони також підписуються експертом та засвідчуються печаткою експертної установи.

Висновок комплексної експертизи складається з урахуванням таких особливостей:

у вступній частині додатково зазначають прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою;

дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини із зазначенням прізвищ експертів;

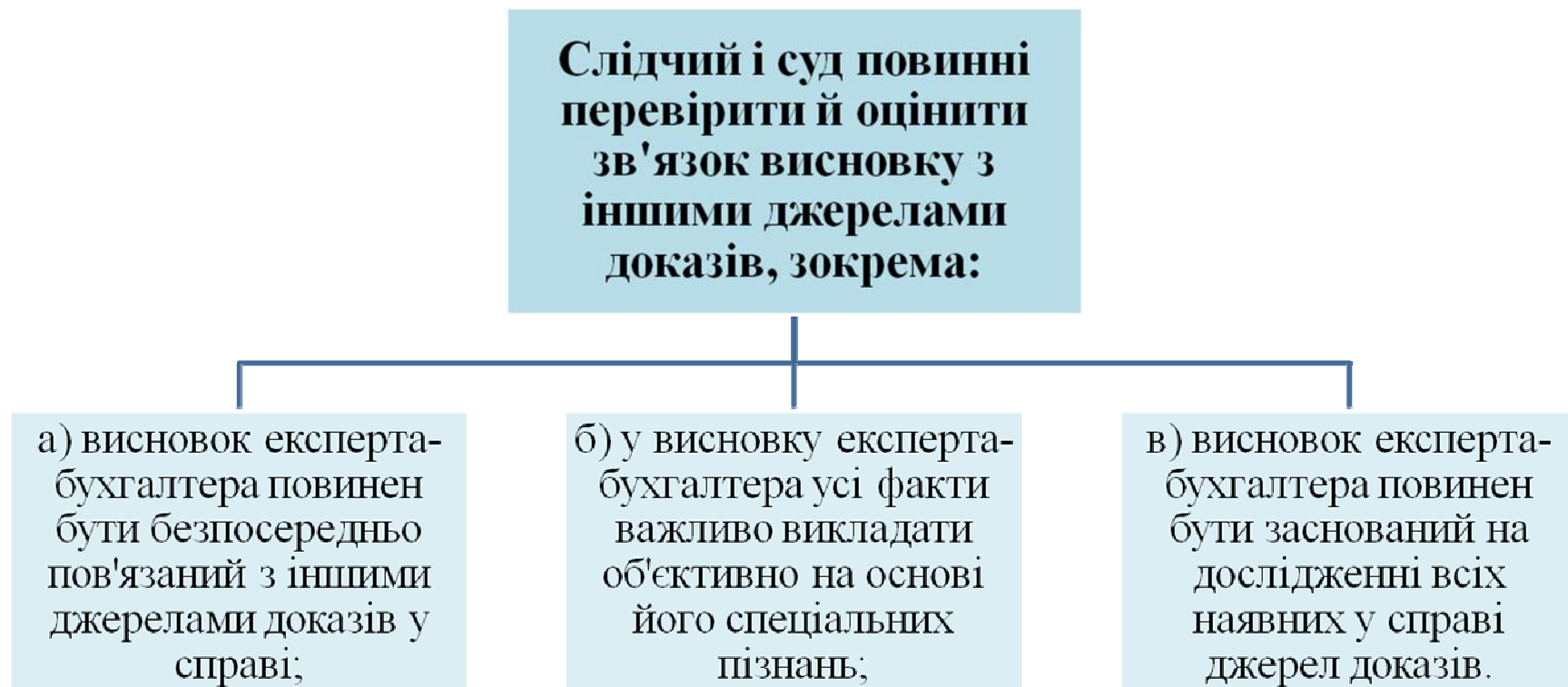
узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксується у окремому розділі дослідницької частини висновку.

Спільний висновок експертизи підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди.

У випадку коли згоди між ними не було досягнуто, складається декілька висновків експертизи (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими експертами під відповідними висновками досліджень.

Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Висновок експерта-бухгалтера оцінюється слідчим чи судом за їхнім внутрішнім переконанням, заснованому на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в сукупності, керуючись законом.



Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути оцінені фактори процесуального характеру:

а) значення для даної справи фактів, встановлених експертом-бухгалтером. У даному випадку мається на увазі співвідношення цих фактів із предметом доказування

б) висновок експерта-бухгалтера може бути визнано доброякісним за умови, якщо в процесі його складання були дотримані усі встановлені законом процесуальні норми

в) вірогідність і доброякісність доказів, покладених в основу висновку експерта-бухгалтера

г) докази, на яких заснований висновок експерта, і їхні джерела повинні знаходитися в справі. Це необхідно для оцінки доказового значення фактичної сторони висновку експерта-бухгалтера

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути перевірені фактори науково-методичного характеру, пов'язані з дослідницькою роботою експерта-бухгалтера і зі складанням їм висновку:

а) ступінь врахування експертом-бухгалтером відповідних нормативних актів

б) правильність методики, застосованої експертом-бухгалтером при дослідженні ним операцій

в) обґрунтованість висновку документами, записами в облікових регістрах і інших матеріалах справи

г) відсутність у висновку внутрішніх протиріч

д) логічна побудова висновку

е) відсутність істотних пробілів, наприклад відсутність даних про рух матеріальних цінностей, що обґрунтовують розмір нестачі, встановлений експертом-бухгалтером

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути враховані обставини, що відносяться до суб'єктивних якостей експерта-бухгалтера. Найбільш часто при оцінці висновку експерта-бухгалтера виникають проблеми.

Висновком експерта-бухгалтера встановлюються фактичні обставини, що мають непряме відношення до складу злочину. Так, нестача цінностей, що виявляється за допомогою експерта, може бути наслідком різних причин, зокрема результатом розкрадання.

Тому визначення експертом суми збитку ще не означає встановлення суми викраденого.

Експерт-бухгалтер не може давати висновок – хто саме вчинив злочин. За допомогою висновку можна виявити лише причетність визначених облікових працівників до маскуванню нестачі. Факти, встановлені в результаті проведення судово-бухгалтерської експертизи, є лише ланками в системі інших доказів. Зібрані в справі докази, у тому числі і ті, що містяться у висновку експерта-бухгалтера, повинні пояснювати встановлені в справі обставини. Якщо ж можливо різне пояснення всієї сукупності наявних у справі доказів, то не можна розцінювати зібрані побічні докази, у тому числі і висновок експерта-бухгалтера, як доказ даного складу (наприклад, розкрадання) злочину.



При відсутності сумнівів у висновку судово-бухгалтерської експертизи, слідчий (суд) використовує його дані у сукупності з іншими, знайденими в процесі досудового слідства (судового розгляду) доказами для підготовки подання (ухвали), в яких аналізуються обставини, що спонукають скоєння злочину, та визначають заходи по їх ліквідації.

Згідно зі ст.67 КПК та ст.62 ЦПК суд, прокурор і слідчий оцінюють докази за своїм внутрішнім переконанням, яке базується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, та керуючись законом та правосвідомістю. Тобто висновок експерта не має наперед встановленої сили та переваги над іншими джерелами доказів. Однак інколи висновки експертів всупереч закону розглядаються як докази, що мають перевагу над іншими, без належної їх перевірки й оцінки, або правоохоронні органи переоцінюють доказове значення висновків експертів.

Таким чином, висновок експерта-бухгалтера в кримінальному, цивільному та господарському процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду.

Згідно зі ст.23 та 64 КПК за проведення досудового слідства, дізнання та розгляду справи в суді виявлення та доказу підлягають також обставини, що сприяли здійсненню злочинів. В цьому зв'язку висновок експерта-бухгалтера має важливе значення для вирішення правоохоронними органами завдань, пов'язаних з попередженням правопорушень.

В межах своєї компетенції експерт-бухгалтер може виявити обставини, що сприяли здійсненню правопорушень в економічній сфері, а також намітити заходи по їх усуненню. Висновок експерта може містити вказівки на конкретні обставини, що зумовили чи полегшили скоєння господарських правопорушень. Зокрема, за дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві експерт-бухгалтер може встановити відповідність чи невідповідність діяльності окремих посадових осіб до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, виявити порушення правил оформлення первинних документів, процесу документообігу, методики складання бухгалтерських записів і організації внутрішнього контролю, які полегшили розкрадання майна та інших злочинів.

Експерт-бухгалтер дає свої рекомендації тільки на підставі аналізу первинних документів, бухгалтерських регістрів та звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання і не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, що сприяли здійсненню правопорушень. Зокрема, за дослідження причин, які сприяли утворенню нестач товарно-матеріальних цінностей, експерт може вказати, чи мали місце порушення строків і правил проведення інвентаризацій, неправильне оформлення первинних документів з руху матеріалів, неповне оприбуткування матеріальних цінностей, неправильне застосування норм природної втрати, порушення правил ведення касових операцій тощо. При цьому необхідно підкреслити, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушено, вказати характер цих порушень та винних в цьому осіб.

Тому при призначенні судово-бухгалтерської експертизи слідчий або суд, виходячи з конкретних обставин справи, зобов'язані поставити перед експертом питання про те, які порушення, зміни чи відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, організації внутрішнього контролю та аудиту сприяли скоєнню правопорушень і які заходи необхідно вжити для їх попередження. Якщо суд (слідчий) не поставив таких питань чи поставив їх не повному обсязі, експерт-бухгалтер, за своєю ініціативою, може додатково викласти ці питання у своєму висновку.

Встановити порушення та недоліки в організації обліку і контролю, що сприяли здійсненню правопорушень у господарській сфері, експерт-бухгалтер може рекомендувати у своєму висновку необхідні заходи щодо їх усунення. Ці рекомендації повинні бути обґрунтовані та конкретні, але при цьому втручання експерта в оперативну фінансово-господарську діяльність підприємства не припускається.

Слідчий (суд) за аналізу висновку експерта-бухгалтер вирішує питання: наскільки повно виявлено експертом обставини, що належать до організації бухгалтерського та внутрішнього контролю, які сприяли здійсненню правопорушень, чи підтверджуються вони матеріалами справи, а також перевіряє обґрунтованість заходів щодо усунення цих негативних обставин.



Ключові питання:

1. Дайте визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи.
2. Дайте визначення і перелічіть об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.
3. Назвіть власні науково-методичні прийоми судово-облікової експертизи.
4. Назвіть основні групи системи показників.
5. Перелічіть судово-експертні установи в Україні.
6. За чим відрізняються судово-бухгалтерська експертиза від ревізії? Охарактеризуйте ці відмінності. Що є між ними однакового?
7. Що зобов'язаний робити експерт-бухгалтер відповідно до ст. 12 Закону України "Про судову експертизу" та Інструкції про призначення і проведення судових експертиз, затвердженої наказом Мін'юсту України № 535 від 08.10.98 р. і ст. 77 КПК України?
8. Назвіть підстави для відводу експерта-бухгалтера?
9. Які завдання вирішуються судовими експертами?
10. Дайте визначення «експерт-бухгалтер».
11. Коли виникає необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи?
12. Наведіть зміст і структуру постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи.
13. Назвіть основні кваліфікаційні вимоги до судових експертів.
14. Які питання входять у коло обов'язків експерта-бухгалтера?
15. Особливості комплексного висновку експертизи.
16. Які фактори процесуального характеру повинні бути оцінені слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи?
17. Що вказують у висновку при висвітленні питань, пов'язаних із нестачею матеріальних цінностей та грошових коштів або з таким порушенням нормативних актів, що спричинило збитки?

Тестові завдання:

1. Правовою основою призначення і проведення судової експертизи є:

а) Закон України «Про судову експертизу», Кримінально-процесуальний кодекс України, Господарський процесуальний кодекс України,

Закон України «Про аудиторську діяльність»;

б) Закон України «Про судову експертизу», Цивільний процесуальний кодекс України, Закон України «Про аудиторську діяльність»;

в) Закон України «Про судову експертизу», Господарський процесуальний кодекс України, Кримінально-процесуальний кодекс України;

г) Закон України «Про судову експертизу», Господарський процесуальний кодекс України, Кримінально-процесуальний кодекс України, Цивільний процесуальний кодекс України.

2. Об'єктом експертизи є:

а) конкретні матеріали та речові докази, надані на розгляд експертам;

б) підприємство, на якому проводиться експертиза;

в) певний аспект фінансово-господарської діяльності підприємства;

г) питання, які поставлені органами дізнання, досудового слідства чи суду перед експертами.

3. Предметом експертизи є:

а) конкретні матеріали та речові докази, надані на розгляд експертам;

б) підприємство, на якому проводиться експертиза;

в) питання, які поставлені слідчими органів дізнання, досудового слідства чи судом перед експертами;

г) певний аспект фінансово-господарської діяльності підприємства.



4. До недоброякісних за формою документів не належать:

- а) документи з випадковими помилками;
- б) документи, що відображають незаконну діяльність;
- в) документи, що відображають законну діяльність;
- г) документи, що відображають незаконні господарські операції.

5. Не є обов'язковими реквізитами документів:

- а) назва підприємства, назва документа (форми), код форми, дата і місце складення;
- б) зміст господарської операції і її вимірники (у натуральному і грошовому вираженні), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл і проведення господарської операції, а також за складання первинного документа;
- в) печатка підприємства;
- г) всі перелічені реквізити є обов'язковими.

6. Експерт-бухгалтер має право:

- а) ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета судової експертизи, подавати клопотання про надання додаткових документів;
- б) вказувати у висновку судової експертизи на виявлені у ході їх проведення факти, що мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;
- в) з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам питання, що стосуються предмета судової експертизи;
- г) подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують його права;
- г) усі відповіді правильні.

7. Основним завданням Міністерства юстиції України є:

- а) контроль діяльності підвідомчих науково-дослідних інститутів судових експертиз;
- б) організація експертного забезпечення правосуддя;
- в) формування державного замовлення на науково-дослідні роботи в галузі судової експертизи;
- г) всі відповіді правильні.

8. Судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від ревізії за:

- а) суб'єктом;
- б) об'єктом;
- в) предметом;
- г) всі відповіді вірні.

9. Судово-експертну діяльність в Україні здійснюють:

- а) спеціалізовані установи Міністерства юстиції і Міністерства охорони здоров'я України, аудиторські фірми;
- б) спеціалізовані установи Міністерства юстиції і Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства внутрішніх справ, Міністерства оборони і Служби безпеки України;
- в) Контрольно-ревізійне управління та Аудиторська палата України;
- г) Науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції, експертні служби Міністерства внутрішніх справ.

10. Історія розвитку судової експертизи в нашій країні почалася з:

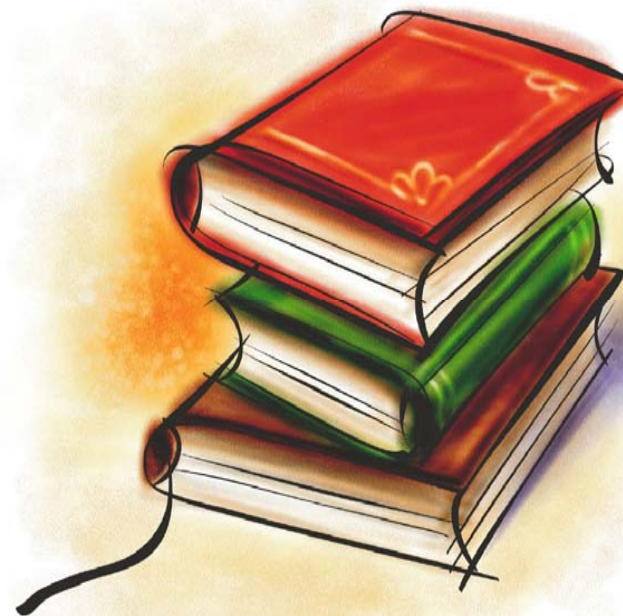
- а) 10 липня 1923 року;
- б) 25 квітня 1925 року;
- в) 27 серпня 1927 року;
- г) немає правильної відповіді.

11. Причини відводу експерта-бухгалтера від справи:

- а) він проводив ревізію, матеріали якої послужили підставою для порушення даної справи;
- б) експерт є некомпетентним;
- в) він є родичем сторін чи інших осіб, що беруть участь у справі;
- г) немає правильної відповіді.

Список літератури:

1. Акімов В.В., Бандурка О. М., Беляєва Л. О., Лукін В. О. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів: Методич. посібник. - Х.: Вид-во. Ун-ту внутр. справ, 2000. - 80 с.
2. Бандурка А.М. та ін. Основи судової бухгалтерії: Підручник. - Харків: Вид-во Національного університету внутрішніх справ, 2001. - 336 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Бардаш СВ., Малюга Н.М., ПетренкоН. І. Контроль і ревізія. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.
4. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч. посібник//За ред. С. Ф. Голова. - Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-клуб", 2000. - 768 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник// За ред. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608 с.
6. Глібко В.М., Буцан О.П. Судова бухгалтерія: Підручник. - К.: Юрінком Інтер, 2004. - 224 с.
7. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: Навчально-методичний посібник. - К.: Атіка, 2007. - 344 с.
8. Камлик М. І. Судова бухгалтерія: Підручник. - К.: Синтез, 2000. - 256 с.
9. Калюга С В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. - К.: Ельга, Ніка-центр, 2002. - 360 с.
10. Рудницький В.С, Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник. - К: ВД "Професіонал", 2004. - 304 с.



Тема 4: Судово-бухгалтерська експертиза та оцінка її результатів



Тема 4:

Ключові слова

Судово-бухгалтерська
експертиза

Експерт-бухгалтер

Бухгалтерський облік

*Судово-експертна
діяльність*

Доброякісні
документи

Недоброякісні
документи

Судово-економічна
експертиза

Висновок
експерта-
бухгалтера

Компетенція
експерта

Постанова про
призначення експертизи

1. СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ, ЇЇ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження фахівцями із професійними знаннями бухгалтерського обліку, документів, реєстрів, оперативної, статистичної, фінансової звітності, що проводиться в ході досудових слідчих дій і судових процесів та є наслідком конфліктних ситуацій господарської діяльності підприємства та інституційного середовища навколо нього.

Судово-бухгалтерська експертиза належить до найпоширеніших видів судових експертиз. Її застосовують при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для розв'язання яких необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Правовою основою призначення і проведення судових експертиз є Закон України "Про судову експертизу", Кримінально-процесуальний (КПК), Цивільний процесуальний (ЦПК), Господарський процесуальний (ГПК) кодекси України. Законодавство встановлює, що судові експертизи по кримінальних і цивільних справах призначаються в тих випадках, коли для вирішення питань при провадженні за цими справами необхідні спеціальні пізнання.

Судово-бухгалтерська експертиза характеризується процесуально-правовим і фінансово-господарським змістом

Процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи - це система правил, встановлених чинним кримінально-процесуальним, цивільно-процесуальним законодавством та Законом України "Про судову експертизу", які регулюють порядок її призначення та проведення, права і обов'язки експерта-бухгалтера, а також інших учасників процесу у зв'язку з проведенням експертизи

Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації нею знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, у специфіці предмета та методів дослідження. Ці особливості виділяють її у самостійний вид судової експертизи

Предметом судово-бухгалтерської експертизи є стан і результати економічної діяльності підприємств, установ і організацій.

Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є документи, бухгалтерські реєстри та бухгалтерська звітність, в яких відображена господарська діяльність підприємств, у тому числі і протиправна.

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність прийомів та способів, які застосовуються бухгалтером-експертом при дослідженні документів та інших матеріалів справи, надісланих йому слідчим або судом



Коло питань, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначаються її завданнями, до яких належать:

- перевірка та підтвердження за допомогою документів розміру нестач або лишків матеріальних цінностей і грошових коштів, визначення періоду та місця їх створення;
- документальне підтвердження розміру матеріальної шкоди, заподіяної посадовими та матеріально відповідальними особами у результаті скоєння корисливих правопорушень;
- виявлення недоліків в організації бухгалтерського обліку, звітності і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли утворенню матеріальної шкоди;
- визначення кола осіб, на чій відповідальності в період створення нестачі або лишків, знаходилися товарно-матеріальні цінності та грошові кошти;
- визначення кола посадових осіб, які зобов'язані були забезпечити виконання вимог бухгалтерського обліку та контролю, недодержання яких установлено в ході проведення експертизи;
- документальне підтвердження господарських операцій по прийманню, реалізації і збереженню товарно-матеріальних цінностей та руху грошових коштів;
- встановлення правильності методики проведення документальної ревізії та достовірності її результатів;
- визчення та аналіз змісту документів для експертного висновку щодо обґрунтованості списання на виробництво сировини та матеріалів та законності руху готової продукції;
- встановлення фактів порушення фінансової дисципліни, правильності розрахунків з постачальниками та покупцями, ухилення від сплати податків;
- документальна перевірка чинних правил емісії цінних паперів;
- документальне підтвердження фактів фіктивного банкрутства тощо.

2. Документальне оформлення судово-бухгалтерської експертизи

Судово-експертну діяльність у нашій країні здійснюють спеціалізовані установи та відомчі служби:

➤ науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров'я України;

➤ експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України.

Крім того, судово-експертна діяльність може здійснюватися на підприємницьких засадах на підставі свідоцтва і державного реєстру експертів.



На сьогоднішній день МЮ України рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при МЮ України від 30.01.2001 р. запроваджено загальну назву - судово-економічна експертиза, куди входять експертизи по 3-х спеціальностях:

➤ дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності;

➤ дослідження документів з фінансово-кредитних операцій;

➤ дослідження документів з економічної діяльності підприємств і організацій.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає тісну взаємодію слідчого з експертом-бухгалтером, яка виявляється у тому, що:

- *слідчий контролює дотримання експертом строків проведення експертизи та створює йому необхідні умови для успішного виконання роботи;*
- *експерт знайомить слідчого зі своїм планом роботи і вибраною методикою дослідження;*
- *додаткові матеріали збираються як за ініціативою слідчого, так і за клопотанням експерта;*
- *о експерт і слідчий спільно визначають строки проведення етапів експертизи*

Експерт-бухгалтер - це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю господарської діяльності, обов'язком якого є дослідження правильності відображення господарської діяльності підприємства у документах бухгалтерського і податкового обліку при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ

Слідчий вручає експерту **постанову про призначення експертизи**, роз'яснює йому права та обов'язки, передбачені ст.82ПКУ, і попереджує його про 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.

Постанова про призначення експертизи

Вступна частина

вказується дата і місце складання постанови, посада та прізвище особи, що прийняла постанову, найменування кримінальної справи, з якої призначена експертиза.

Описова частина

відображається суть справи і обставини, що спричинюють проведення експертизи, а також особливості об'єкта дослідження, які можуть мати певне значення для висновку експерта-бухгалтера. В завершенні формування підстав для призначення експертизи.

Резолютивна частина

містить виклад рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи, вказуються: вид експертизи за процесуальними ознаками (додаткова, повторна, комісійна), прізвище експерта, питання, щодо яких він повинен дати висновки, перелік матеріалів справи, які надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження.

Для експертного дослідження необхідні такі документи:



- *о висновки експертів інших спеціальностей;*
- *о акти документальних ревізій, в яких на підставі документів відображено рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів за досліджуваний період;*
- *о документи інвентаризації (інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризації);*
- *о товарні, касові звіти, а також інші звіти матеріально відповідальних осіб з усіма первинними прибутково-видатковими документами;*
- *о первинні документи, що відображають господарські операції, стосовно яких перед експертом поставлені питання;*
- *о розрахунково-платіжні відомості, депонентські відомості, особові картки та інші касові документи;*
- *о трудові договори, договори про матеріальну відповідальність, накази на призначення та звільнення з посади;*
- *о протоколи допитів звинувачених та свідків, протоколи очних ставок та огляду документів;*
- *о неофіційні документи та інші матеріали, які мають значення для судово-бухгалтерської експертизи.*

Експерт-бухгалтер може досліджувати тільки ті документи, що вже оглянуті, знаходяться у справі і надані йому слідчим чи судом. Якщо в основу дослідження покладена тільки ксерокопія документа, то експерт повинен згадати про це у своєму висновку.

Документи, що надходять на дослідження експерта, повинні бути перевірені як з формальної сторони, так і на предмет відбитих у ньому операцій. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95 р., щоб документ мав юридичну чинність і доказовість, він повинен мати всі передбачені обов'язкові реквізити. Перелік обов'язкових реквізитів затверджено Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Документи, з якими працює експерт	Доброякісні (правильно оформлені і правильно відбивають здійснену операцію)		
	Недоброякісні (неправильно оформлені, що не відбивають дійсно виконаної операції чи відбивають її у перекрученому вигляді)		
	за формою		за відбитими операціями
	неоформлені (де відсутні деякі реквізити)	неправильно оформлені	<ul style="list-style-type: none"> ➤ випадкові помилки ➤ незаконні операції ➤ підроблених документів

3. Межі компетенції експерта-бухгалтера

Компетенція експерта - поняття, яке включає спеціальні пізнання, однієї сторони, і правочинність за їх застосуванням, тобто сукупність прав і обов'язків, визначених кримінально-процесуальним законодавством з другої сторони.



Порушення компетенції експерта можуть мати місце при вторгненні експерта в чуже коло знань чи виконання ним функцій, що входять у компетенцію слідчого або суду. Такими порушеннями є:

- вирішення експертом правових питань, що мають відношення до суб'єктивної сторони складу злочину;
- самостійне з'ясування і збирання доказів шляхом одержання показань від обвинувачених та свідків.

Експерт має право досліджувати фактичне дотримання посадовими особами вимог нормативних актів у межах ведення бухгалтерського обліку, що не значить вирішення питання про відповідальність цих осіб, оскільки встановлення провини входить до компетенції не експерта, а слідчого й суду.

Фактичні дані встановлюються як бухгалтерськими документами, так й іншими матеріалами справи: показаннями свідків, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій та іншими документами.

Акти документальної ревізії для експерта-бухгалтера відіграють подвійну роль:
о по-перше, вони є джерелом отримання необхідних для експерта даних, які він використовує при складанні висновку;
о по-друге, необхідно перевіряти обґрунтованість висновків ревізії. При цьому експерт-бухгалтер не пов'язаний оцінкою фактів, наданих ревізором.

Експерт не має права займатися збором матеріалів, що необхідні йому для надання висновку, але він має право подати клопотання (як в усній, так і у письмовій формі) про надання йому додаткових матеріалів.

Діючи в межах своїх спеціальних знань, експерт-бухгалтер у процесі дослідження документів бухгалтерського обліку дає оцінку їм і на цій основі встановлює факти, що пов'язані із здійсненням бухгалтерського обліку, обґрунтованістю відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

4. Висновок експерта-бухгалтера та оцінка результатів експертизи слідчими та судовими органами



Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи закінчується оформленням висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта - бухгалтера повинен відповідати визначеним статтями 75 і 200 КПК, ст.41 і 42 ГПК та ст.57 і 60 ЦПК нормам як за формою, так і за змістом.

Експертний висновок повинен об'єктивно відображати відповідність проведеного дослідження даним бухгалтерського обліку, первинній документації. Неприпустимим є упереджене викладання встановлених фактів. Висновок експерта розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу.

Висновок експертизи підписується експертом-бухгалтером, який проводив дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються схеми, таблиці, діаграми тощо, вони також підписуються експертом та засвідчуються печаткою експертної установи. Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Висновок експерта-бухгалтера

Вступна частина	Дослідницька частина	Заключна частина
<p>У вступній частині вказуються:</p> <ul style="list-style-type: none">• найменування експертизи, дата і місце складання, дата і номер постанови про призначення експертизи, прізвище та ініціали слідчого;• дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи, перелік матеріалів, питання, які поставлені, відомості про експерта-бухгалтера;• відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень, попередження експерта про кримінальну відповідальність, довідково-нормативні документи з економічних питань, які використовувались.	<p>У цій частині відновлюється весь процес експертного дослідження.</p> <p>Описання об'єктів дослідження, починають із зазначення даних (обставин), далі описуються документи та реєстри бухгалтерського обліку.</p> <p>Кожному питанню, має відповідати певний розділ.</p> <p>Якщо питання пов'язані із нестачею матеріальних цінностей у висновку вказуються: дата і період утворення нестачі, збитків тощо; прізвища відповідальних осіб; розмір матеріальної шкоди; методи дослідження, що підтверджують нестачі, збитки чи протиправні операції.</p> <p>Відображаються дані договору про матеріальну відповідальність осіб.</p>	<p>В заключній частині дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання у такій послідовності, у якій їх викладено у його вступній частині.</p> <p>На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин це питання неможливо вирішити.</p>

Висновок експерта-бухгалтера оцінюється слідчим чи судом за їхнім внутрішнім переконанням, заснованому на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в сукупності, керуючись законом. Слідчий і суд повинні перевірити й оцінити зв'язок висновку з іншими джерелами доказів

Висновком експерта-бухгалтера встановлюються фактичні обставини, що мають непряме відношення до складу злочину. Так, нестача цінностей, що виявляється за допомогою експерта, може бути наслідком різних причин, зокрема результатом розкрадання. Тому визначення експертом суми збитку ще не означає встановлення суми викраденого.



Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути оцінені фактори процесуального характеру

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути перевірені фактори науково-методичного характеру, пов'язані з дослідницькою роботою експерта-бухгалтера і зі складанням їм висновку

Висновок

В чинному законодавстві, не має визначення судово-бухгалтерської експертизи, розглядається судова експертиза та її підвид судово-економічна експертиза, та вказується, що її складовою є судово-бухгалтерська експертиза.

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження фахівцями із професійними знаннями бухгалтерського обліку, документів, реєстрів, оперативної, статистичної, фінансової звітності, що проводиться в ході досудових слідчих дій і судових процесів та є наслідком конфліктних ситуацій господарської діяльності підприємства та інституційного середовища навколо нього.

Таке розуміння економіко-правової сутності дозволяє виділити судово-бухгалтерську експертизу в окремий вид досліджень в бухгалтерській науці.

Тестові завдання

1. Судово-бухгалтерська експертиза - це дослідження експертом документів :

- А) актів документальної ревізії ;
- Б) бухгалтерського та податкового обліку та звітності ;
- В) протоколами слідчих і судових дій.

2. Що не є правовою основою про призначення експертизи?

- А) Господарський процесуальний кодекс України(ГПК);
- Б) Кримінально-процесуальний кодекс України (КПК);
- В) Цивільний процесуальний кодекс України(ЦПК);
- Г) Жодної правильної відповіді.

3. Питання, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначаються:

- А) її змістом;
- Б) слідчим, що веде справу;
- В) експертом-бухгалтером, на основі власного досвіду.

4. У якій частині постанови вказують суть справи і обставини, що спричинюють проведення експертизи:

- А) вступній;
- Б) описовій;
- В) резолютивній.

5. Яка із експертиз включає експертизи по трьох спеціальностях?

- А) судово-бухгалтерська;
- Б) судово-фінансова;
- В)судово-економічна.
- Г) жодної правильної відповіді.



Тестові завдання

6. Недоброякісні документи за відбитими операціями поділяються на:
- А) підроблені, неправильно оформленні, випадкові помилки;
 - Б) неоформлені, неправильно оформленні, підроблені;
 - В) випадкові помилки, незаконні операції, підроблені.
7. Сільки екземплярів повинен мати висновок експерта та додатки до нього?
- А) 1
 - Б) 2
 - В) 3
8. Що не є порушенням компетенції експерта-бухгалтера?
- А) самостійне з'ясування і збирання доказів шляхом одержання показань від обвинувачених та свідків.
 - Б) вирішення експертом правових питань, що мають відношення до суб'єктивної сторони складу злочину;
 - В) ознайомлення слідчого зі своїм планом роботи і вибраною методикою дослідження;
9. Чи може експерт використовувати для свого дослідження ксерокопії документів?
- А) так, але він має згадати про це у своєму висновку;
 - Б) так, але він має погодити це зі слідчим;
 - В) ні, він повинен подати клопотання про одержання оригіналу.
10. Сукупність прав і обов'язків, визначених кримінально-процесуальним законодавством з другої сторони – це:
- А) компетенція експерта;
 - Б) компетенція експерта;
 - В) компетенція слідчого;
 - Г) всі відповіді правильні.



Запитання

1. Що таке судово-бухгалтерська експертиза?
2. Що є правовою основою судово-бухгалтерської експертизи?
3. Назвіть предмет, об'єкт та метод судово-бухгалтерської експертизи.
4. Хто здійснює судово-експертну діяльність у нашій країні ?
5. У чому виявляється тісна взаємодію слідчого з експертом-бухгалтером?
6. З чого складається постанова про призначення експертизи?
7. Які документи необхідні для проведення експертного дослідження?
8. Яку класифікацію мають документи, з якими працює експерт?
9. Охарактеризуйте процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи.
10. Охарактеризуйте фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи.
11. Назвіть питання, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи.
12. Поясніть межі компетенції експерта-бухгалтера.
13. Чим можуть встановлюватися фактичні дані, окрім бухгалтерських документів?
14. Яку роль для експерта-бухгалтера відіграють акти документальної ревізії?
15. З чого складається висновок експерта-бухгалтера?
16. Хто оцінює висновок експерта-бухгалтера?



Список використаної літератури


1. Шарманська В.М. Бухгалтерський облік та судово-бухгалтерська експертиза. - Навч.-метод.посіб. - К.:Знання-Прес, 2006.
2. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник.-К.: Атіка, 2007.
3. Васюта-Беркут О.І. та ін.Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Васюта-Беркут О.І., Шепітко
4. Отенко В.І., Понікаров В.Д., Серікова Т.М.Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств: Навчальний посібник. - Х.: ВД "ШЖЕК", 2005.
5. Глібко В.М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія: Підручник. - К.: Юрінком , 2004.
6. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие Л.И.Бочкова, О.Э.Новак, С.В.Савинов. - М.:
- 7.Издательско-торговая корпорация "Дашков и К"; Саратов: ООО "Бизнес Волга", 2008.
8. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" [Толкаченко А.А. и др.]; - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
9. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Судебная бухгалтерия. - М.: Норма, 2005.
10. Зеленецький В.С, Кротюк В.Л., Файер Д.А. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економіко-правовий аналіз): Наук.-практ. посібник. - Харків: Вид-во "Кроссруд", 2007. -
11. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: Навчально-методичний посібник. - К.: Атіка, 2007
12. Рудницький В.С, Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник. - К: ВД "Професіонал", 2004.
13. Куркін М.В., Понікаров В.Д. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Навчальний посібник. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003.
14. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчально-методичний посібник для самост.вивч.дисципліни. - К.: КНЕУ, 2004.
15. Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2008.



ДЯКУЮ

ЗА

УВАГУ!



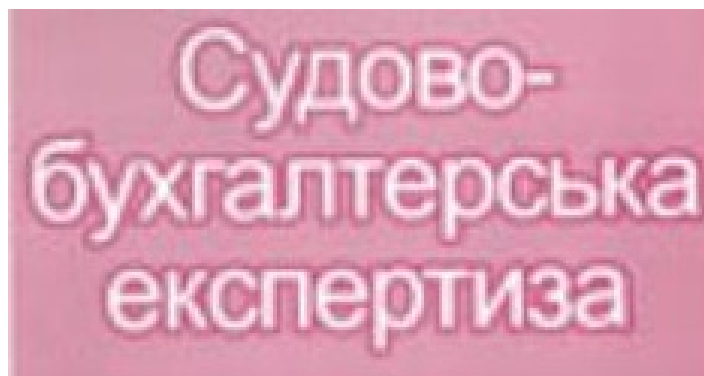
**ТЕМА 5: «Судово-бухгалтерська експертиза
та аудит: сутність, основні риси та відмінності»**

План

1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та аудиту.
2. Основні риси судово-бухгалтерської експертизи та аудиту.
3. Відмінності між судово-бухгалтерською експертизою та аудитом.
4. Висновок
5. Список використаних джерел



Аудит – це незалежний контроль, що здійснюється організаціями за договорами з суб'єктами господарювання.



Судово-бухгалтерська експертиза - це дослідження експертом на основі спеціальних знань, матеріальних об'єктів, явищ та процесів, які містять інформації про обставини справи, що перебуває у впровадженні органів дізнання досудового слідства чи

с/л/л/у

Мета аудиту — підтвердити правильність відображення в обліку та своєчасність розрахунків підприємств з покупцями і постачальниками, замовниками й підрядниками, бюджетом, державними цільовими фондами, іншими дебіторами і кредиторами.

Об'єкт - система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Суб'єкт - Аудиторські фірми (сертифіковані аудитори), що мають реєстрацію в Аудиторській палаті України.

Метою судово-бухгалтерської експертизи є встановлення правильності організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, достовірності фактів господарського життя економічного суб'єкта для складання обґрунтованого висновку щодо поставлених питань.

Об'єкт - тільки матеріали справи.

Суб'єкт - судовий експерт-бухгалтер - самостійна процесуальна особа, не є посадовцем.



ЦІЛІ АУДИТУ:

правильне включення сум

право власності

правильність кореспонденції і
відображення сум на рахунках

арифметична точність

розкриття, оцінка, завершеність
розмежувань операцій

ЦІЛІ СУДОВО-БУХГАТЛЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ:

виявлення помилок в оформленні проведених бухгалтерських операцій

встановлення фактів розкрадань та нестач і з'ясування їх обставин

перевірка якості ревізій

встановлення розміру заподіяних матеріальних збитків

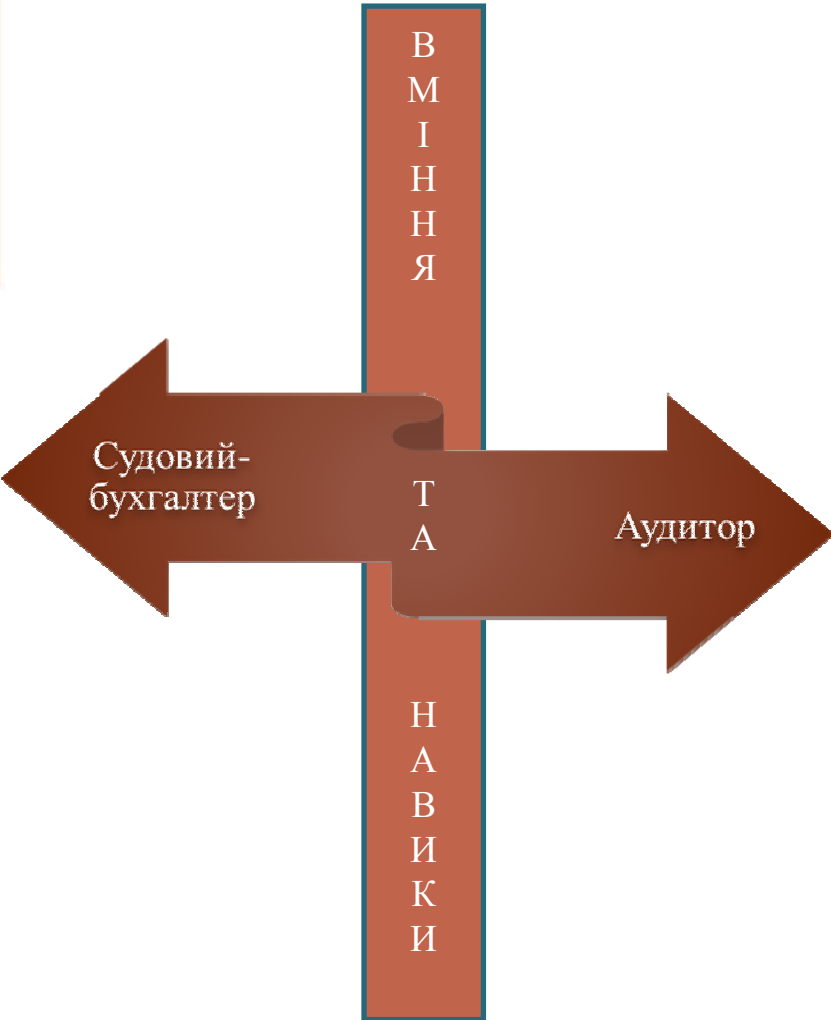
з'ясування реальної кількості наявних матеріальних об'єктів

розробка рекомендацій щодо оптимізації податкового та бухгалтерського обліку здійснених господарських операцій

- дисципліни загальноекономічного циклу (макро- і мікроекономіку, статистику, фінанси тощо)

- спеціальні дисципліни (БО, економічний аналіз, стандарти і норми аудиту, контроль і ревізію, СБЕ та ін.)

- можливості сучасних технічних засобів збору, передачі і переробки економічної інформації для використання їх в експертній діяльності



- володіти професійними навиками

- брати на себе відповідальність як стосовно суспільства, так і клієнта

- бути об'єктивним у роботі з клієнтами

- надавати послуги, які відповідали б високим вимогам норм і правил поведінки

ЗАВДАННЯ АУДИТУ

формулювання принципів підготовки плану, програми аудиту

організація складання плану і програми аудиту

формування принципів документування аудиту

формулювання вимог до форми, змісту робочої документації аудиту

визначення видів, джерел, методів отримання аудиторських доказів

визначення порядку складання, зберігання робочої документації

Завдання судово-бухгалтерської експертизи:

перевірка та встановлення наявності або відсутності нестачі чи надлишків товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди

перевірка та визначення документальної обґрунтованості витрачання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів

перевірка та визначення факту здійснення господарських операцій, які не отримали належного відображення в даних бухгалтерського обліку

перевірка та виявлення фактів відхилень від вимог податкової, бюджетно-кошторисної або касової дисципліни

визначення та аналіз недоліків у системі бухгалтерського обліку та звітності

визначення правильності (чи неправильності) методики проведення документальної ревізії, перевірка різного роду недоліків в організації попереднього, поточного та наступного фінансового контролю

Класифікація видів аудиту та судових експертиз

Кваліфікаційна ознака та види аудиту	Кваліфікаційна ознака та види судових експертиз
За формою здійснення: <ul style="list-style-type: none">- зовнішній- внутрішній	За організаційними ознаками: <ul style="list-style-type: none">- первинні- повторні- основні- додаткові
Залежно від об'єкта контролю: <ul style="list-style-type: none">- первинний- узгоджений	За процесуальними ознаками: <ul style="list-style-type: none">- однопредметні- комісійні- комплексні
Залежно від обов'язковості проведення: <ul style="list-style-type: none">- обов'язковий- ініціативний	За місцем проведення: <ul style="list-style-type: none">- експертизи, які проводяться в експертних установах- експертизи, які проводяться в неекспертних установах
Залежно від видів аудиту: <ul style="list-style-type: none">- спеціальний- управлінський- фінансовий- екологічний- на відповідність	

Правові засади здійснення аудиту в Україні визначає Закон України «Про аудиторську діяльність», національні нормативи аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів України. Положення вказаного Закону України діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності.



Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним, Цивільним процесуальним та Господарським процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХН, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. за № 705/3145, та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи

Нормативно-правове забезпечення

Аудит

Правові засади здійснення аудиту в Україні визначає Закон України «Про аудиторську діяльність», національні нормативи аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів України. Положення вказаного Закону України діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза

Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним, Цивільним процесуальним та Господарським процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХН, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. за № 705/3145, та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи.

Порівняння характеристик судово-бухгалтерської експертизи та аудиту

№ з/п	Характеристика	Судово-бухгалтерська експертиза	Аудит
1.	Мета проведення	Усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єкта господарювання	Зменшення недоліків Обмеження зловживань З'ясування істинних причин недоліків Приблизна точність даних
2.	Завдання	Виявлення та усунення причин та умов, що сприяють скоєнню злочинів у галузях економіки. Забезпечення виконання завдань кримінального судочинства. Організації і проведення оперативно-розшукових та профілактичних заходів.	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю, визначення достовірності та законності обліку і звітності.
3.	Суб'єкт	Судовий експерт-бухгалтер – самостійна процесуальна особа, не є посадовцем.	Аудиторські фірми (сертифіковані аудитори), що мають реєстрацію в АПУ.
4.	Об'єкт	Тільки матеріали справи (експерт-бухгалтер не має права самостійно звертатися до документів, що знаходяться в інших організаціях).	Система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

№ з/п	Характеристика	Судово-бухгалтерська експертиза	Аудиту
5.	Гласність	Результати експертизи використовуються в судовому процесі	Збереження професійної таємниці
6.	Ініціатори проведення	Постанова слідчого або ухвала суду про проведення судово-бухгалтерської експертизи	Клієнт
7.	Джерела фінансування	За рахунок суб'єкта адміністративного права	За рахунок суб'єкта, що перевіряється
8.	Оформлення результатів	Висновок експерта-бухгалтера	Аудиторський висновок
9.	Користувачі інформації	Суб'єкт, який призначав експертизу	Власники (акціонери, інвестори, приватні особи); адміністрація; державні органи (податкова адміністрація, Фонд держмайна України); банки.


ВИСНОВОК

В сучасних умовах господарювання як аудит, так і судово-бухгалтерська експертиза досліджують наявність негативних фактів в операціях суб'єкта господарювання, для того, щоб в подальшому усунути ці недоліки.

Більше того, аудит і судово-бухгалтерська експертиза застосовують у своїй діяльності однакові першоджерела інформації - нормативно-правові акти, бухгалтерську звітність підприємства, таку як баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітності тощо. Проте, незважаючи на наявність значної кількості спільних ознак, зазначені процедури мають суттєві відмінності.

Головною відмінністю аудиту від судово-бухгалтерської експертизи є причини проведення процедур.

Аудит проводиться добровільно і рішення про проведення аудиту, внутрішнього або зовнішнього, приймає керівник підприємства. У проведенні аудиту можуть бути також зацікавлені акціонери підприємства, які мають бажання перевірити правильність даних про прибуток компанії і розмір виплачуваних дивідендів. Також підприємець, що приймає рішення про проведення аудиту, бажає перевірити правильність розрахунку податків для уникнення проблем з податковими органами. За проведення аудиту суб'єкт господарювання сам сплачує кошти.



Таким чином, найголовнішою відмінністю аудиту від судово-бухгалтерської експертизи являється добровільність ухвалення рішення про проведення аудиторської перевірки. Рішення ж про проведення судово-бухгалтерської експертизи приймає судова інстанція, в якій вирішуються питання про фінансові махінації, економічні злочини або завдання фірмою матеріального збитку іншим особам.

Таким чином, на відміну від аудиту, судово-бухгалтерська експертиза не є добровільною процедурою, а проводиться незалежно від бажання підприємця або власників фірми.

Судово-бухгалтерська експертиза досліджує конкретні недоліки ведення бухгалтерського обліку, виявлені під час проведення ревізії.

Також відмінністю між аудитом і судово-бухгалтерською експертизою є те, що питання аудиту ставить сам підприємець, а питання експертизи – слідчий або суд.

Спільними рисами аудиту і судово-бухгалтерської експертизи є те, що зазначені процедури проводяться не в які-небудь певні терміни, а лише за виникнення необхідності.

Між аудитом і судово-бухгалтерською експертизою існують відмінності як по процесуальному значенні, так і по функціях, які виконують аудитор та експерт-бухгалтер.

Список використаних джерел

1. Закон України від 25.02.1994 № 4038-ХІІ Про судову експертизу. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.
2. Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ Про аудиторську діяльність. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
3. Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed20120617>.
4. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник. – 2-ге вид., переробл. І допов./В.М. Глібко, О.П. Буцан. – Х.: Право, 2011. – 192 с.
5. Камлик М. І. Судова бухгалтерія: підручник / М. І. Камлик ; Нац. академія внутрішніх справ України. - К. : Атіка, 2009. - 552 с.
6. Поникаров В. Д. [и др.] Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / - Х. : АРСИС. ЛТД, 2008. - 240 с.

ТЕСТИ

1. Судово-бухгалтерська експертиза – це:

- а) один із видів судових експертиз, що застосовуються при розслідуванні кримінальних і цивільних злочинів;
- б) експертиза, для розв'язання якої потрібні певні знання з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності;
- в) дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи;
- г) все вищеназване.

2. До незалежного контролю належить:

- а) проведення ревізії;
- б) проведення бухгалтерської експертизи;
- в) проведення аудиту;
- г) проведення ревізії та аудиту.

3. 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;
- г) немає правильної відповіді.

4. Цілями аудиту є:

- а) встановлення розміру заподіяних матеріальних збитків;
- б) правильне включення сум, арифметична точність, розкриття, оцінка, завершеність розмежувань операцій;
- в) з'ясування реальної кількості наявних матеріальних об'єктів, встановлення фактів розкрадань та нестач і з'ясування їх обставин;
- г) перевірка якості ревізій.

5. Завдання судово-бухгалтерської експертизи:

- а) перевірка та визначення документальної обґрунтованості витрачання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів;
- б) перевірка та встановлення наявності або відсутності нестачі чи надлишків товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди;
- в) формулювання принципів підготовки плану, програми аудиту;
- г) правильні відповіді а) і б).

6. Експерт-бухгалтер – це:

- а) особа, яка володіє спеціальними знаннями з бухгалтерії, і при необхідності може дати оцінку певним господарським документам;
- б) високоосвічений спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, який досліджує правильність відображення господарської діяльності підприємства у бухгалтерських документах;
- в) особа, яка має необхідні знання з певної галузі, в якій проводяться судові експертизи;
- г) правильної відповіді немає.

7. Основа для призначення судово-бухгалтерської експертизи:

- а) проведення інвентаризації;
- б) проведення планової ревізії;
- в) порушення кримінальної справи;
- г) правильні відповіді а) і б)

8. Аудиторський висновок підписує:

- а) тільки керівник аудиторської фірми;
- б) керівник аудиторської фірми і аудитор, який безпосередньо проводив аудиторську перевірку;
- в) керівник аудиторської фірми і керівник підприємства, що перевіряється;
- г) всі аудитори, які беруть участь у перевірці, і текст висновку затверджується керівником аудиторської фірми.

9. Методика проведення аудиторських перевірок:

- а) встановлюється законодавчо;
- б) розробляється Аудиторською палатою України;
- в) розробляється кожною аудиторською фірмою;
- г) немає правильної відповіді.

10. Судова-експертиза за організаційними ознаками поділяється на:

- а) первинна, повторна;
- б) комісійна, комплексна;
- в) основна, додаткова;
- г) правильні відповіді а) та в).

Тема 6:
«Загальна характеристика облікового процесу в господарській діяльності суб'єктів господарювання»



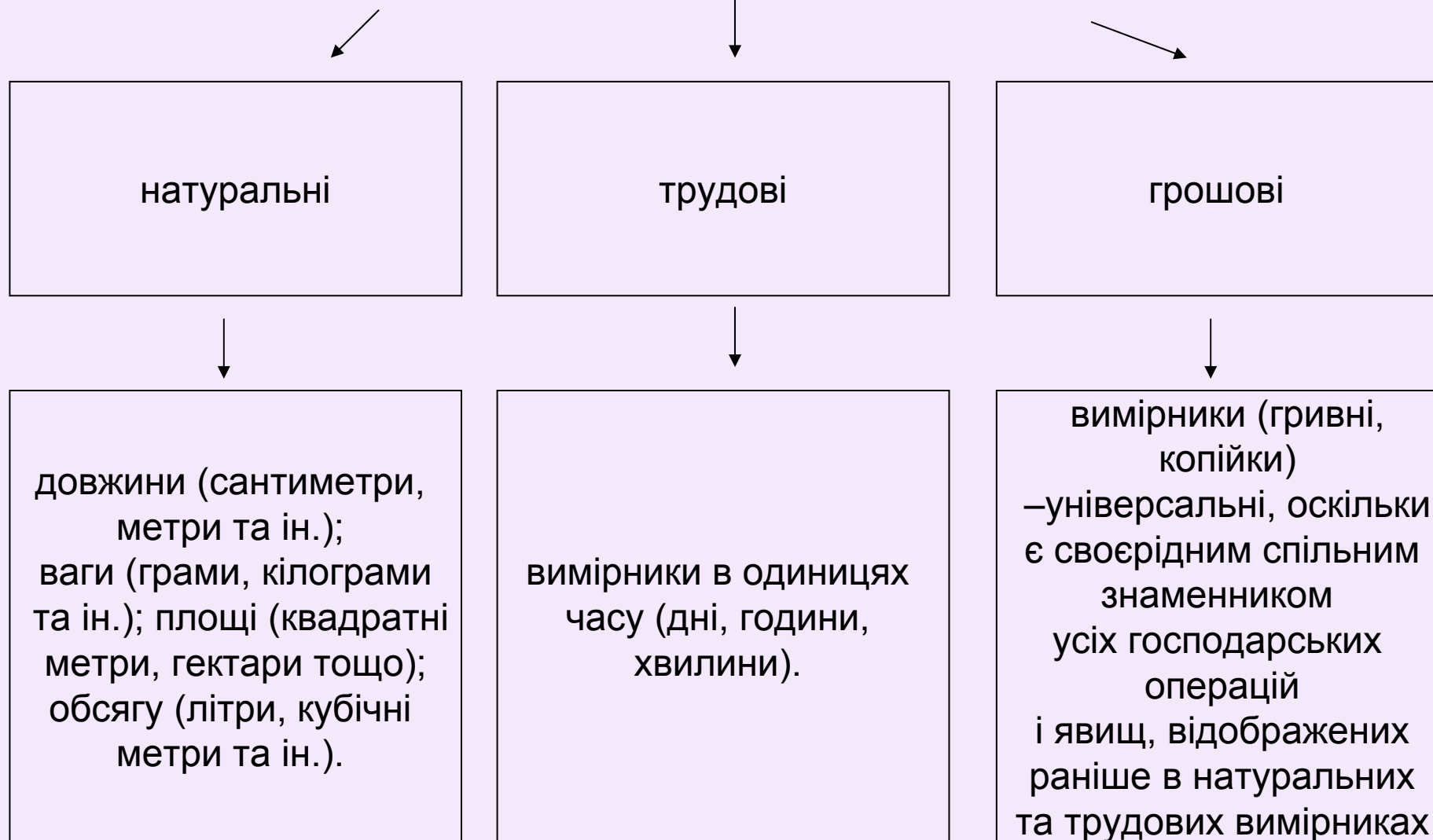
- **1 Поняття господарського обліку та його види**
- **2 Предмет та метод бухгалтерського обліку**
- **3 Бухгалтерський баланс в господарській діяльності та його значення в юридичній практиці**

1.1 Поняття господарського обліку та його види

Господарський облік - це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю й управління нею; здійснення ефективної господарської діяльності, обліку результатів роботи, контролю за ходом виробництва.



У повсякденній практиці застосовують три види вимірників обліку:



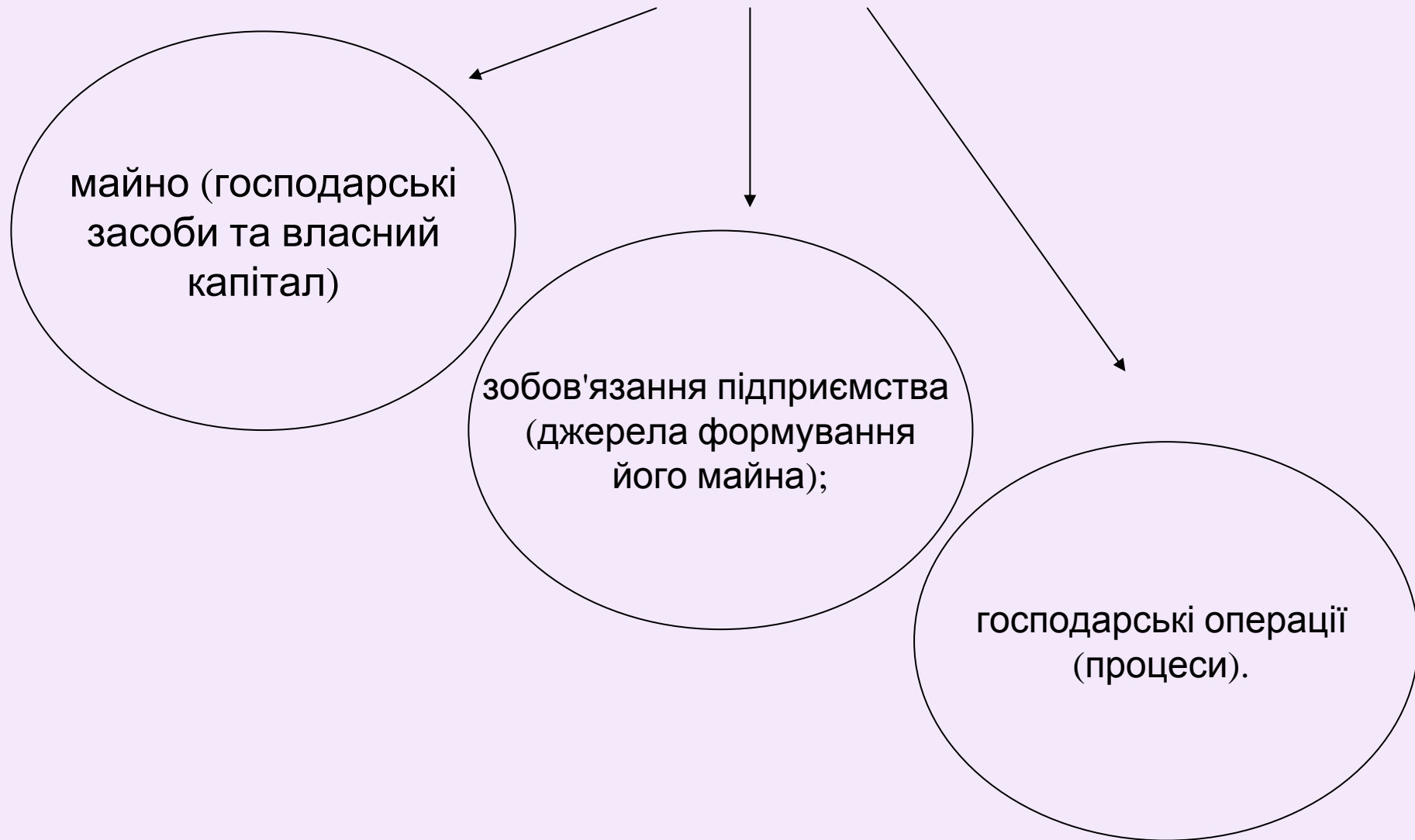
Види обліку:

Статистичний облік - це планомірне збирання й вивчення інформації, яка характеризує кількісну сторону суспільних явищ з метою розкриття їх якісної своєрідності.

Оперативний облік - це спосіб спостереження і контролю за окремими операціями та процесами з метою управління ними. Він здійснюється безпосередньо на робочому місці.

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Об'єктами або складовими частинами предмета бухгалтерського обліку є:



По складу і характеру використання майна підприємства його розділяють на дві групи:



необоротні активи
(основний капітал)



Необоротні активи включають в себе:
основні засоби, обладнання,
нематеріальні активи,
амортизацію основних засобів,
дохідні вкладення у матеріальні
цінності тощо



оборотні активи
(оборотний капітал)



Оборотні активи
складається із:
матеріальних оборотних засобів
грошових коштів,
короткострокових фінансових
вкладень, засобів на поточних
рахунках тощо.

1.2 Предмет та метод бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відображаються в результаті виробництва продукції, кошти організацій, джерела формування цих коштів, їх рух в процесі здійснення господарських процесів.



Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

- документація,
- оцінка,
- подвійний запис,
- рахунки бухгалтерського обліку,
- калькуляція,
- баланс і звітність,
- інвентаризація.



- **Документація** являє собою спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється безперервне спостереження за ними.
- **Оцінка** - це спосіб грошового вимірювання товарно-матеріальних цінностей та основних засобів. Під оцінкою розуміють відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірі з метою узагальнення їх у цілому по підприємству.
- **Метод подвійного запису** полягає в тому, що господарські операції відображаються на рахунках двічі: по дебету одного рахунку і по кредиту другого рахунку в однаковій сумі. Цей метод діє по принципу тотожного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечує рівність оборотів по дебету і кредиту.
- **Бухгалтерський рахунок** - це спосіб економічного групування однорідних господарських операцій для щоденного їх відображення в обліку. На рахунках бухгалтерського обліку на основі відповідної первинної документації відображаються господарські операції.
Калькуляція - це обчислення витрат на виготовлену продукцію, виконані роботи та послуги, з метою обчислення собівартості. Собівартість є базовим чинником для визначення ціни виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.
- **Інвентаризація** - це спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом підрахунку, зважування, обмірювання й оцінки всіх залишків активів і їх зіставлення з даними бухгалтерського обліку.

**У цілях дисципліни можна виділити наступні методи
практичної діяльності щодо використання економічної
інформації в правоохоронній сфері:**



1.3 Бухгалтерський баланс в господарській діяльності та його значення в юридичній практиці

Бухгалтерський баланс - це спосіб економічного групування та узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату. Зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.



Види бухгалтерського балансу:



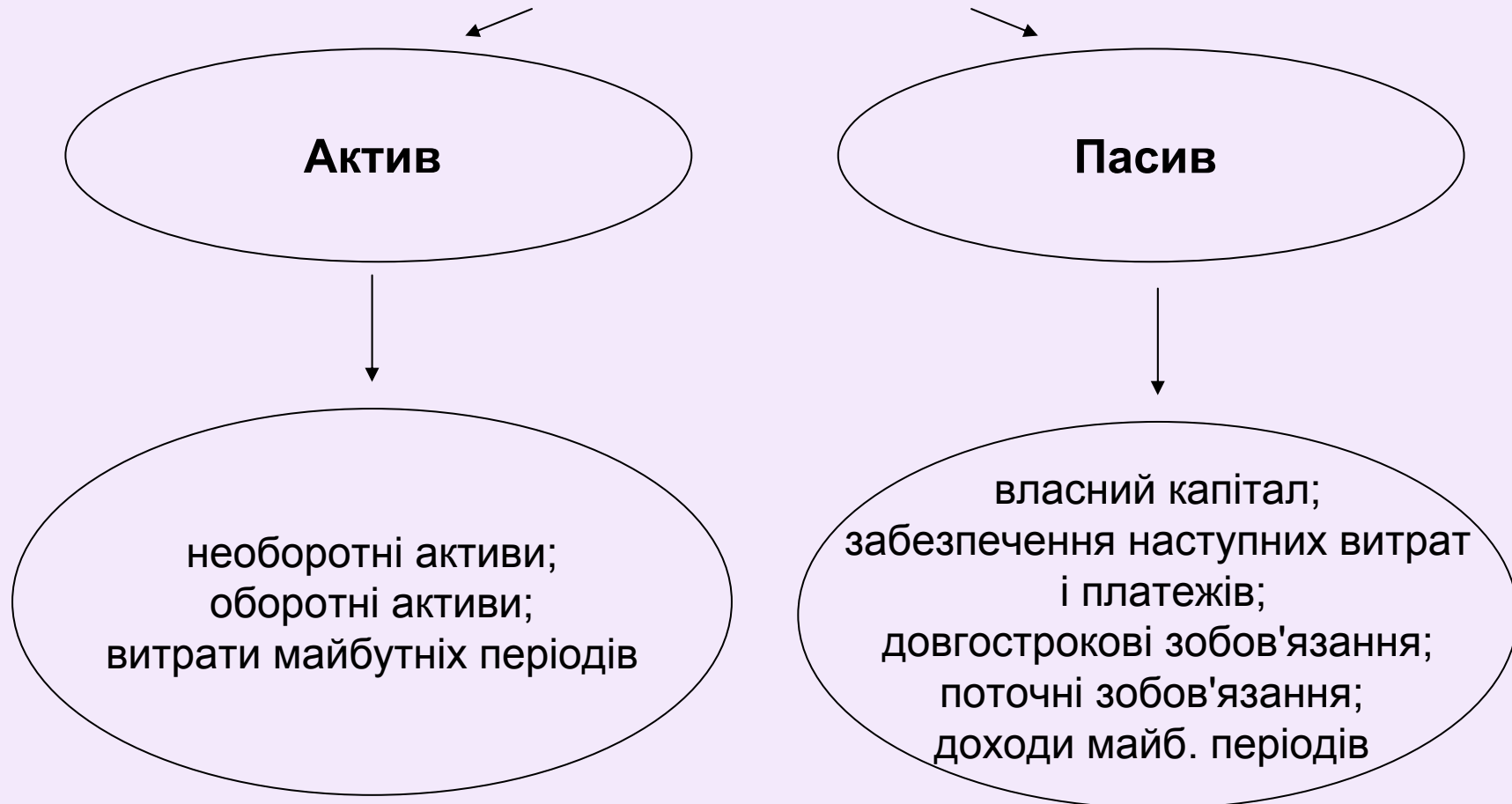
- **Стаття балансу** - це показник, який відображає величину певного економічного однорідного виду засобів, джерел їх утворення та коштів у грошовому вираженні на певну дату. Грошове вираження називається *оцінкою статті*. Статті балансу, складені за певною системою відповідно до чинного законодавства, поєднують у розділи активу та пасиву.



Актив показує склад, розміщення, Ступінь рухомості майна, предметний стан майна підпр-ва (ступінь ліквідності, можливість мобілізувати засоби (активи), які є в наявності для оплати боргів (пасивів) у Встановлені строки).

Пасив джерела формування і цільове призначення однієї і тієї ж сукупності коштів, які має в своєму розпорядженні під-во на момент склад. балансу.
Актив і пасив мають власну структуру в них можуть розрізнятися розділи, а також статті або, як їх іноді називають, "балансові рахунки".

Актив і пасив балансу складаються також з певних розділів.



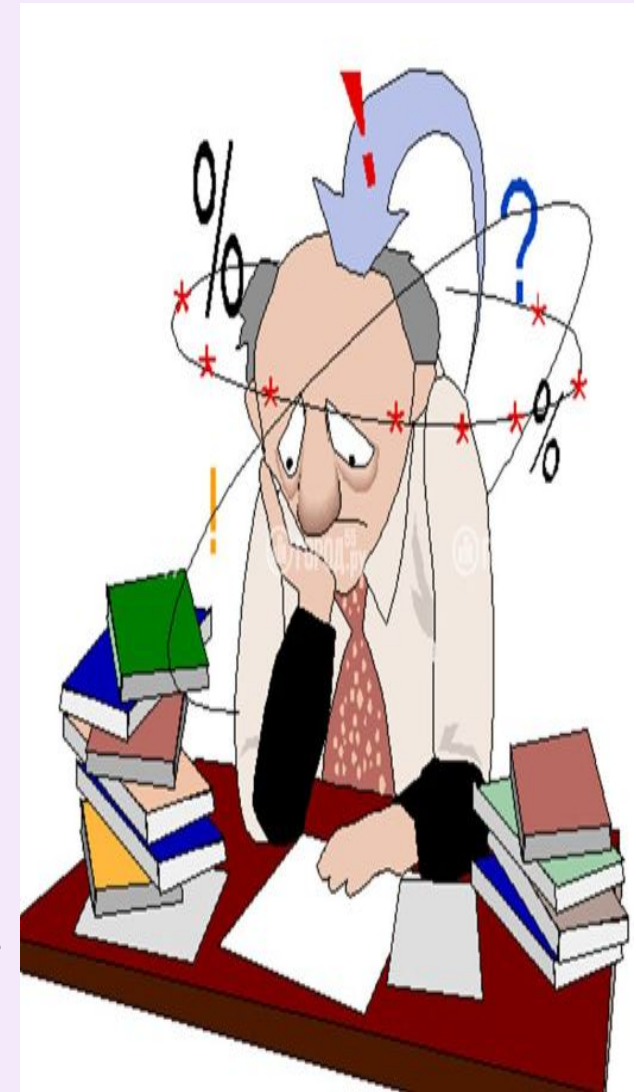
Способів фальсифікації бухгалтерського балансу багато, наведемо приклади деяких з них:

- **завищення** (заниження) підсумкової суми розділів активу і пасиву балансу;
- **занесення** бездоказових записів в бухгалтерський баланс;
- **не відображення** здійснених господарських операцій, оформлених первинними обліковими документами, в бухгалтерському балансі;
- **відображення** в балансі господарських операцій згідно недоброякісних (підроблених) документів та записів на бухгалтерських рахунках і в облікових регістрах



Контрольні питання:

- 1. Назвіть види вимірників бухгалтерського обліку.
- 2. Які бувають види обліку?
- 3. Що є об'єктами або складовими частинами предмета бухгалтерського обліку ?
- 4. Що є предметом бухгалтерського обліку?
- 5. Основними елементами методу бухгалтерського обліку є...?
- 6. Які види бухгалтерського балансу?
- 7. Які розділи поєднують стаття балансу?
- 8. З чого складається актив і пасив?
- 9. Наведіть приклади способів фальсифікації бухгалтерського балансу.



ТЕМА №7

«ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ
ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ.
МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ»



Питання:

- 3.1. КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ТА МЕТОДИ ЇХ ДОСЛІДЖЕННЯ
- 3.2. ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ
- 3.3. МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ (ОБЛІКОВО-РОЗРАХУНКОВИХ) ДОКУМЕНТІВ
- 3.4. ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ СИНТЕТИЧНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ
- 3.5 ВІДНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК МЕТОД ЕФЕКТИВНОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ЕКОНОМІКИ

Ключові слова:

Документи

Обліковий

Бухгалтерський

Операції

Облік

Підприємства

Господарських



3.1. КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ТА МЕТОДИ ЇХ ДОСЛІДЖЕННЯ

Документація - це важливе джерело одержання інформації про господарську діяльність підприємства, засоби контролю за роботою окремих матеріально відповідальних осіб та підприємства в цілому.



Первинні документи, у тому числі на паперових і електронних носіях інформації, для набуття ними юридичної сили повинні мати такі обов'язкові реквізити:



Назву
докуме
нта



Код
форми
докумен
та



Дату
та
місце
склада
ння



Зміст
господ
арської
опера
ції



Вимірю
вачі
господар
ської
операції



Посади
осіб,
відповіда
льних за
здійснен
ня
господ.
операції



Особис
ті
підписи

Первинні документи повинні бути складені на момент здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Вільні рядки у первинних документах обов'язково прокреслюються.

**Помилки у
первинних
документах
виправляються:**

**Коректур
ним
способом**

- Неправильний текст або сума закреслюються однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлений текст, а зверху надписується правильний текст або сума;

**Способом
«червоног
о сторно»**

- Неправильний запис записується червоним і поряд проводиться запис синім або другим кольором правильно;

**Способом
додатково
го запису**

- Спосіб застосовується у випадку, якщо кореспонденція рахунків вказана правильно, але запис зроблений в сумі меншій чим треба було. При цьому на різницю в сумі виконується додатковий запис з тою ж кореспонденцією рахунків. Виправлення повинні бути застережені надписом «виправлено» і підписом осіб, що підписали документ із зазначенням дати.

Бухгалтерські
документи
класифікуються
за кількома
ознаками:

За призначенням

За джерелами
виникнення

За охопленням
операцій

За кількістю
позицій

За місцем
складання

За якісними
ознаками

За призначенням:

Розпорядчі документи

містять у собі накази або завдання на проведення будь-яких господарських операцій.

Наприклад:

- Чек на одержання готівки з розрахункового рахунку підприємства;
- Доручення на придбання товарно-матеріальних цінностей.

Виконавчі документи

засвідчують здійснення господарської операції, крім того, вони є підставою для облікових засобів.

Наприклад:

- Видаткова накладна на видачу сировини або матеріалів зі складу тощо.

Комбіновані документи

містять у собі одночасно елементи розпорядчого та виконавчого документів, тобто і наказ про здійснення господарської операції, і доказ того, що вона проведена.

Наприклад:

- Видатковий касовий ордер.

За джерелами виникнення (порядком складання):

Первинні документи

фіксують господарські операції безпосередньо. Вони складаються на момент здійснення операції, або після її завершення.

Наприклад:

- Прибутковий касовий ордр
- Рахунки на оплату
 - Вимоги
- Накладні тощо.

Зведені документи

відображають ряд операцій, проведених протягом певного часу, і складаються на підставі первинних документів.

Наприклад:

- Реєстри платіжних вимог
- Звіти касира та інших осіб
- Накопичувальні відомості тощо.

За охопленням операцій:

Разові
документи

Накопичувальні
документи

За кількістю позицій:

Однопозиційні
документи

Багато позиційні
документи

За місцем складання:

Внутрішні документи

складені на підприємстві і не виходять за його межі

Наприклад:

- Касовий ордер
- Реєстр надходження зерна з поля тощо.

Зовнішні документи

надійшли з інших підприємств і відсилаються за його межі

Наприклад:

- товарно-транспортна накладна
- Виписки з розрахункового рахунка тощо.

За якісними ознаками:

Доброякісні документи

Відповідають всім вимогам, викладеним у чинному Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

Недоброякісні документи:

- Фіктивні – документи, яких не існує і які видаються з певною метою за дійсні.
- Підроблені – подають господарську операцію в перекрученому вигляді.
 - Безтоварні – відображають неіснуючу господарську операцію.
- Безгрошові – документи з розпискою про одержання грошей, але одержувач гроші не отримав.

При аналізі обліково-звітної бухгалтерської документації оперативні працівники правоохоронних органів та слідчі повинні встановити:



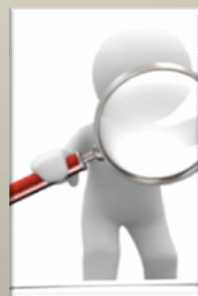
Чи своєчасно складалися бухгалтерські документи



Коли і ким був здійснений фінансово-господарський контроль



Чи достовірно відображалися господарсько-фінансові операції



Який розмір матеріальної шкоди



Механізми скоєння злочинів з допомогою бухгалтерських документів



Хто із посадових та матеріально відповідальних осіб повинен нести персональну відповідальність за привласнення, розтрату товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

До **формальних ознак**, згідно яких оперативні працівники відділів по боротьбі з економічною злочинністю, слідчі, ревізори, експерти можуть вирізняти підробки в бухгалтерських документах, відносять:



Складання обліково-звітних бухгалтерських документів з порушенням встановленої форми



Відсутність біля бухгалтерського документа необхідних додатків або їх невідповідність



Незаповнення, недооформлення первинних облікових документів та документів звітності



Підпис бухгалтерських документів посадовими, матеріально відповідальними особами, які не мають права підпису



Взаємна невідповідність окремих реквізитів в одному або кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документах



Відсутність в бухгалтерських документах необхідних печаток, штампів

Бухгалтерські документи з додатками до них, як правило, групуються:

• Документи, які регулюють фінансово-господарську діяльність юридичних чи фізичних осіб: нормативні акти, укази, постанови, накази, статут, протоколи зборів учасників.

I

• Документи, які фіксують господарські операції: наряди на роботи, накладні на відпуск продукції, подорожні листи, пропуск на вивіз товару, касові ордери, платіжні доручення тощо.

II

• Документи суворого обліку, звітності та переписка щодо них, зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри.

III

Документи, які свідчать про контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства: акти інвентаризацій, ревізій, звіти про виконання висновків перевірок.

IV

Підроблені документи залучаються до справи в якості речових доказів. З допомогою вказаних документів можна визначити не тільки матеріальну шкоду, але й спосіб крадіжки та коло осіб, які брали участь у скоєнні злочину.

Вилучення працівниками міліції облікових документів, реєстрів, звітів та звітності у підприємств будь-яких форм власності здійснюється на підставі Закону України «Про міліцію» та Кримінально-процесуального кодексу.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства проводять **інвентаризацію активів, майна, коштів, незавершеного виробництва, фін. зобов'язань, розрахунків та інших статей балансу.**



Способи фальсифікації облікових реєстрів та методи їх виявлення:

Способи

Бездокументальні записи в облікові реєстри

Записи в облікові реєстри операцій, які фактично не здійснювались, але оформлені первинними документами

Виправлення в облікових реєстрах не по правилах, виправлення цифрових даних, підчистки

Проведення «безтоварних», «безгрошових» записів в облікові реєстри

Проведення записів в Головній книзі за фальсифікованими синтетичними обліковими реєстрами

Методи

Взаємний контроль первинних облікових документів та облікових реєстрів

Фактична перевірка господарських операцій;
Взаємний контроль первинних облікових документів та реєстрів.

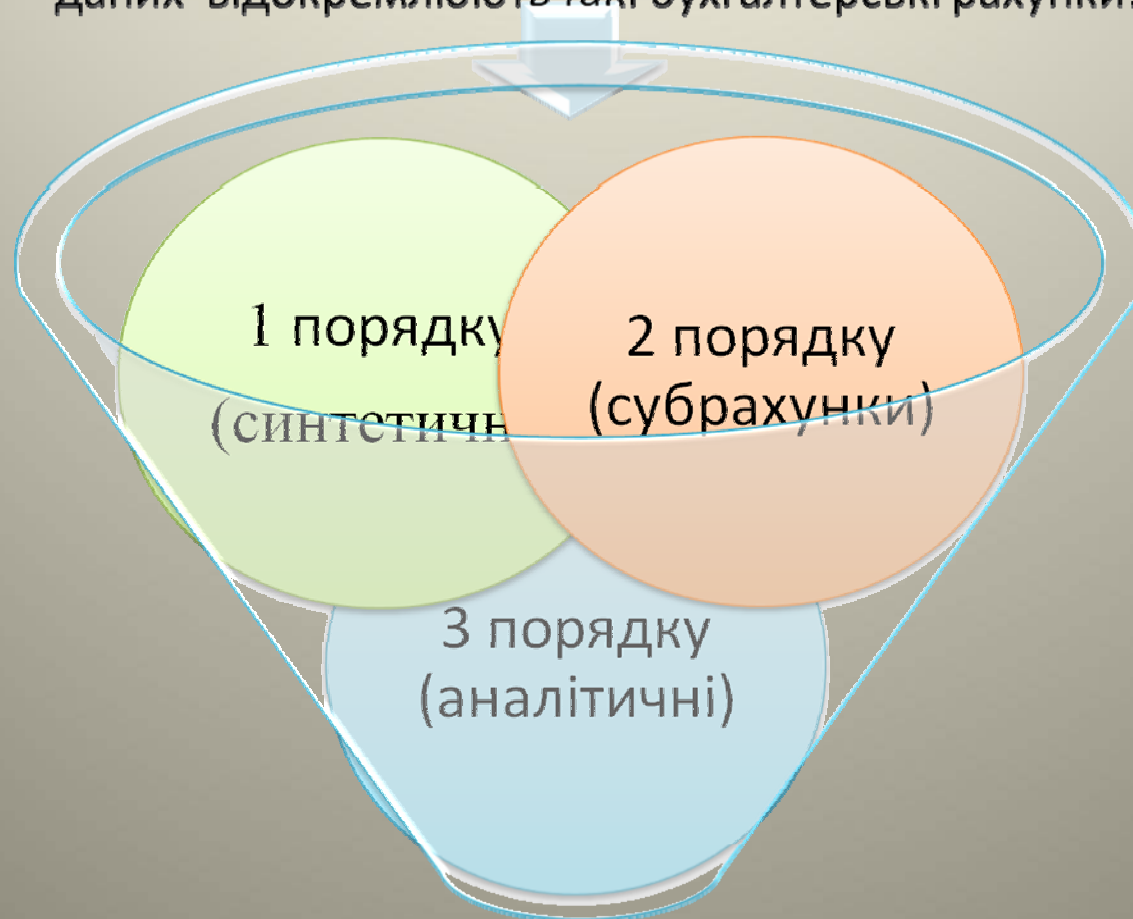
Перевірка облікових реєстрів щодо правильності виконаних виправлень, проведення почеркознавчої експертизи

Взаємний контроль облікових реєстрів, проведення контрольних перевірок

Викриття фальсифікованих записів, взаємний контроль документів

3.2. ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ

За способом групування та узагальнення облікових даних відокремлюють такі бухгалтерські рахунки:



Рахунки, безпосередньо пов'язані з бухгалтерським балансом, **називають рахунками синтетичного обліку (балансовими рахунками)**. Вони узагальнюють облік господарської діяльності підприємства за економічно однорідними групами у грошовому вираженні.

Аналітичні рахунки дають змогу детально охарактеризувати засоби підприємства та їх джерела. За допомогою таких рахунків здійснюють аналітичний облік. Бланки, в яких ведуться рахунки аналітичного обліку, називаються Регістрами аналітичного обліку.

Субрахунки – це синтетичні рахунки 2 порядку.

Субрахунок ділить рахунок на частини. Найбільший обсяг інформації про господарську діяльність підприємства містить Головна книга. З даних синтетичного обліку не можна дізнатися прізвища підзвітних осіб за якими продовжує рахуватися заборгованість.

Важливо знати, що на основі документів, які надходять в бухгалтерію, аналогічні записи виконуються як у синтетичні, так і у аналітичні рахунки. Підсумкові дані аналітичного обліку повинні співпадати з оборотами і залишками по відповідному синтетичному рахунку. З метою перевірки взаємозв'язку синтетичних та аналітичних рахунків складають **оборотні відомості**.

Оборотна відомість – спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний період, а також засіб зв'язку між балансом і синтетичними рахунками.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками має велике контрольне значення для перевірки правильності і повноти облікових записів на рахунках, яка ґрунтується на одержаних в ній трьох пар рівних між собою підсумків: за дебетом (Д) і кредитом (К) на поч. місяця, за місяць, на кін. місяця. За допомогою такої оборотної відомості можна виявляти помилки в облікових записах, порушення подвійного запису, кореспонденції рахунків.

Оборотна відомість за аналітичними рахунками, техніка її складання така ж сама. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведуть як у натуральних, так і у грошовому вимірнику. Підсумки оборотів і залишків на аналітичному рахунку мають дорівнювати оборотам Д і К, а також залишку синтетичного рахунку, який їх об'єднує. Проаналізувавши цю інформацію, можна встановити, скільки та яких саме матеріальних цінностей надійшло в господарство, скільки їх використано, залишок.

3.3. МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ (ОБЛІКОВО-РОЗРАХУНКОВИХ) ДОКУМЕНТІВ

Методи дослідження
окремого документа

```
graph TD; A[Методи дослідження окремого документа] --- B[Формальна перевірка]; A --- C[Нормативна перевірка]; A --- D[Арифметична перевірка];
```

Формальна
перевірка

Складається з двох етапів: аналізу дотримання встановленої форми документа і детального вивчення обов'язкових його реквізитів.

Нормативна
перевірка

Являє собою глибоке вивчення змісту відображеної в документі господарської операції з точки зору його відповідності діючим нормам, правилам і інструкціям.

Арифметична
перевірка

Це контроль за правильністю самих різноманітних підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа. Рахункова перевірка дає змогу виявити випадки розкрадань.

Методи перевірки взаємопов'язаних документів

Зустрічна
перевірка

Зіставлення різних примірників одного й того ж документа.

Зіставлення
документів

Зіставлення документів, що відображають операції (факти), із документами їхнього обґрунтування.

Взаємний
контроль

Зіставлення самих різних документів, прямо або непрямо що відображають проведену операцію.

Методи перевірки документів,
що відображають однорідні
операції

Метод відновлення
кількісно-вартісного
обліку

Характеризується найбільш
вузькою сферою практичного
застосування. Буває суцільне та
вибіркове відновлення.

Контрольне звірення

Вивчення даних первинної
документації про залишки і рух
товарів за певний інвентаризаційний
період, отримують і зіставляють
наступні дані :

Залишок товару за
інвентаризаційною відомістю на
кінець періоду і порівнюється з
підсумковими даними про рух цього
товару за весь період.

3.4. ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ СИНТЕТИЧНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ

Дані аналітичного обліку використовуються при рішенні наступних **задач**, що виникають при розслідуванні кримінальних справ і вирішенні цивільно-правових суперечок.

При рішенні **першої задачі** дані аналітичного обліку про рух цінностей зазнають логічної перевірки з позиції реального змісту здійснюваної на підприємстві виробничої діяльності.

Друга задача буває особливо актуальною при вирішенні цивільно-правових суперечок, в тому числі в умовах порушення правил здачі-приймання цінностей при зміні матеріально відповідальних осіб.

Як пошукова ознака при рішенні **третьої задачі** розглядається передусім такий показник, що виявляється в аналітичному обліку, як відносна поширеність вразливих господарських операцій.

Можливість рішення **четвертої задачі** визначається тим, що за допомогою доброякісних аналітичних даних можуть виявлятися деформації в суміжних з рахунками елементах методу бухгалтерського

Необґрунтовані, тобто не підтверджені змістом первинних документів, записи в синтетичних і аналітичних рахунках можуть бути слідством як випадкових помилок, так і результатом навмисних дій по спотворенню даних обліку.

Класифікація необґрунтованих записів

По повноті обхвату видів бухгалтерських рахунків:

- суцільні
- локальні

По відношенню до документів:

- бездокументальні записи
- записи в неналежні рахунки

За способом виконання:

- Необґрунтовані цифрові записи
- Невірні арифметичні підрахунки підсумкових оборотів

3.5. ВІДНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК МЕТОД ЕФЕКТИВНОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ЕКОНОМІКИ

Економічна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємств характеризує його виробничо-господарський процес (економічну діяльність). Дані економічної інформації систематизують і групують для цілей контролю за виконанням планів, використанням ресурсів підприємства.

Економічна інформація

```
graph TD; A[Економічна інформація] --- B[Оперативна]; A --- C[Поточна];
```

Оперативна

використовується при контролі господарських процесів у момент проведення їх (кількість і якість продукції конкретної партії поставки та ін.)

Поточна

після завершення (після закінчення місяця, кварталу)

Поточна економічна інформація про стан і використання об'єкта контролю називається **первинною**. В процесі обробки для цілей контролю її перетворюють на **вторинну**. Вона може бути також **проміжною** та **результативною**.

Вторинна - ці самі витрати, записані у реєстри бухгалтерського обліку.

Проміжна - згруповані у накопичувальних відомостях протягом місяця за окремими видами виборів.

Первинна - витрати конкретного виду матеріалів на виробництво, що відображають у кількісних і вартісних вимірниках і лімітно-забірній карті або вимозі та витрачання матеріалів.

Результативна - систематизовані за статтями калькуляції після закінчення кварталу разом з іншими витратами, що стосуються цього виробу, за якою обчислено його собівартість.

Найчастіше при розслідуванні злочинів у сфері економіки - таких як розкрадання чужого майна шляхом привласнення, розтрата; шахрайство в сфері підприємницької діяльності; ухилення від сплати податків тощо - виникає необхідність у відновленні бухгалтерського обліку, яке слід розуміти у **широкому та вузькому значенні.**

В широкому розумінні - це відновлення систематичних записів про фінансово-господарські операції в облікових регістрах на основі первинних документів. Так трапляється, коли злочинці скоїли правопорушення та завуалювали їх шляхом вчинення підроблених записів у первинних бухгалтерських документах та регістрах з наступним знищенням або приведенням до такого стану, коли з них неможливо отримати

Відновлення бухгалтерського обліку у вузькому розумінні - це відновлення складського обліку, коли він свідомо не вівся або не передбачалося його ведення, а умови для відновлення є.

При виникненні необхідності слідчий проводить **вилучення** бухгалтерських та інших документів, допомагає спеціалісту-бухгалтеру встановити господарські зв'язки підприємства з іншими підприємствами, де проводить вилучення документів, які передає спеціалісту. При цьому треба мати на увазі, що вилучення документів буде використовуватися не тільки для відновлення бухгалтерського обліку, а також для проведення **почеркознавчої та техніко-криміналістичної експертизи.**



Відновлення облікових записів

Суцільне

відновлення облікових записів означає, що за визначений проміжок часу відновлюються записи за всіма найменуваннями матеріальних цінностей.

Вибіркове

відновлення означає, що відновлюються лише деякі рахунки або окремі найменування цінностей.

Повне

Може бути як суцільне, так і вибіркове відновлення.

Приклад:
Прийом відновлення кількісно-сумового обліку.

Неповне

Може бути як суцільне, так і вибіркове відновлення.

Приклад:
Контрольне співставлення залишків

Слід мати на увазі, що **сумовий облік** - це такий облік, при якому прибуток та витрати цінностей враховуються в бухгалтерії в сумовому вираженні, тобто враховується тільки загальна сума цінностей, які надійшли та вибули. Кількість цінностей в одиницях виміру не враховується.

При кількісно-сумовому обліку прибуток та витрати цінностей відображаються як у сумовому вираженні, так і в натуральних вимірах.

Найбільш характерні способи комплексної перевірки господарських операцій у процесі відновлення:

1. Хронологічний документальний аналіз

2. Зіставлення бухгалтерських операцій

3. Зіставлення документів початкової операції з іншими наступними

4. Порівняння операцій, відображених в облікових регістрах з записами оперативного обліку

5. Перевірка об'єктивної можливості здійснення операцій, відображених у документах

6. Перевірка операцій, що відображають придбання товарів способом контрольного порівняння

7. Перевірка господарської операції в натурі

8. Застосування прийомів отримання пояснень при відновленні

1. Хронологічний документальний аналіз однорідних операцій

Полягає у порівнянні облікових даних про рух матеріальних цінностей і грошових коштів підприємства, його підрозділів за датами здійснення операцій. На практиці цей спосіб називають прийомом кількісного аналізу законності і достовірності господарських операцій. Він дозволяє встановити не лише достовірність і законність операцій, але й виявити порушення за періодами, часом, відповідальними особами.

Призначення цього прийому полягає у виявленні спеціалістом-бухгалтером сукупності однорідних операцій, оцінки їх змісту у відношенні законності та достовірності, повноти відображення, відсутності зловживань. Його застосовують після огляду документів, коли на перший погляд виявлені сумнівні операції. Такі операції ретельно вивчаються, встановлюючи при цьому, чи є вони сумісними. На практиці цей спосіб застосовують, коли за результатами інвентаризації не виявлено ні недостач, ні лишків цінностей або коштів.

У результаті операційного аналізу можна виявити:

- підробку документів при операціях з готівкою, рухом матеріальних цінностей;
 - наявність цінностей, які за документами надійшли в підзвіт;
- відпуск документально неоприбуткованих грошових коштів та матеріальних цінностей;
- зазначення у видаткових документах завищеної маси (кількості) відпущених цінностей тощо.

2. Зіставлення бухгалтерських операцій

Цей спосіб полягає у зіставленні між собою будь-якої документованої інформації, що відображає одну і ту ж господарську операцію. Зіставлення може бути внутрішнім і зовнішнім. При зовнішньому зіставленні порівнюються документовані операції, що відображені в декількох примірниках одного і того ж документа чи в різних документах, які знаходяться у інших господарюючих суб'єктів або у різних осіб.

Якщо одна і та ж операція відображена в документах, що знаходяться в різних підрозділах чи різних регістрах, зіставлення можливе і в межах одного підприємства. Таке зіставлення називають внутрішнім.

Застосування цього способу дає можливість виявити:

- крадіжки, що здійснюються шляхом внесення змін до змісту і кількісних показників операції в декількох примірниках документів;
- повністю підроблені документи чи бухгалтерські записи з операцій, які в дійсності не проводились;
- не відображення фактично здійснених операцій в окремих документах чи регістрах.

При цьому ефективність відновлення залежить від обсягу документів, що відображають одну і ту ж операцію.

3. Зіставлення змісту документів, що складені на початкову операцію зі змістом документів, котрі відображають здійснення інших операцій, зумовлених першою

Сутність цього способу полягає в тому, що спеціаліст, перевіряючи конкретну операцію, виявляє інші обов'язкові операції, які повинні були бути здійснені внаслідок тієї, що перевіряється, та порівняти їх. Різновидом такого способу є порівняння даних про кількість виданих товарно-матеріальних цінностей з даними про тару, в якій вони перевозились.

Характерно, що в практиці відновлення рідко порівнюється місткість тари з кількістю відпущених цінностей, хоча це є обов'язковою умовою для викриття зловживань.

4. Порівняння операції, відображених в облікових регістрах, із записами оперативного обліку

З метою спрощення обліку іноді практикується поєднання оперативного та бухгалтерського обліку. У таких випадках і бухгалтерські, й оперативні записи мають однакове доказове значення. Крім того, у ряді випадків доказову силу мають записи посадових осіб та інші неофіційні матеріали, оскільки на підставі таких матеріалів можуть бути виявлені зловживання, визначений розмір матеріального збитку, відповідальні за збиток особи та ступінь відповідальності кожного з них.

Залежно від віднесення оперативних та неофіційних записів до офіційних документів та регістрів бухгалтерського обліку їх можна

поділити на чотири групи:

документи, які не використовуються безпосередньо в бухгалтерському обліку, але складання яких передбачено відповідними інструкціями (наприклад, касові чеки або касова стрічка)

документи довільно встановлені посадовими особами або матеріально відповідальними особами.

реєстри оперативного обліку, що доповнюють або розшифровують дані бухгалтерського обліку або мають самостійне значення.

неофіційні записи матеріально відповідальних та посадових осіб. Слід розрізняти неофіційні записи з розписками або без розписок осіб, що беруть участь в операціях, відображених у таких записах.

5. Перевірка об'єктивної можливості здійснення господарських операцій, відображених у документах

Цей спосіб застосовують у процесі дослідження операцій по роботах такого характеру, які в натурі точно перевірити неможливо (наприклад, ремонтні, будівельні та інші роботи).

Ретельним аналізом можна встановити, що операції з нарахування оплати праці на ніби здійснений капітальний ремонт не супроводжуються списанням матеріалів. Іноді можна виявити, що від особи, яку наймає виконавець робіт, вимагають різних спеціальних знань, якими вона не володіє або за часом фактично не могла виконати всього обсягу робіт, зазначених у документах.

6. Перевірка операцій, що відображають придбання товарів у роздрібно-оптовому торговельному підприємстві способом контрольного порівняння

Доцільно застосувати цей спосіб за товарами, витрачання яких документується. Суть способу полягає у встановленні можливого максимального залишку конкретного виду товару на кінець інвентаризаційного періоду. Дані про максимально можливу кількість товару порівнюються з фактично виявленим його залишком на необхідну дату або останню інвентаризацію. За відсутності зловживань фактична кількість товару не може перевищувати максимально можливий його залишок.

7. Перевірка господарської операції в натурі

Застосовується цей спосіб для перевірки цінностей, придбаних протягом декількох місяців, але не списаних на витрати.

8. Застосування прийомів отримання пояснень при відновленні

Спеціалісту в ході процесу відновлення та після його завершення слід отримувати пояснення та роз'яснення від великої кількості осіб, які умовно можна поділити на дві групи: зацікавлені (посадові та матеріально відповідальні) особи, безпосередньо зацікавлені в результаті відновлення; інші особи (працівники, службовці), що не беруть участі у відновленні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Після оформлення акта з облікових даних, вміщених у ньому, обов'язково повинна бути проведена документальна ревізія. Її метою є перевірка повноти відновлення бухгалтерського обліку. Це важливо ще і тому, що якщо по справі буде призначена судово-бухгалтерська експертиза, то експерт перед її проведенням повинен бути переконаним, що відновлення бухгалтерського обліку здійснено правильно, згідно з тими нормативно-законодавчими актами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні.

На її вирішення доречно поставити, наприклад, такі питання:



чи повно та об'єктивно відновлений бухгалтерський облік на підприємстві за визначений період



чи відповідає відновлений бухгалтерський облік на підприємстві чинним нормативним актам України, які передбачають його ведення



чи відповідають дані відновленого бухгалтерського обліку даним фінансової та податкової звітності



чи подавало підприємство фінансову та податкову звітність у періоді, що перевіряється



які розбіжності виявлені між даними документів звітності і даними відновленого бухгалтерського обліку тощо

Метою відновлення бухгалтерського обліку є створення умов для ефективного розкриття корисливих злочинів у сфері економіки. Відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві дає можливість відобразити фінансово-господарську діяльність підприємства у повному обсязі. З господарських операцій складається господарський процес підприємства, який знаходить своє відображення в певному, встановленому чинним законодавством для цієї операції, обсязі документів. А окремо взяті документи не можуть свідчити про зміст проведеної операції. З цього приводу спеціаліст-бухгалтер дає висновок про повноту та правомірність проведення господарських операцій за конкретний звітний період, що може та повинно бути перевірено експертом за допомогою висновків судово-бухгалтерської експертизи.

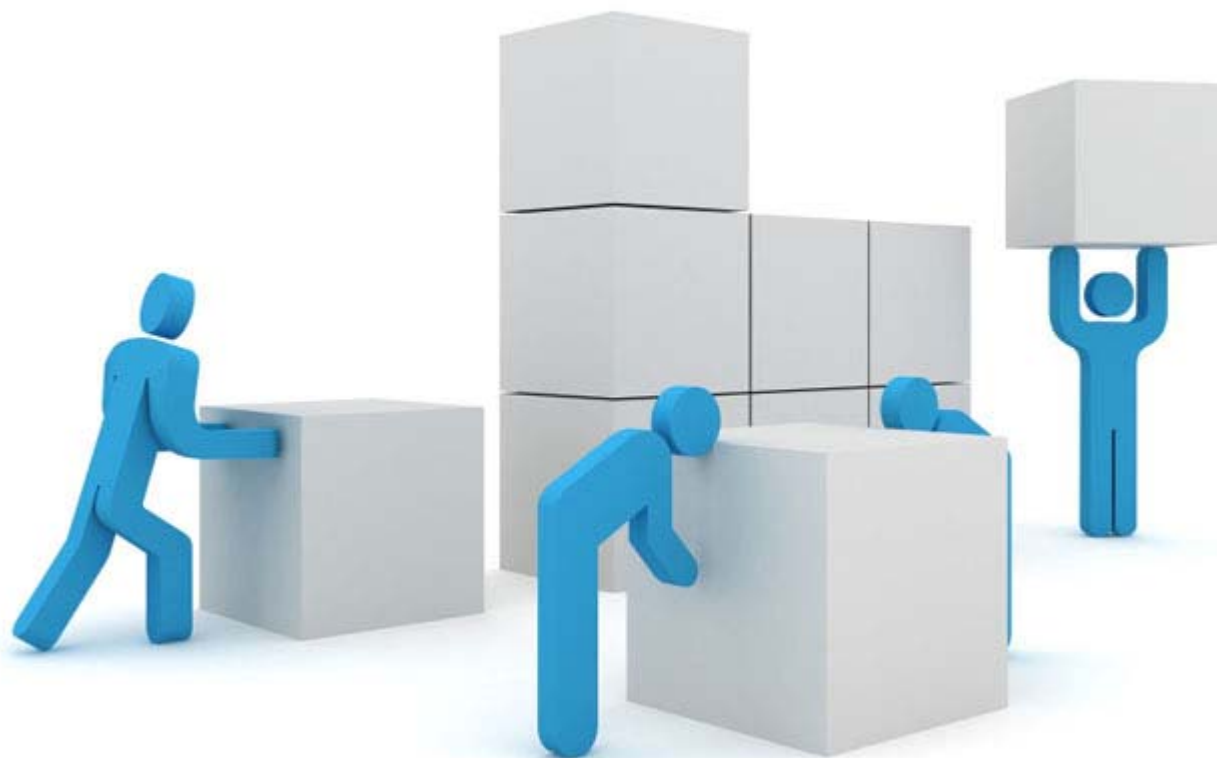


Контрольні запитання:

1. Що таке документація?
2. Які обов'язкові реквізити повинні мати первинні документи для набуття ними юридичної сили?
3. Як бухгалтерські документи класифікуються за призначенням?
4. Які бухгалтерські рахунки виокремлюють за способом групування та узагальнення облікових даних?
5. Що таке оборотна відомість?
6. Які види перевірок включають в себе методи дослідження окремого документа?
7. Що являє собою формальна перевірка?
8. Що характеризує економічна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємств?
9. У чому полягає хронологічний документальний аналіз?
10. У чому полягає сутність способу зіставлення бухгалтерських операцій?



Тема 8: Інвентаризація



Питання теми:

1. Основні способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення .
2. Оцінка та використання матеріалів інвентаризації оперативними працівниками та слідчими при вирішенні питання про порушення кримінальної справи (та під час розслідування)

1



Основні способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення .

Ключові слова

- Інвентаризація
- Перевірка
- Товар
- Підприємство
- Опис
- Записи
- Продаж
- Методи



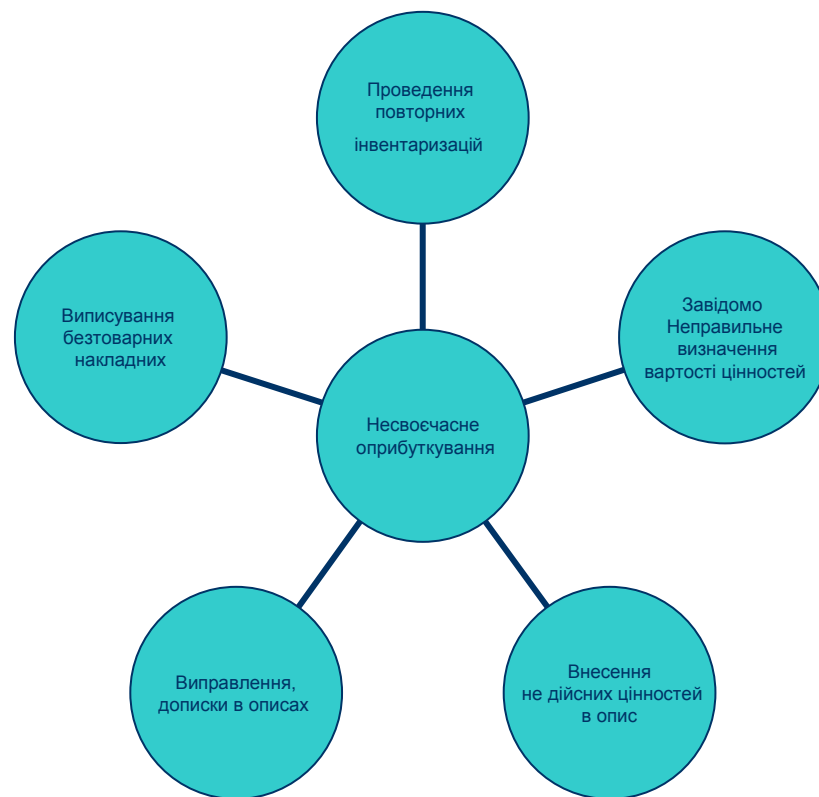
Інвентаризація

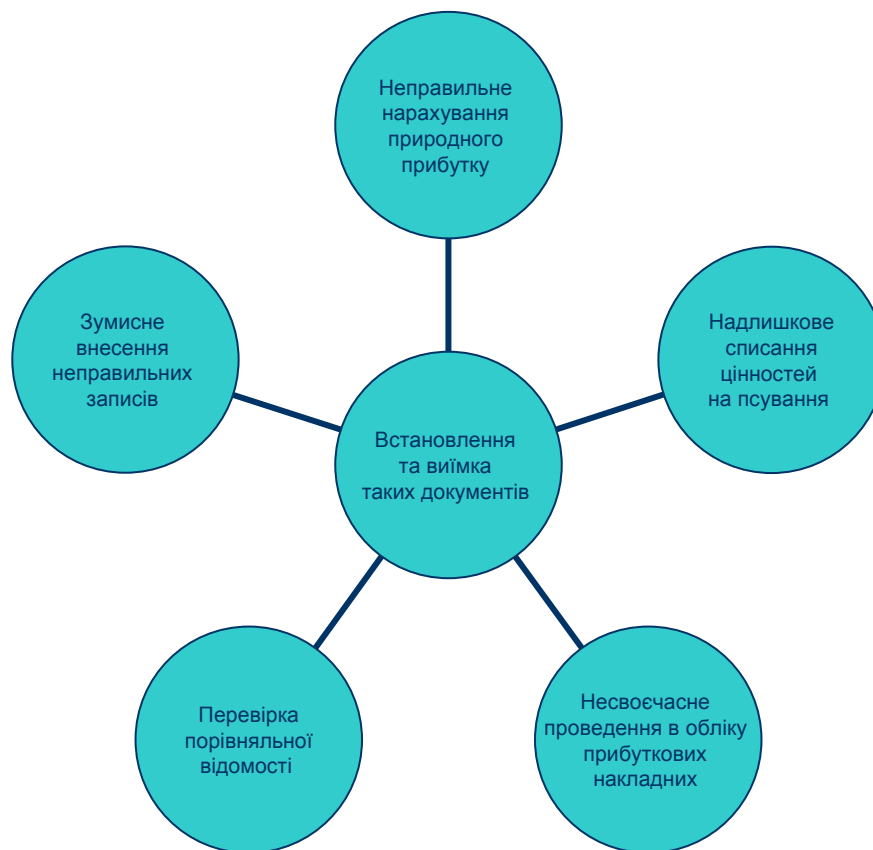
- це спосіб контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей , власного майна .

Інвентаризація може бути використана для приховання крадіжок товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів



Основні способи та методи викривлення результатів





2

Оцінка та використання матеріалів інвентаризації оперативними працівниками та слідчими при вирішенні питання про порушення кримінальної справи (та під час розслідування)

Ключові слова

- Працівники
- Затримання
- Контроль
- Проведення
- Документи
- Заява
- Докази
- Облік


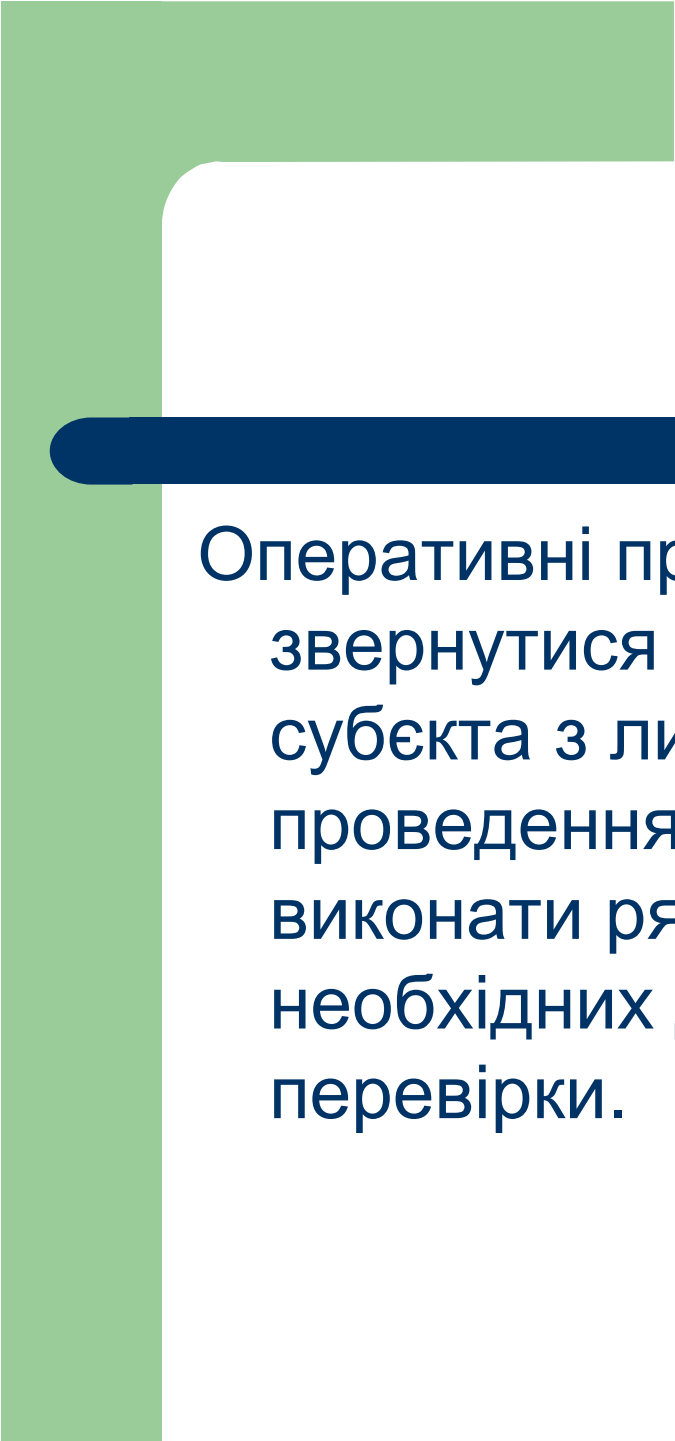




Працівники правоохоронних органів при наявності інформації про скоєння господарюючими суб'єктами зловживань, які тягнуть за собою адміністративну та кримінальну відповідальність, організовують проведення позапланових інвентаризацій.

Правовими основами призначення інвентаризації по завданню правоохоронних органів є:

- 1) Заяви громадян
- 2) Наявність інформації
- 3) Дані про випадки (подібні)
- 4) Затримання посадових осіб з вивезеними , вкраденими цінностями



Оперативні працівники перед тим як звернутися до керівника господарюючого суб'єкта з листом чи постановою про проведення інвентаризації, повинні виконати ряд організаційних заходів, необхідних для найвищої ефективності перевірки.

При проведенні інвентаризації працівники правоохоронних органів не можуть входити до складу членів комісії , але повинні бути присутніми.



Оперативні працівники повинні вивчити зібрані матеріали інвентаризації, дати їм різнобічну і об'єктивну оцінку з точки зору :

- Їх повноти і якості
- Змісту свідчень кримінального характеру
- Можливості використання документів для доказів скоєних зловживань, крадіжок.

Після одержання пояснень від посадових та матеріально-відповідальних осіб оперативний працівник, слідчий повинні провести опитування (допит) членів інвентаризаційної комісії.



Контрольні перевірки організують згідно відповідної вказівки працівників правоохоронних органів і розпорядженню керівника підприємства.





За результатами перевірки складається акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей, який підписують голова та члени інвентаризаційної комісії.



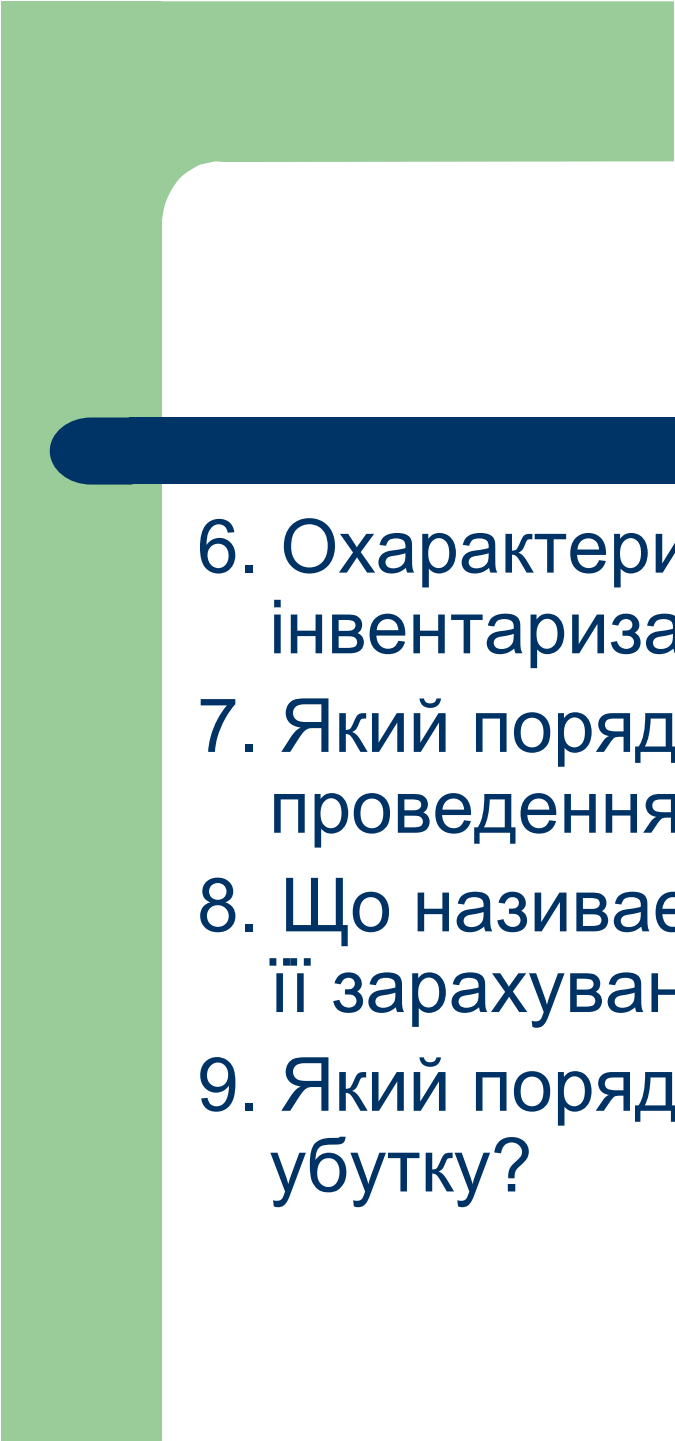

Таким чином, інвентаризація - з одного боку, один із елементів методу бухгалтерського обліку, засіб забезпечення реальності облікових даних, а з другої сторони - засіб (метод) фактичного контролю за збереженням майна , грошових коштів і розрахунків підприємств і організацій.


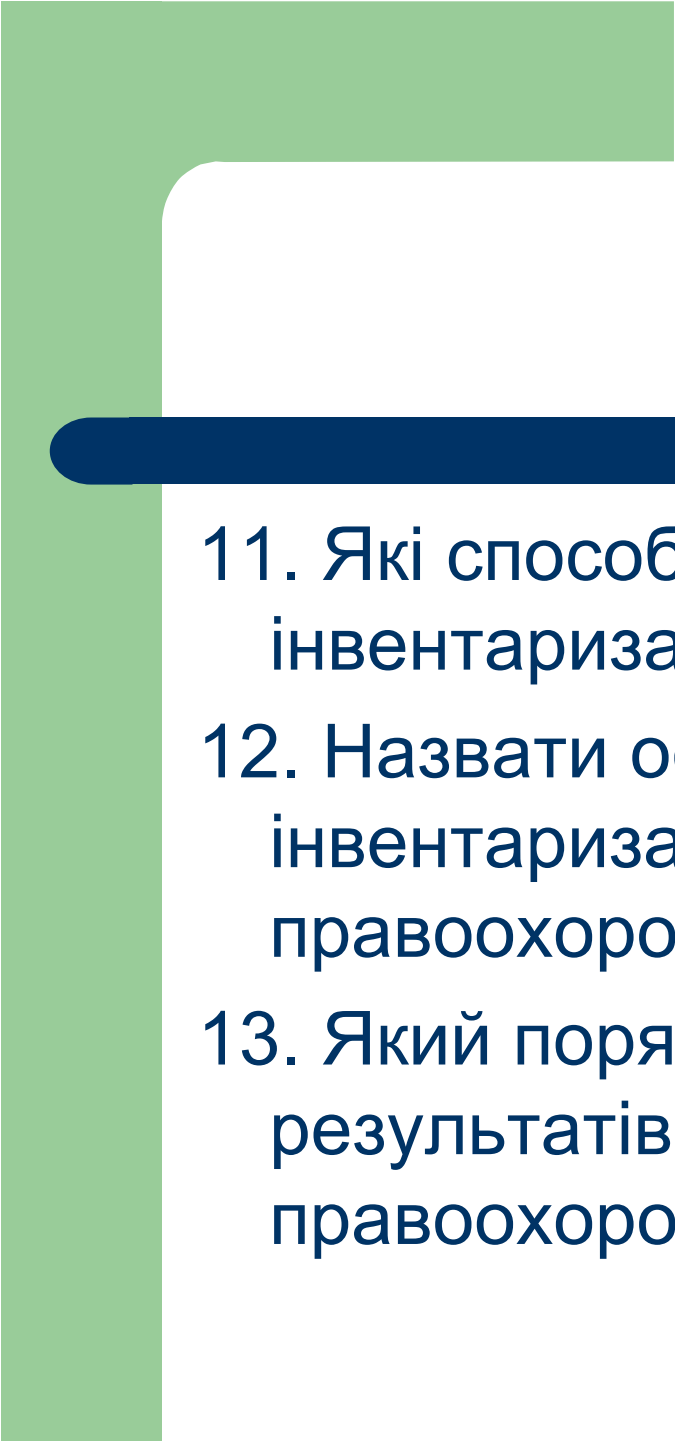
Строки збереження основних
інвентаризаційних документів не менше 5
років.



Контрольні питання

1. Який порядок проведення інвентаризації?
2. Яке нормативне забезпечення проведення інвентаризації?
3. Які основні вимоги висуваються щодо проведення інвентаризації?
4. Які види інвентаризації ви знаєте ?
5. Назвати основні документи процесу інвентаризації.

- 
- 
6. Охарактеризувати етапи проведення інвентаризації.
 7. Який порядок визначення результатів проведення інвентаризації?
 8. Що називається пересортицею та правила її зарахування?
 9. Який порядок визначення природного убутку?



11. Які способи фальсифікації результатів інвентаризації ви знаєте ?

12. Назвати особливості проведення інвентаризації по ініціативі правоохоронних органів.

13. Який порядок проведення аналізу результатів інвентаризації працівниками правоохоронних органів ?



ТЕМА 9
**«ДОКУМЕНТАЛЬНА РЕВІЗІЯ ТА СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА:
ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ»**

План

1. Порівняльна характеристика документальної ревізії та судово-бухгалтерської експертизи
2. Етапи проведення документальної ревізії та судово-бухгалтерської експертизи

Документальна ревізія – це обстеження діяльності підприємства, організації, що здійснюється компетентними органами з метою перевірки й контролю.

Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань, матеріальних об'єктів, явищ та процесів, які містять інформації про обставини справи, що перебуває у впровадженні органів дізнання досудового слідства чи суду.



Значення документальної ревізії та судово-бухгалтерської експертизи

❖ Документальна ревізія є одним із найефективніших інструментів документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності.

❖ Судово-бухгалтерська експертиза - належить до найпоширеніших видів судових експертиз. Її застосовують при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для розв'язання яких необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

ВИДИ РЕВІЗІЙ

Повна

Передбачає перевірку всіх сторін фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю

Часткова

Проводиться для перевірки окремих сторін або учасників фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів

Комплексна

Охоплює всі сторони діяльності підприємства господарську і фінансову діяльність суб'єкта контролю, питання збереження й ефективного використання фінансових ресурсів, якості та стану бухгалтерського обліку й звітності

Тематична

Проводиться в однотипних підприємствах по окремих аспектах діяльності, що дозволяє виявити типові недоліки або порушення і прийняти заходи щодо їх усунення

Вибіркова

Перевірка певної частини первинних документів за певний проміжок часу

Суцільна

Передбачають перевірку всіх документів проведених операцій на певній ділянці діяльності за весь підконтрольний період

Комбінована

Передбачає перевірку одних учасників суцільним методом, а інших – вибіркоvim

ВИДИ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

Економічні (бухгалтерська, економіко-трудова, фінансово-економічна, фінансово-кредитна)

Криміналістичні (почеркознавча, технічного дослідження документів, фототехнічна, авторознавча, балістична)

Товарознавчі (продовольчих, непродовольчих товарів)

Технічні (інженерно-транспортні, в тому числі автотехнічні, будівельні, пожежно-технічні)

Фізико-технічних досліджень (матеріалознавчі, технологічні)

Інші види (хіміко-біологічних досліджень, екологічні, біологічні, мистецтвознавчі, комп'ютерно-технічних досліджень та ін.)

Таблиця 1. Порівняння характеристик судово-бухгалтерської експертизи та ревізії

№ з/п	Характеристика	Судово-бухгалтерська експертиза	Ревізія
1.	Мета проведення	Усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єкта господарювання	Усунення недоліків, ліквідація зловживань, забезпечення максимальної точності даних
2.	Завдання	Виявлення та усунення причин та умов, що сприяють скоєнню злочинів у галузях економіки; забезпечення виконання завдань кримінального судочинства; організація і проведення оперативно-розшукових та профілактичних заходів	Визначення доцільності та законності здійснюваних господарських операцій та їх відображення в обліку і звітності
3.	Суб'єкт	Судовий експерт-бухгалтер - самостійна процесуальна особа, не є посадовцем	Ревізори державної фінансової інспекції
4.	Об'єкт	Тільки матеріали справи (експерт-бухгалтер не має права самостійно звертатися до документів, що знаходяться в інших організаціях)	Стан обліку та звітності, збереження власності

продовження таблиці 1.

5.	Гласність	Результати експертизи використовуються в судовому процесі	Оприлюднення результатів
6.	Ініціатори проведення	Постанова слідчого або суду про проведення судово-бухгалтерської експертизи	Призначаються суб'єктами адміністративного права
7.	Джерела фінансування	За рахунок суб'єкта адміністративного права	За рахунок суб'єкта адміністративного права
8.	Оформлення результатів	Висновок експерта-бухгалтера	Акт ревізії
9.	Користувачі інформації	Суб'єкт, який призначав експертизу	Керівництво підприємства, трудові колективи

Основні завдання, які повинна вирішувати ревізія:

- ❖ Перевірка законності операцій, зроблених установою або господарською організацією, і дотримання фінансової дисципліни
- ❖ Виявлення фактів збитку організації від незаконного витрачання коштів і матеріалів
- ❖ Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, доброякісності документів, якими оформляються окремі операції, і правильність бухгалтерських записів
- ❖ Перевірка правильності матеріального обліку складського господарства
- ❖ Достовірність розрахунків кошторисних призначень
- ❖ Виконання кошторисів видатків
- ❖ Використання бюджетних коштів за цільовим призначенням
- ❖ Забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей
- ❖ Достовірність доходів і видатків державних позабюджетних коштів
- ❖ Достовірність операцій з грошовими коштами, цінними паперами, розрахункових та кредитних операцій
- ❖ Достовірність виробничих витрат поточної діяльності та витрат капітального характеру

Завдання, які повинна вирішувати судово-бухгалтерська експертиза

- встановлення документального обґрунтування нестачі або наявності лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також розміру завданих матеріальних збитків за відповідний період часу
- встановлення 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
- встановлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку і звітності
- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли нанесенню матеріальних збитків
- перевірка обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів

Етапи ревізії

1. Підготовка до проведення ревізії

2. Проведення ревізії

3. Оформлення матеріалів ревізії

4. Реалізація матеріалів ревізії

І ЕТАП - ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ

Для ревізора початок цього етапу співпадає з виданням наказу про призначення ревізії, в якому визначаються склад ревізійної групи і терміни проведення ревізії.

На цьому етапі ревізори знайомляться з попередніми актами документальних ревізій, матеріалами звітності і на основі їх складають програму (план) наступної ревізії, яку затверджує керівник організації, яка ревізується. План ревізії включає: тему, період, перелік основних об'єктів.

На цьому етапі ревізори зобов'язані вивчити необхідні нормативно-законодавчі документи, звітні та статистичні дані, інші матеріали, які дають характеристику фінансово-господарської діяльності організації, яка ревізується. Ревізори можуть брати копії звітних документів, які їм необхідні для проведення ревізії.



II ЕТАП - ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ

Зміст цього етапу діяльності ревізора багато у чому визначається раптовістю його появи на об'єкті, що контролюється.

Ревізори повинні надати свої документи керівникові підприємства, що ревізується - посвідчення на право проведення ревізії, ознайомити його з основними завданнями, вирішити організаційно-технічні питання проведення ревізії.

Із тактичних міркувань, коли ревізія проводиться за ініціативою правоохоронних органів, необхідно провести опечатування місць збереження грошових коштів та матеріальних цінностей, а також зняти залишки грошей у касі підприємства з наступним оформленням акту перевірки готівки у касі.



ІІІ ЕТАП - ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ

Стадії документальної ревізії

Загального дослідження господарської діяльності підприємства

ревізор знайомиться з первинною та зведеною документацією, журналами-ордерами, виробничими звітами та іншими обліковими регістрами з метою виявлення сумнівних операцій та документів, які потребують детального дослідження. На цій стадії ревізори повинні використати можливості економічного та економіко-правового аналізу

Детального дослідження господарської діяльності підприємства

перевірка господарських операцій виконується згідно первинних облікових бухгалтерських документів. Ревізор, згідно плану ревізії, визначає необхідність та можливість застосування тих чи інших ревізійних дій, прийомів та способів одержання інформації, аналітичних процедур, розміру даних із досліджуваної сукупності, який би забезпечив надійну можливість збирання доказів

IV ЕТАП - РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ

Складання підсумкових матеріалів по документальній ревізії. Документальна ревізія завершується складанням акту – це двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи чи організації, наведено перелік фактів виявлених порушень у їхній роботі.

Акт відомчої і внутрішньогосподарської ревізії підписується ревізором, головним бухгалтером і керівником підприємства, що ревізується (або структурного підрозділу).



*у змісті акта характеризуються конкретні факти порушень у фінансово-господарській діяльності і діях певних посадових осіб

* характеристика ґрунтується на облікових (зведених) даних і на даних первинних документів з обов'язковим посиланням на них

**Акт
документальної
ревізії має
відповідати таким
вимогам:**

* у ході ревізії досліджена законність і доцільність господарських операцій

* кожен факт порушення, встановлений ревізією, має бути всебічно охарактеризований з позицій правильності документального оформлення

Етапи СБЕ

```
graph TD; A[Етапи СБЕ] --> B[1. Підготовчий етап]; B --> C[2. Організаційно-методичний етап]; C --> D[3. Дослідний етап]; D --> E[4. Узагальнення, оцінки та реалізації СБЕ];
```

1. Підготовчий
етап

3. Дослідний
етап

2. Організаційно-
методичний етап

4. Узагальнення,
оцінки та
реалізації СБЕ

І ЕТАП - ПІДГОТОВЧИЙ

- ❖ Призначення фахівця, експерта-бухгалтера
- ❖ Складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи
- ❖ Вивчення, призначення експертом-бухгалтером змісту, завдання та постанови правоохоронних органів
- ❖ Підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені

II ЕТАП – ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ

Вивчення змісту і повноти матеріалів справи поданих на експертизу

Опрацювання методики проведення експертизи

Складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи

ІІІ ЕТАП – ДОСЛІДНИЙ

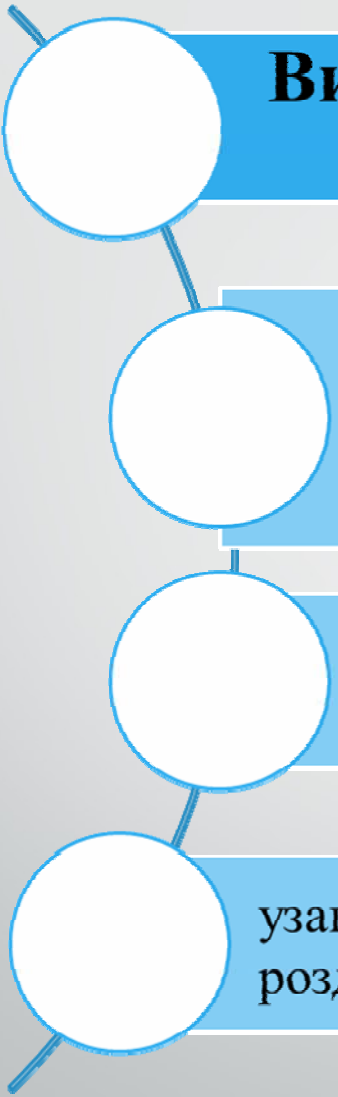
Передбачає виконання експертом-бухгалтером процедур передбачених методикою дослідження для одержання необхідної інформації, щодо питань поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою.



IV ЕТАП – УЗАГАЛЬНЕННЯ, ОЦІНКИ І РЕАЛІЗАЦІЇ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

- ❖ Узагальнення результатів
- ❖ Складання висновку
- ❖ Передача висновку органу, який призначив експертизу
- ❖ Оцінка висновку слідчим судом





Висновок комплексної експертизи складається з урахуванням таких особливостей:

у вступній частині додатково зазначають прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою

дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини із зазначенням прізвищ експертів

узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксується у окремому розділі дослідницької частини висновку

ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА ЯКІСТЬ РЕВІЗІЇ ЗАЛЕЖИТЬ ВІД:

→ Підготовки до проведення ревізії

→ Організації заходів перевірки

→ Раціонального застосування прийомів, методів та техніки контролю-ревізійних заходів

→ Оформлення результатів ревізії

→ Реалізація матеріалів ревізії

→ Контролю за виконанням прийнятих рішень

ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА ЯКІСТЬ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЗАЛЕЖИТЬ ВІД:

Організації процесу експертного дослідження, правильної постановки запитань слідчим

Кваліфікації експерта – бухгалтера

Наявності документально обґрунтованих заперечень сторін у справі або третіх сторін

Наявності помилок у експертному висновку

Використання експертом-бухгалтером правильної методики дослідження об'єктів експертизи, яка повинна формуватися на основі змісту інформації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи

ПІДСТАВИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОВТОРНОЇ АБО ДОДАТКОВОЇ РЕВІЗІЇ:

- ◆ протиріччя між результатами первинної документальної ревізії й іншими матеріалами справи, що підтверджують злочинну діяльність
- ◆ проведення первинної ревізії у відсутності зацікавленої особи, за винятком тих випадків, коли встановлено, що вона навмисно ухилялася від участі в ній
- ◆ не застосування ревізором тих прийомів і методів дослідження даних бухгалтерського обліку, які, на думку співробітників правоохоронних органів, можуть сприяти виявленню слідів злочинної діяльності
- ◆ необґрунтованість висновку, коли слідчий встановить, що висновки не підтверджуються документально та іншими матеріалами справи

◆ проведення первинної ревізії без участі в ній фахівців інших областей знань, коли для всебічного дослідження поставлених перед ревізією питань участь була надто необхідною

◆ неповнота ревізії, коли у процесі досудового слідства (дізнання) було встановлено, що попередньою ревізією перевірені не всі види діяльності підприємства, при здійсненні яких скоювалися злочинні дії, зокрема перевірена діяльність тих посадових осіб, відносно яких порушено кримінальну справу

◆ наявність обґрунтованих заперечень по суті висновків ревізії з боку зацікавлених осіб (що підозрюються та обвинувачених)

◆ повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок без попереднього проведення повторної або додаткової ревізії, проведення первинної ревізії вибіркоvim, а не суцільним методом

ВИСНОВОК

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити висновок, що документальна ревізія і судово-бухгалтерська експертиза сприяють зміцненню законності, досліджують поточну та минулу фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, виявляють в ній негативні чинники, сприяють виробленню заходів для відшкодування матеріального збитку, рекомендують конкретні заходи по вдосконаленню бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю і попередженню виникнення негативних явищ і конфліктних ситуацій в досліджуваних суб'єктах господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга.-Житомир: ЖІТІ, 2012
2. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. [для студ. вищ.навч. закл.] / І. А. Волкова — К.: Центр учбової літератури, 2009
3. Глібко В.М., О. П. Бущан, Судова бухгалтерія, Підручник,2-ге видання, перероблене і доповнене , Харків,«Право», 2011
4. Гуцаленко Л. В., Михальчишина Л. Г., Сидорчук В. М., Пентюк І. К. Судово-бухгалтерська експертиза. Навч. посіб.— К.: Центр учбової літератури, 2011
5. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Д 67 Судова бухгалтерія. Навч. Посіб. - К: Центр учбової літератури, 2011
6. Камлик М.Л. Судова бухгалтерія. Підручник.-К.: Атіка, 2007

ТЕСТИ

1. Обстеження діяльності підприємства, організації, що здійснюється компетентними органами з метою перевірки й контролю – це:

- а) перевірка;
- б) аудит;
- в) документальна ревізія;**
- г) судово-бухгалтерська експертиза.

2. Повна ревізія – це коли:

- а) охоплюються всі не перевірені періоди;
- б) охоплюються всі сторони виробничо-фінансової діяльності підприємства;**
- в) беруть участь у перевірці спеціалісти різних профілів;
- г) залучаються до перевірки спеціалісти.

3. Оформлення результатів ревізії відбувається у:

- а) складанні висновку;
- б) складанні акту;**
- в) складанні постанови;
- г) складанні податкової накладної.

4. На якому етапі судово-бухгалтерської експертизи відбувається опрацювання методики її проведення:

- а) дослідному;
- б) організаційно-методичному;**
- в) підготовчому;
- г) немає правильної відповіді.

5. Дослідження експертом на основі спеціальних знань, матеріальних об'єктів, явищ та процесів, які містять інформації про обставини справи, що перебуває у впровадженні органів дізнання досудового слідства чи суду - це:

- а) судово-бухгалтерська експертиза;**
- б) аудит;
- в) документальна ревізія;
- г) перевірка.

6. Підставою для проведення повторної або додаткової ревізії є:

- а) раціональне застосування прийомів, методів та техніки контрольно-ревізійних заходів;
- б) застосування ефективних методів оцінки інформації;
- в) наявність обґрунтованих заперечень по суті висновків ревізії з боку зацікавлених осіб (що підозрюються та обвинувачених);**
- г) немає правильної відповіді;

7. Особливістю складання висновку експертизи є те, що:

а) визначається склад ревізійної групи і терміни проведення ревізії;

б) класифікуються порушення з точки зору судочинства;

в) узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксується у окремому розділі дослідницької частини висновку;

г) відбувається збір доказів за матеріалами справи.

8. Вимоги до акту документальної ревізії:

а) у змісті акта повинні характеризуватися конкретні факти порушень у фінансово-господарській діяльності і діях певних посадових осіб;

б) акт повинен бути свідченням щодо застосування санкцій до підозрюваної особи;

в) кожен факт порушення, встановлений ревізією, має бути всебічно охарактеризований з позицій правильності документального оформлення й вимог обліку;

г) правильна відповідь а) та в).

9. Постанова слідчого або суду є підставою для проведення:

- а) аудиту;
- б) планової ревізії;
- в) інвентаризації;
- г) **судово-бухгалтерської експертизи.**

10. На якому етапі судово-бухгалтерської експертизи відбувається складання календарного плану-графіка:

- а) заключному;
- б) основному;
- в) **організаційно-методичному;**
- г) дослідницькому.

тема 10:

**Документальна ревізія та особливості
її проведення за вимогою
правоохоронних органів**



- **5.1 Документальна ревізія: поняття та види.**
- **5.2 Особливості організації і проведення документальної ревізії.**
- **5.3 Документальне оформлення проведеної документальної ревізії.**
- **5.4 Особливості ревізії, здійснюваної за вимогою правоохоронних органів.**

5.1 Документальна ревізія: поняття та види.

- **Ревізія** - це система контрольних дій, за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюється законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні.
- **Документальна ревізія** є одним із найефективніших інструментів документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій, установ, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності.



Мета ревізії полягає у перевірці первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності, матеріалів інвентаризації грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, розкритті й попередженні розкрадань, порушень державної і фінансової дисципліни, а також виявленні та мобілізації внутрішньогосподарських резервів.



Види ревізій:



5.2 Особливості організації і проведення документальної ревізії

Головним завданням документальної ревізії є здійснення контролю за використанням засобів і матеріальних цінностей, їхнім зберіганням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності.



Задачі, які повинна вирішувати ревізія:

1. Перевірка законності операцій, зроблених установою або господарською організацією, і дотримання фінансової дисципліни.

4. Перевірка правильності матеріального обліку складського господарства.

2. Виявлення фактів збитку організації від незаконного витрачання коштів і матеріалів.

5. Достовірність розрахунків кошторисних призначень.

3. Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, доброякісності документів, якими оформляються окремі операції, і правильність бухгалтерських записів.

6. Виконання кошторисів видатків.

Задачі, які повинна вирішувати ревізія:

7. Використання бюджетних коштів за цільовим призначенням.

10. Достовірність операцій з грошовими коштами, цінними паперами, розрахункових та кредитних операцій.

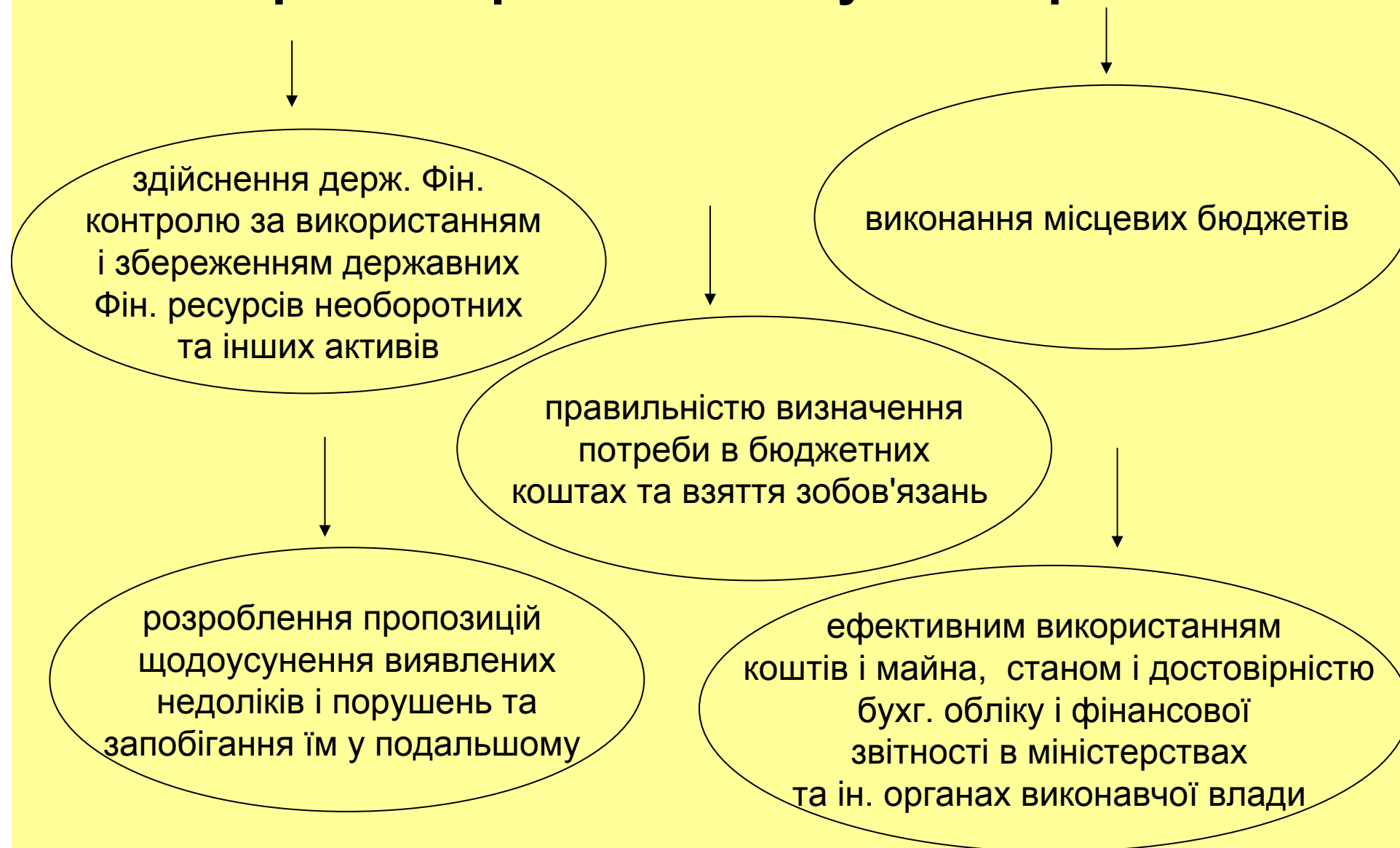
8. Забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей.

11. Достовірність виробничих витрат поточної діяльності та витрат капітального характеру.

9. Достовірність доходів і видатків державних позабюджетних коштів.

12. Формування фінансових результатів та їх розподілення. .

Головними завданнями державної контрольно-ревізійної служби України є:



Підготовка до проведення ревізії починається із встановлення об'єкта ревізії, тобто підприємства, зазначеного в плані ревізій, з урахуванням тривалості міжревізійного періоду. Виходячи з характеру господарської діяльності підприємства, а також змісту контролю, визначається потреба в спеціалістах, які можуть бути залучені до виконання контрольно-ревізійних дій, тобто формується ревізійна група. Відповідно до строку керівник організації, яка проводить ревізію, видає наказ (або розпорядження). У ньому вказується повне найменування та місцезнаходження підприємства, що підлягає ревізії, склад ревізійної групи (прізвище, ім'я та по батькові, посада) і визначається керівник ревізійної групи. Керівником ревізійної групи, як правило, призначається працівник контрольно-ревізійної служби, який має спеціальну освіту і практичний досвід ревізійної роботи.



Робота ревизора з перевірки господарської діяльності підприємства складається з чотирьох основних етапів.



5.3 Документальне оформлення проведеної документальної ревізії

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці) на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; наслідків інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних.

Акт документальної ревізії складається із 3 частин

вступна

резолютивна

заклучна

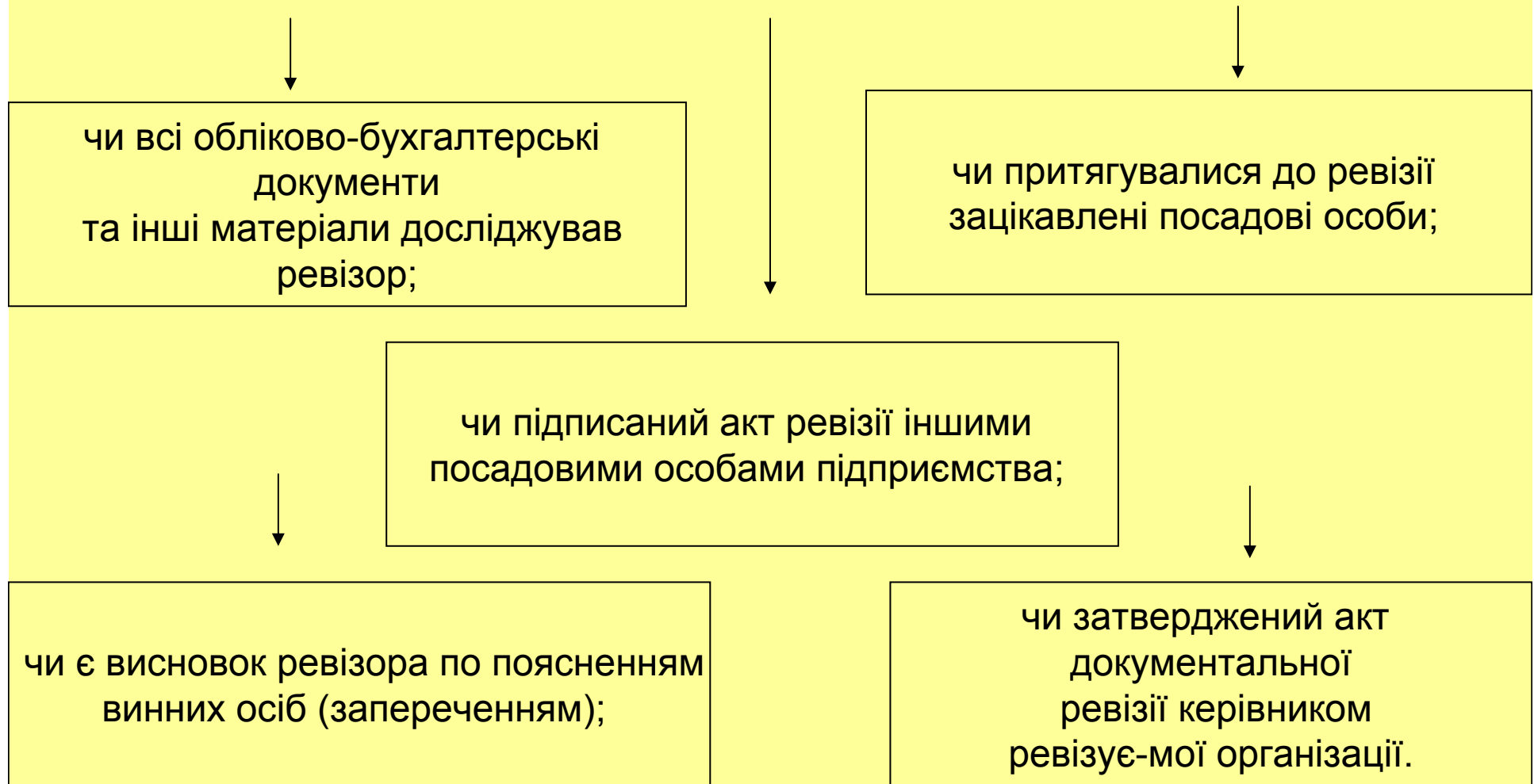
Відобраз. найменування, місцезнах. підп-ва, яке ревізується; дату і підстави проведення ревізії; дані про ревізорів, короткі обставини справи, які спонукали проведення ревізії; ревізуємі документи; питання (завдання), які поставлені перед ревізією

складається за розділами відповідно до програми, затвердженої керівником організації, який призначив ревізію. Розділи акта містять систематизований виклад недоліків відповідно до послідовності перевірки господарських операцій.

Заклучна частина – це висновки ревізорів . Ревізор дає відповіді на поставлені питання (завдання) . В акті ревізії повинна бути об'єктивність, лаконічність, доступність та системність.

Акт документальної ревізії складається в 2- 3 примірниках. . При цьому основну увагу слідчий звертає

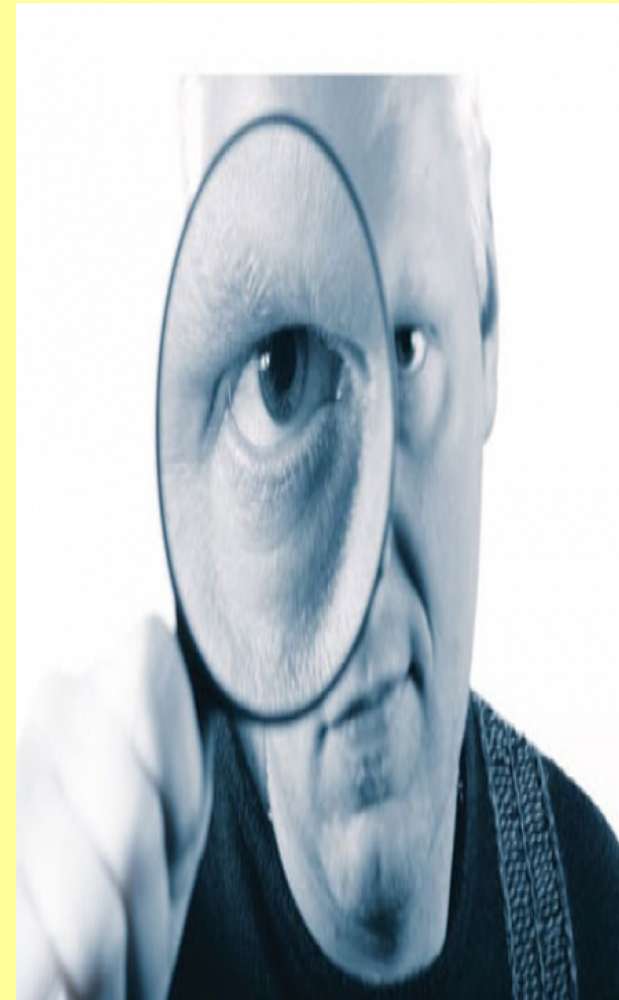
на такі обставини:




При необхідності призначається додаткова або повторна ревізія.

5.4 Особливості ревізії, здійснюваної за вимогою правоохоронних органів


У процесі розслідування слідчим доводиться вдаватися до призначення ревізій у більшості справ про злочини, вчинені у сфері виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій. Потреба у проведенні ревізії може виникнути на різних етапах розслідування, але дуже важливе значення має період її призначення, оскільки здійснення ревізії - процес досить тривалий, тож будь-яка затримка тягне за собою продовження термінів розслідування.



Одним з найбільш достовірних доказів, що підтверджують встановлення обвинуваченого у здійсненні злочину, пов'язаного з використанням обліково-бухгалтерських документів, може бути:



акт документальної ревізії з документами, що додаються до нього, виявлення злочинних зв'язків об'єкта, що перевіряється з іншими організаціями, включеними в сферу розслідування;



встановлення факту роботи обвинуваченого в іншій організації на аналогічній посаді;

повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок з поставлених перед ним питань без попереднього проведення ревізії.

Фактичними підставами для проведення повторної або додаткової ревізії можуть бути:

◆ протиріччя між результатами первинної документальної ревізії й іншими матеріалами справи, що підтверджують злочинну діяльність;

◆ проведення первинної ревізії у відсутності зацікавленої особи, за винятком тих випадків, коли встановлено, що вона навмисно ухилялася від участі в ній

◆ поверховість попередньої ревізії, тобто коли первинна ревізія проводилася за зведеною документацією без перевірки первинних облік.-бухг.х документів

◆ необґрунтованість висновку, коли слідчий встановить, що висновки не підтверджуються документально та іншими матеріалами справи;

◆ наявність обґрунтованих заперечень по суті висновків ревізії з боку зацікавлених осіб (що підозрюються та обвинувачених); та ін.

При призначенні первинної документальної ревізії

слідчий повинен мати:

обґрунтовану версію про
спосіб здійснення
злочину

досить повні і достовірні дані
про те, що злочин залишив
певні
сліди у бухгалтерських
документах.

Додаткова ревізія проводиться у тому випадку, якщо первинна ревізія була неповною.

На відміну від повторної додаткова ревізія проводиться, як правило, тим же ревізором, який проводив попередню ревізію.

Акт документальної ревізії, який складено по завданню правоохоронних органів, повинен

відповідати наступним вимогам:

у змісті акту характеризуються
Конкретні факти порушень
у фінансово-господарській
діяльності і діяї певних посадових
осіб;

характеристика засновується на
облікових (зведених) даних і на даних
первинних документів
з обов'язковим посиланням на ті й інші;

кожен факт порушення, встановлений
ревізією, повинен бути всебічно
охарактеризований з позицій
вимог правильності документального
оформлення і вимог ведення
обліку згідно чинного законодавства;

законність і доцільність
господарських операцій.

При оцінці матеріалів ревізії слідчий
вирішує два питання:



на скільки доброякісно
проведена ревізія;



яке значення для справи
по суті мають матеріали ревізії.

Всі документи, які були використані під час проведення ревізії, зберігаються до кінця судового розгляду по справі

Контрольні питання

- 1. В чому полягає мета ревізії?
- 2. Назвіть види ревізії.
- 3. Що є головним завданням документальної ревізії ?
- 4. На підставі чого викладаються результати ревізії?
- 5. Робота ревізора з перевірки господарської діяльності підприємства складається з яких основних етапів?
- 6. З яких частин складається акт документальної ревізії?
- 7. Що повинен мати слідчий при призначенні первинної документальної ревізії ?
- 8. Які питання вирішує слідчий при оцінці матеріалів ревізії?

**Тема 11:
“Економічний аналіз показників,
які характеризують господарську
діяльність суб’єктів
господарювання”**

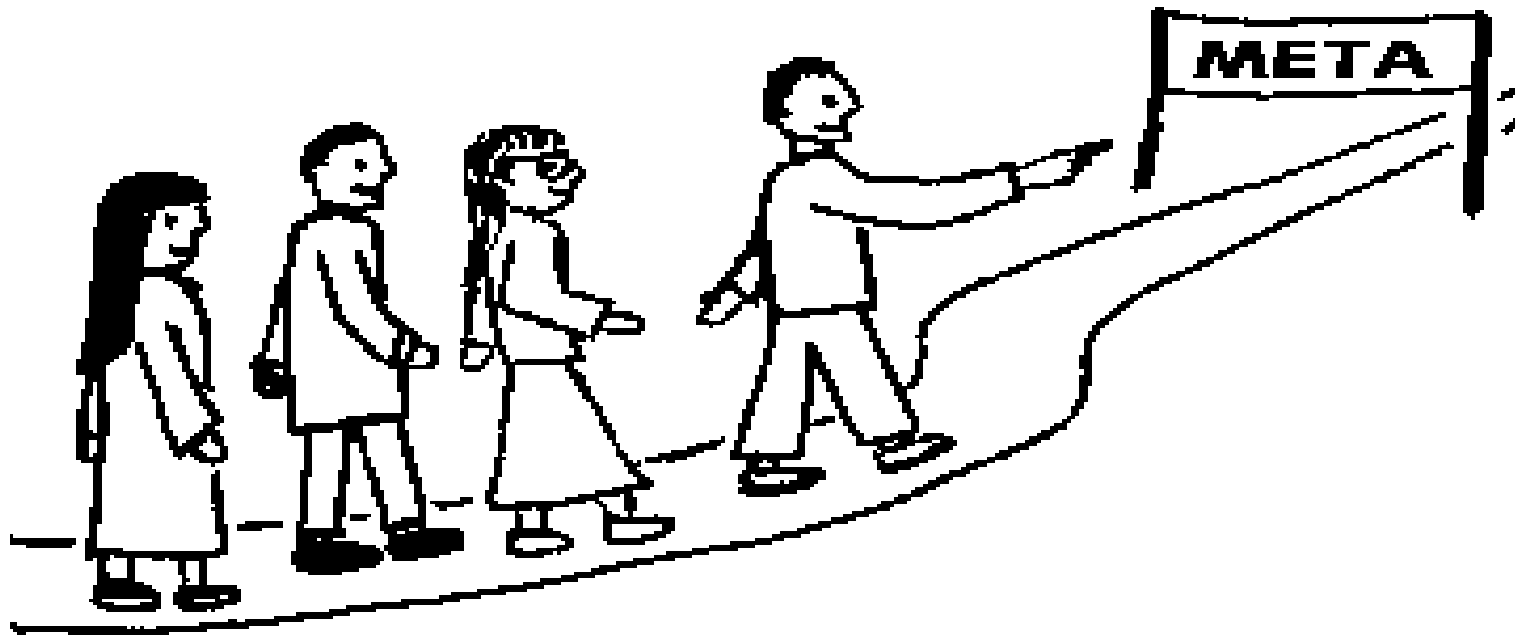
Тема11:

Перелік запитань:

1. Поняття та зміст економічного аналізу.
2. Прийоми економічного аналізу.
3. Методи та прийоми економічного аналізу, що використовуються з метою виявлення злочинів.
4. Економічний аналіз та криміналістично-правова оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання.



Мета: ознайомити з поняттям та змістом економічного аналізу. Охарактеризувати методи та прийоми економічного аналізу.



1. Поняття та зміст економічного аналізу.

Економічний аналіз — це системне дослідження економічних показників, що характеризують різноманітні сторони господарювання з метою виявлення економічних невідповідностей, які відбивають деструктивні відхилення в діяльності підприємства.

Під ***предметом*** економічного аналізу розуміються господарські процеси підприємств, їх соціально-економічна ефективність яких і кінцеві фінансові результати діяльності, складаються під впливом об'єктивних і піддається, знаходять відбиток системою економічної інформації.

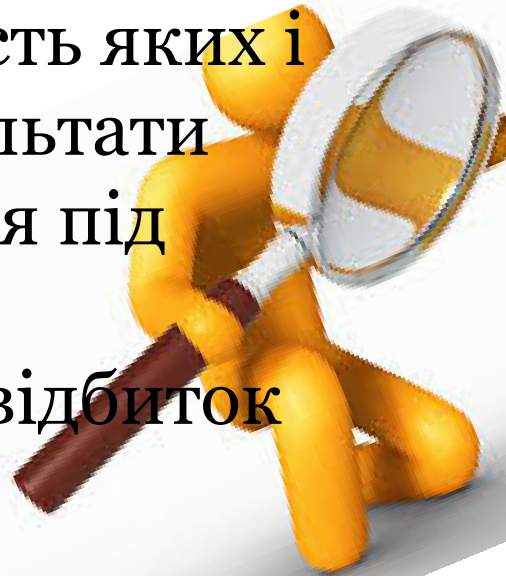


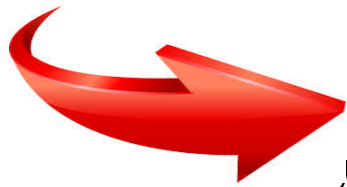
Табл.1.1.Класифікація видів економічного аналізу

Ознака класифікації	Вигляд аналізу
Рівень інформаційного забезпечення	- внутрішній управлінський аналіз - зовнішній фінансовий аналіз
Зміст процесу управління	· перспективний (попередній) аналіз · ретроспективний (наступний) аналіз · оперативний аналіз · підсумковий (заключний) аналіз
Характер об'єктів управління	· аналіз стадій розширеного відтворення · галузевої аналіз · аналіз відомств і · аналіз складових елементів виробництва та виробничих відносин

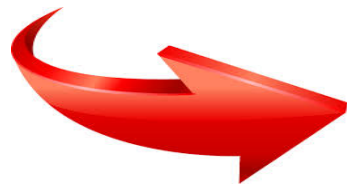
Продовження табл.1.1

Ознака класифікації	Вигляд аналізу
Суб'єкти аналізу	<ul style="list-style-type: none">· аналіз за завданням керівництва та економічних служб· аналіз за завданням власників органів управління· аналіз за завданням контрагентів (постачальників, покупців, кредитних та фінансових органів)
Періодичність	річний ,квартальний, місячний, декадний ,щоденний аналіз
Зміст і повнота досліджуваних питань	повний ,локальний ,тематичний аналіз
Методи вивчення об'єкта	комплектний ,системний,з порівняльного ,суцільний, вибіркового аналіз
Ступінь автоматизації робіт	* аналіз з допомогою ПЕОМ * аналіз не залучаючи ПЕОМ

Характерними особливостями методу економічного аналізу є:



визначення системи показників, всебічно характеризуючих господарську діяльність організацій;



встановлення підпорядкованості показників із сукупних результативних факторів, і чинників (основних та другорядних), ними впливають;



виявлення форми взаємозв'язку між чинниками;



вибір прийомів та способів з вивчення взаємозв'язку;

2. Прийоми економічного аналізу

Прийоми аналізу економічних показників умовно можуть бути розділені на дві частини: **технічні** та **спеціальні**.



ТЕХНІЧНІ ПРИЙОМИ

Технічні прийоми зв'язані з підготовкою економічної інформації для аналізу. До них відносяться:

1. перевірка доброякісності вихідної інформації;
2. спрощення цифрових даних;
3. приведення даних до виду співставлення;
4. обробка планових і звітних даних;
5. визначення середніх і відносних величин;
6. складання аналітичних таблиць та графіків.



СПЕЦІАЛЬНІ ПРИЙОМИ

До спеціальних прийомів відноситься:

- ❖ *порівняння (основний прийом аналізу);*
- ❖ *групування показників (використовується для одержання науково обґрунтованих середніх величин, які правильно характеризують сукупності що вивчаються);*
- ❖ *деталізація зведених показників;*
- ❖ *факторний аналіз, який включає ряд прийомів (індексний, прийом ланцюгових підстановок, прийом різниць);*
- ❖ *балансовий метод.*





Подальший аналіз балансу здійснюється **такими способами** (вони використовуються також і при інтерпретації інших форм звітності):

- горизонтальний аналіз;
- вертикальний аналіз;
- аналіз з використанням коефіцієнтів.

Горизонтальний аналіз

Це найпростіший з прийомів аналізу, але, незважаючи на це, за його допомогою можна одержати досить цінну інформацію про фінансовий стан підприємства. Він припускає порівняння показників одного року з показниками іншого.

Горизонтальний аналіз дозволяє виявити тенденції зміни окремих статей чи їх груп, що входять до складу бухгалтерської звітності.



Вертикальний аналіз

Вертикальний аналіз балансу показує структуру засобів підприємства та їх джерел, коли суми за окремими статтями або розділами беруться у відсотках до валюти балансу.

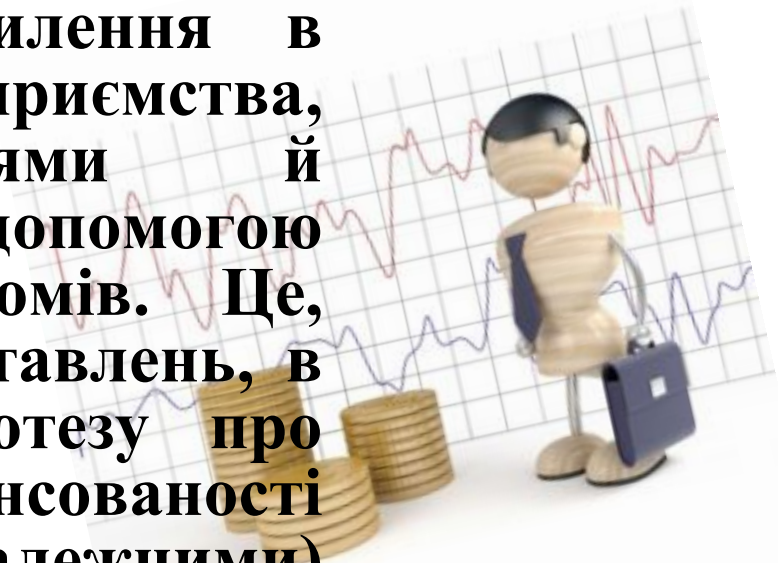


Аналіз з використанням коефіцієнтів.

Коефіцієнт — це математичне вираження зв'язку одного показника з іншим. Коефіцієнти є основними інструментами фінансового аналізу, що допомагають установити зв'язок між різними цифрами у фінансових звітах. При використанні коефіцієнтів суб'єкт фінансового аналізу може не тільки оцінити поточний фінансовий стан організації, але й передбачати реакції кредиторів та інших осіб, які зазвичай використовують їх для оцінки діяльності компанії.

3. Методи та прийоми економічного аналізу, що використовуються з метою виявлення злочинів.

Метод економічного аналізу дає змогу виявляти деструктивні відхилення в господарській діяльності підприємства, зумовлені правопорушеннями й економічними злочинами, з допомогою спеціальних засобів і прийомів. Це, зокрема, метод сполучених зіставлень, в основу якого покладено гіпотезу про неминучість порушення збалансованості між сполученими (взаємозалежними) показниками в разі взаємозв'язку дії злочину з матеріальними процесами підприємства.





На роль сполучених обираються пари показників, динаміка змін яких за нормальної роботи підприємства повинна бути взаємозалежною: **наприклад**, споживання електроенергії на технологічні потреби й випуск готової продукції; обсяг випущеної продукції та величина отриманого прибутку; споживання сировини і випуск готової продукції тощо.

Метод спеціальних розрахункових показників

Суть його така: на основі нормативів та інших матеріалів обліку і звітності розраховується аналітичний показник, що й називається розрахунковим. Далі він порівнюється з відповідним звітним показником. У разі наявності різниці між ними робиться припущення про зміни, спричинені дією злочину. Проведене зіставлення спеціально знайденого показника зі звітними показниками підприємства розглядається як характеристика змін економічного показника, нерівнозмінених із результатами звичайної господарської діяльності і тому пов'язується з можливою наявністю злочину



Приклад №1, за методом спеціальних розрахункових показників

Для виявлення приписок на автотеприємстві з допомогою спеціальних розрахункових показників, знайдених на основі річного звіту даних (час перебування автотранспорту на лінії, середньотехнічна швидкість, середня відстань перевезення вантажів тощо), було встановлено різницю між звітними і розрахунковими даними про вантажоперевезення і вантажообіг. План виявився невиконаним, хоча у звіті було зазначено про його перевиконання

Факторний метод аналізу



Використовується під час виявлення і досліджування причин відхилень тих чи інших економічних показників, які характеризують господарську діяльність, від базових. При цьому за основу можуть бути прийняті планові показники, дані попередніх періодів, середні показники по галузі. Одним із прийомів факторного аналізу є прийом ланцюгових підстановок та його модифікація - прийом різниць.

Виділення "вузьких місць" і провідних ланок

Застосовується для з'ясування того, які ділянки або які види ресурсів стримують підвищення ефективності господарювання, від яких сторін діяльності вирішальною мірою залежить істотне вдосконалення роботи.

Зосередження уваги на цих "вузьких місцях" і провідних ланках - характерний прийом, який широко застосовується на практиці, особливо для раціональної організації пошуку резервів та розкриття корисливих злочинів.





Деталізація даних за місцем і часом здійснення господарської операції

Проводиться шляхом розкладання узагальнюючих показників на часткові. Узагальнюючі показники звітності підприємства не характеризують якості роботи окремих його підрозділів і виконавців. У них взаємно погашаються позитивні і негативні результати, отримані на окремих ділянках роботи й у різні періоди часу. Розчленовуючи показники і деталізуючи їх за підрозділами підприємства, можна встановити вплив кожного з них на використання ресурсів і виконання плану, виявити передові і такі, що відстають

Заміна базисної величини часткового показника фактичною називається підстановкою.



Кількість підстановок дорівнює кількості часткових показників, які входять до розрахункової формули, а кількість послідовних розрахунків більша на одиницю, оскільки для визначення загальної величини зміни узагальнюючого показника приводиться базисний розрахунок, в якому всі показники відбиваються в базисних величинах.

Метод споріднених співставлень

Як спосіб встановлення ознак злочинів був запропонований групою російських вчених (В.Г. Шрага, Л.В. Орлов, В.Г. Ганасевич) у 1973 році. Фактично цей метод представляє собою модифікований варіант факторного аналізу об'єму продукції і послуг.

Цей метод визначає відбір показників, які характеризують використання засобів виробництва за визначений період часу, конструювання блоків споріднених пар показників, розрахунок динамічних рядів приросту показників за декілька звітних періодів, складання графіків динамічних рядів, під час яких і проявляються протиріччя, які можуть вказувати на ознаки злочинів.

4. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КРИМІНАЛІСТИЧНО- ПРАВОВА ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Кожне підприємство періодично звітується в статистичні органи податкову інспекцію, головні організації про фінансові результати своєї діяльності.

Тому правильно складена звітність дуже важлива як за вимогами достовірності звітності, так і за фінансовими розрахунками з бюджетом та іншими організаціями. Неправильно складена звітність може приховувати економічні злочини на підприємствах і в організаціях.

Позареалізаційні доходи включають

в себе:



- доходи від дольової участі в діяльності інших підприємств;
- дивіденди по акціям і доходи по облігаціям та іншим цінним паперам, які належать підприємству;
- доходи від надання майна в оренду;
- одержані штрафи, пені, неустойки і інші види фінансових санкцій за порушення умов господарських договорів, а також доходи, одержані як компенсація матеріальної шкоди;
- прибуток минулих років, одержаний у звітному періоді;
- інші доходи від операцій, які не зв'язані з виробництвом і реалізацією продукції.



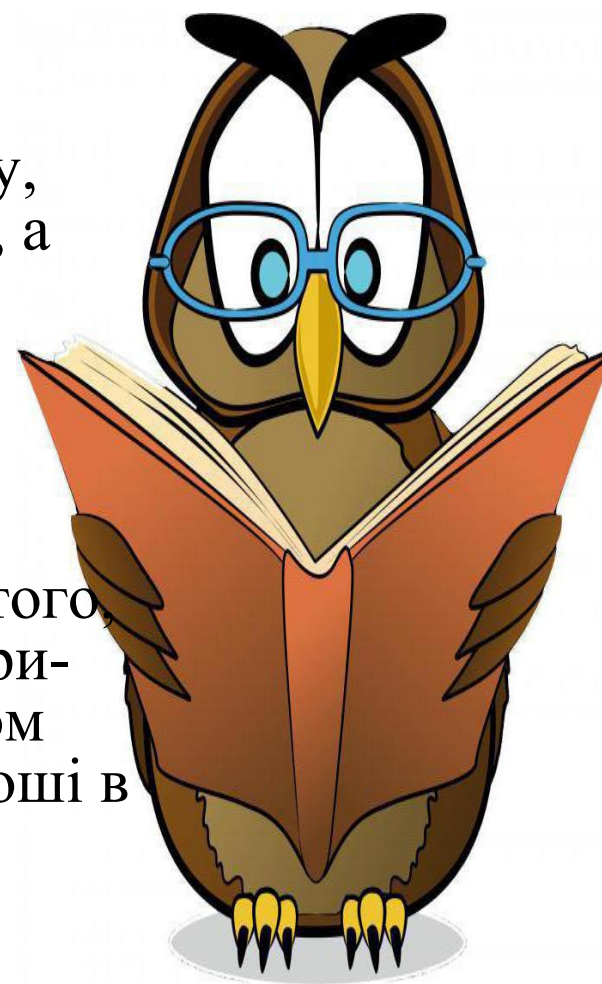
До позареалізаційних витрат відносяться:

- ◆ витрати по анульованим виробничим замовленням, а також виробництво, яке не привело до одержання продукції ;
- ◆ витрати на утримання законсервованих виробничих потужностей та об'єктів;
- ◆ збитки по операціях з тарою;
- ◆ судові витрати;
- ◆ сплачені штрафи, пені, неустойки і інші види штрафних санкцій за порушення умов господарських договорів;
- ◆ витрати по сплаті матеріальної шкоди;
- ◆ суми сумнівних боргів по розрахунках з іншими організаціями і окремими особами, які підлягають резервуванню;
- ◆ збитки від списання дебіторської заборгованості, щодо якої строк позовної давності закінчився;
- ◆ збитки від операцій минулих років, які виявлені у звітному періоді;
- ◆ некомпенсовані витрати від стихійного лиха, пожарів, аварій, інших надзвичайних ситуацій, що виникли згідно екстремальних умов;

Для визначення ознак злочинів необхідно:

- ❖ проаналізувати фінансовий стан підприємства з метою визначення рівня неплатоспроможності, тобто чи дійсно підприємство має ознаки банкрута;
- ❖ проаналізувати динаміку дебіторської і кредиторської заборгованості;
- ❖ виконати хронологічний аналіз руху грошових коштів по рахункам в банківських установах.

Наприклад, фірма, яка ніколи не мала в продажу лісопродукцію, уклала договір на її поставку підприємству, зареєстрованому в офшорній зоні, тобто в зоні з пільговим оподаткуванням. В договорі відображені великі суми штрафів за невиконання умов договору. В подальшому договір не виконувався, і суми штрафів були перераховані в офшорну зону підприємству, яке було зареєстровано на підставну особу, а фактично його власником є власник підприємства — постачальника згідно вказаного договору. В результаті «Постачальник» списав суми штрафів на фінансові результати і тим самим значно зменшив оподаткований прибуток. Крім того, як було встановлено, власником обох підприємств була одна й та сама особа, яка шляхом сплати штрафів перерахувала за кордон гроші в іноземній валюті.



Сліди вказаної операції відображаються на бухгалтерських рахунках: «Валютний рахунок» та «Прибутки (збитки)», а також в таких документах, як договір, платіжні доручення на переведення іноземної валюти в якості штрафу за кордон. У наведеному прикладі ознаки слідів злочину можна знайти на рахунках бухгалтерського обліку по обліку грошових коштів та розрахунків в регістрах бухгалтерського обліку.



Документи, які підтверджують вказані господарські операції — це договори купівлі-продажу, видаткові касові ордери, платіжні доручення тощо. Ці документи та записи бухгалтерського обліку допоможуть встановити коло осіб, які брали участь у скоєнні злочину та інші важливі обставини кримінальної справи.



Для документального підтвердження необгрунтованого підвищення витрат матеріалів необхідно виконати перевірку в три етапи:

1. перевірити відповідність записів в синтетичному обліку записам в аналітичному бухгалтерському обліку. Збільшення собівартості шляхом записів в синтетичному обліку, без записів в аналітичному, може бути встановлено на першому етапі.
2. перевіряється відповідність записів в аналітичному обліку даним виробничих звітів. В аналітичному обліку можуть бути виконані записи по витратам матеріалів на суму більшу, чим у виробничому звіті. На основі даних аналітичного обліку будуть зроблені записи в синтетичному обліку і таким чином собівартість завищена, а прибуток занижений;
3. перевіряється відповідність записів у виробничому звіті даним накопичувальних (зведених) та первинних документів.

Контрольні запитання???



1. Розкрийте поняття економічного аналізу.
2. Що являє собою предмет економічного аналізу?
3. Що відносять до технічних прийомів економічного аналізу?
4. У чому полягає суть методу спеціальних розрахункових показників.
5. За яких умов використовується факторний аналіз.
6. Яка сутність методу спеціальних розрахункових показників?
7. Що відноситься до позареалізаційних витрат?
8. Які способи аналізу використовуються при інтерпретації форм звітності
9. Що потрібно для визначення ознак злочинів?

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ



1. Економічний аналіз досліджує:

- а) нормативно-законодавчі документи;
- б) договори, листи, довідки;
- в) документи фінансової та статистичної звітності.

2. Економічна інформація це:

- а) дані про явища та події;
- б) дані про економіку досліджуваного об'єкту;
- в) дані про соціальні явища.



3. Виберіть правильне твердження:

- а) Коефіцієнт — це математичне вираження зв'язку одного показника з іншим;
- б) Коефіцієнт - є основним інструментом фінансового аналізу, що допомагає установити зв'язок між різними цифрами у фінансових звітах.
- в) Коефіцієнт – не показує зв'язок показників.

4. До технічних прийомів відноситься:

- а) порівняння;
- б) групування;
- в) обробка планових і звітних даних.

5. До прийому порівняння відноситься:

- а) порівняння звітних даних;
- б) порівняння протоколів виїмки;
- в) порівняння рішень суду.

6. До позареалізаційних витрат відносяться:

- а) збитки по операціях з тарою, витрати по анульованим виробничим замовленням, а також виробництво, яке не привело до одержання продукції
- б) судові витрати;
- в) всі відповіді правильні.





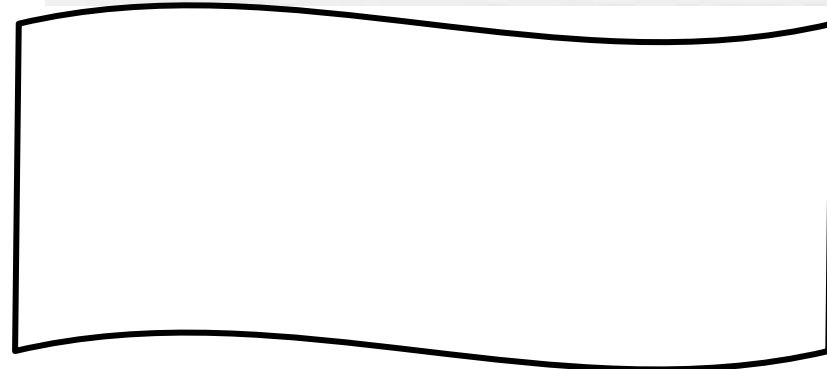
7. Які способи аналізу використовуються при інтерпретації форм звітності?

- а) горизонтальний;
- б) вертикальний;
- в) аналіз використання коефіцієнтів.

8. Що показує вертикальний аналіз балансу?

- а) структуру засобів підприємства та їх джерел, коли суми за окремими статтями або розділами беруться у відсотках до валюти балансу.
- б) визначає помилки, які були допущені при аналізі за допомогою інших способів;
- в) немає правильної відповіді.

ТЕМА 12: Методика дослідження судово-бухгалтерською експертизою основних фінансово-господарських операцій



ПИТАННЯ

- Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи операцій.
 - Інформаційно-методичне забезпечення експертного дослідження операцій.
 - Зміст фактографічної інформації.
 - Експертне дослідження.
1. Операцій по розрахунках з персоналом;
 2. операцій з цінними паперами;
 3. операцій, пов'язаних із формуванням доходів та фінансових результатів діяльності підприємства;
 4. правопорушень, пов'язаних з ухиленнями від сплати податків.



КЛЮЧОВІ СЛОВА

Дивіденди

Депонент

Заробітна
плата

Цінні
папери

Закон

Фінансови
й
результат

Документ

Податок





Експертне дослідження як своєрідна галузь пізнання, здійснюване в рамках кримінального або цивільного процесу, підпорядковується закономірностям будь-якого пізнання і базується на загальних методологічних положеннях, які забезпечують установлення об'єктивної істини у кожній кримінальній чи цивільній справі.

СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ ПО РОЗРАХУНКАХ З ПЕРСОНАЛОМ

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата** — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно - ділових якостей працівника, результатів його праці і господарської діяльності підприємства (установи, організації) і максимальним розміром не обмежується.



**Завдання судово-
бухгалтерської
експертизи з
розрахунками з
оплати праці**

1. перевірка правильності встановлення тарифних ставок та окладів робітникам підприємств, установ та організацій
2. перевірка стану розрахунків з оплати праці
3. контроль за правильністю визначення заробітку робітників, які перебувають на почасовій оплаті праці
4. перевірка законності та правильності нарахування виплат та утримань із заробітної плати, а також порядку нарахування працівниками внесків у державні цільові фонди
5. перевірка та підтвердження достовірності розрахункових та платіжних відомостей із заробітної плати
6. встановлення причин, що сприяли вчиненню корисливих зловживань

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи під час дослідження операцій з розрахунків з персоналом



трудові ресурси та їх викорис -
тання

система оплати праці та пре -
міювання, їх застосування

стан трудової дисципліни і до -
тримання трудового законодав -
ства

витрати на оплату праці

розрахунки з оплати праці

адміністративні витрати

розрахунки зі страхування

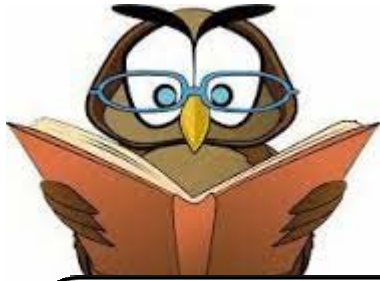
розрахунки з податків і платежів

розрахунки з різними
дебіторами

розрахунки з іншими
кредиторами

первинна документація з обліку
розрахунків з персоналом

дані бухгалтерського обліку і
звітності



Фактографічна інформація

розрахункові та
платіжні відомості

табелі (відомість) явки
на роботу та
використання робочого
часу

реєстри аналітичного і
синтетичного обліку
заробітної плати
(відомість № 12,
журнал-ордер № 10

документи, що дають право на додаткову оплату
праці, нарахування премій, надання допомоги,
субсидій та компенсацій

рахунки Головної
книги (64, 65, 66, 67 та
ін.)

накази про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, звільнення і
надання відпусток робітникам



Методичні прийоми експертного дослідження операцій з розрахунків з персоналом

Розрахунково-аналітичні

- Економічний аналіз
- Аналітичні та статистичні розрахунки
- Економіко-математичні

Документальні

інформаційне моделювання

- визначають нормативно-довідкову і фактографічну інформацію, яка повністю відображає інформаційну модель операцій із праці та заробітної плати

нормативно-правове регулювання

- застосовується для виявлення відхилень фактично виконаних операцій, пов'язаних із розрахунками з оплати праці, від нормативних актів

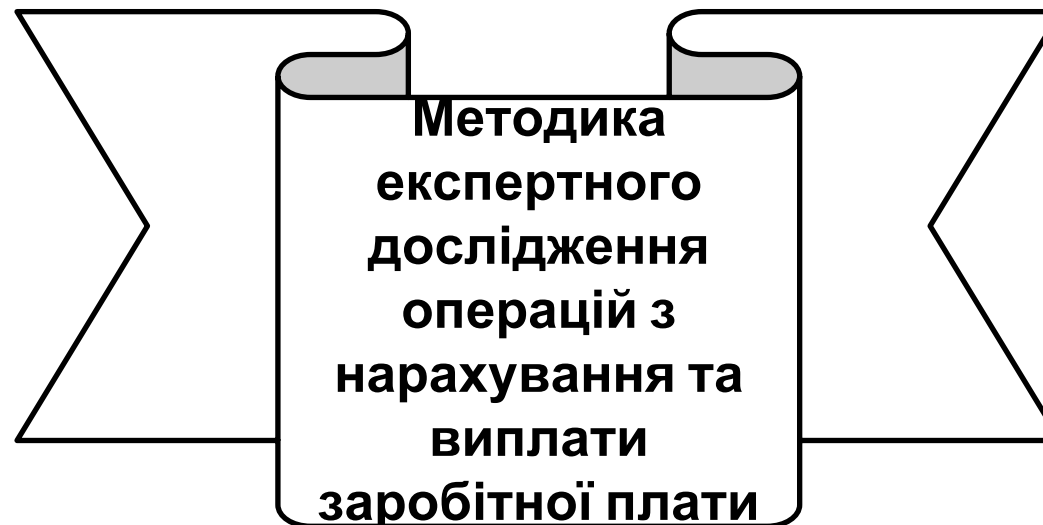
експертизи різних видів

- використовують для вивчення недоброякісних документів щодо операцій з розрахунками з оплати праці (підроблення касових ордерів, підчищення у платіжних відомостях сум, що належать до видачі та утримання із заробітної плати, тощо)

дослідження документів

- зустрічна перевірка, яку проводять з метою підтвердження достовірності нарахування заробітної плати;
- взаємний контроль операцій і документів, аналітична і логічна перевірка операцій з оплати праці





1. Аналіз штатної дисципліни.

2. Перевірка законності оплати праці працівників, що працюють за сумісництвом.

Такі працівники отримують заробітну плату за фактично виконану роботу. Певні види робіт можуть виконуватися на підставі угод (договорів) цивільно-правового характеру, які часто плутають із трудовими договорами (особливо з трудовим договором, що укладається на час виконання певної роботи).

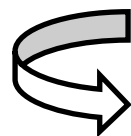
У випадках укладання угод цивільно-правового характеру правовідносини регулюються Цивільним кодексом України і цивільним законодавством. Усі ці особливості трудових відносин мають враховуватись експертом-бухгалтером під час перевірки операцій з нарахування та виплати заробітної плати (винагороди) працівникам підприємства



3. Перевірка стану розрахунків з оплати праці починається із зіставлення показників поточної і річної звітності з даними аналітичного й синтетичного обліку заробітної плати.

Так, аналітичні дані про структуру заробітної плати за окремими видами виплат і розподілу її між дільницями, цехами і відділами підприємства мають відповідати записам у відомості № 12 і журналі-ордері № 10.

Сальдо за рахунками 65 і 66 Головної книги на кінець кожного кварталу мають відповідати даним бухгалтерських балансів. Для контролю за правильністю визначення заробітку працівників, що перебувають на погодинній оплаті праці, використано



4. Перевірка правильності нарахування виплат

Для перевірки правильності нарахування виплат за невідпрацьований час, передбачений трудовим законодавством, експерт повинен перевірити відповідність розрахунків «Порядку обчислення середньої заробітної плати».

Середня заробітна плата працівників за місяць (квартал, рік) у цілому по підприємству, установі, організації обчислюється діленням сум, нарахованих з фонду оплати праці працівників у грошовій формі, на середньоспискову чисельність працівників, що береться для розрахунку середньої заробітної плати, та інших середніх показників (середньоспискову чисельність усього персоналу в еквіваленті повної зайнятості) за відповідний період.



5. Порядок надання відпусток

Порядок надання відпусток регулюється Законом України «Про відпустки», затвердженим постановою ВР України від 15.11.1996 р. № 505/96ВР.



- Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи на даному підприємстві.
- Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах — 69 календарних днів.
- Заробітна плата працівникам за час відпустки виплачується не пізніше, ніж за три дні до її початку.
- Порядок обчислення заробітної плати працівникам за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, та компенсації за невикористані відпустки встановлюється КМ України.
- Експерт-бухгалтер має перевірити порядок оплати відпусток у межах їхньої тривалості, а також законність і правильність створення резерву на оплату відпусток робітників, яка включається в собівартість продукції, що випускається, і наданих послуг.

6. Законність і правильність утримань із заробітної плати

Види утримань

- прибутковий податок з громадян (податок з доходів фізичних осіб)
- страхові внески до Пенсійного фонду
- збір до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття
- збір до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності
- профспілкові внески (на підставі заяв працівників)
- аліменти (за виконавчими листами судових органів)



Експерт зобов'язаний дослідити:

- правильність нарахування внесків і визначення страхових тарифів
- законність використання пільг
- своєчасність перерахування коштів до цільових фондів
- правильність відображення в обліку операцій з нарахування і сплати зазначених зборів





7. Перевірка правильності оформлення відповідних документів на виплату

Депонентом вважається особа, яка з тих чи тих причин своєчасно не отримала заробітну плату, додаткову заробітну плату, премію тощо.

За наявності підстав з ініціативи органу внутрішніх справ призначається **ревізія**. Після порушення кримінальної справи може бути призначена почеркознавча експертиза.



Для виявлення та документування даного способу розкрадання грошових коштів необхідно проаналізувати такі документи:

- розрахунково-платіжну відомість (або платіжну відомість);
- депонентську відомість;
- видатковий касовий ордер;
- особистий рахунок та картку депонента;
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;
- касову книгу та касовий звіт;
- накази про прийняття на роботу та звільнення з роботи;
- розрахунково-платіжні відомості, інші службові документи за попередній період, в яких містяться підписи депонентів.

СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЦІННИМИ ПАПЕРАМИ

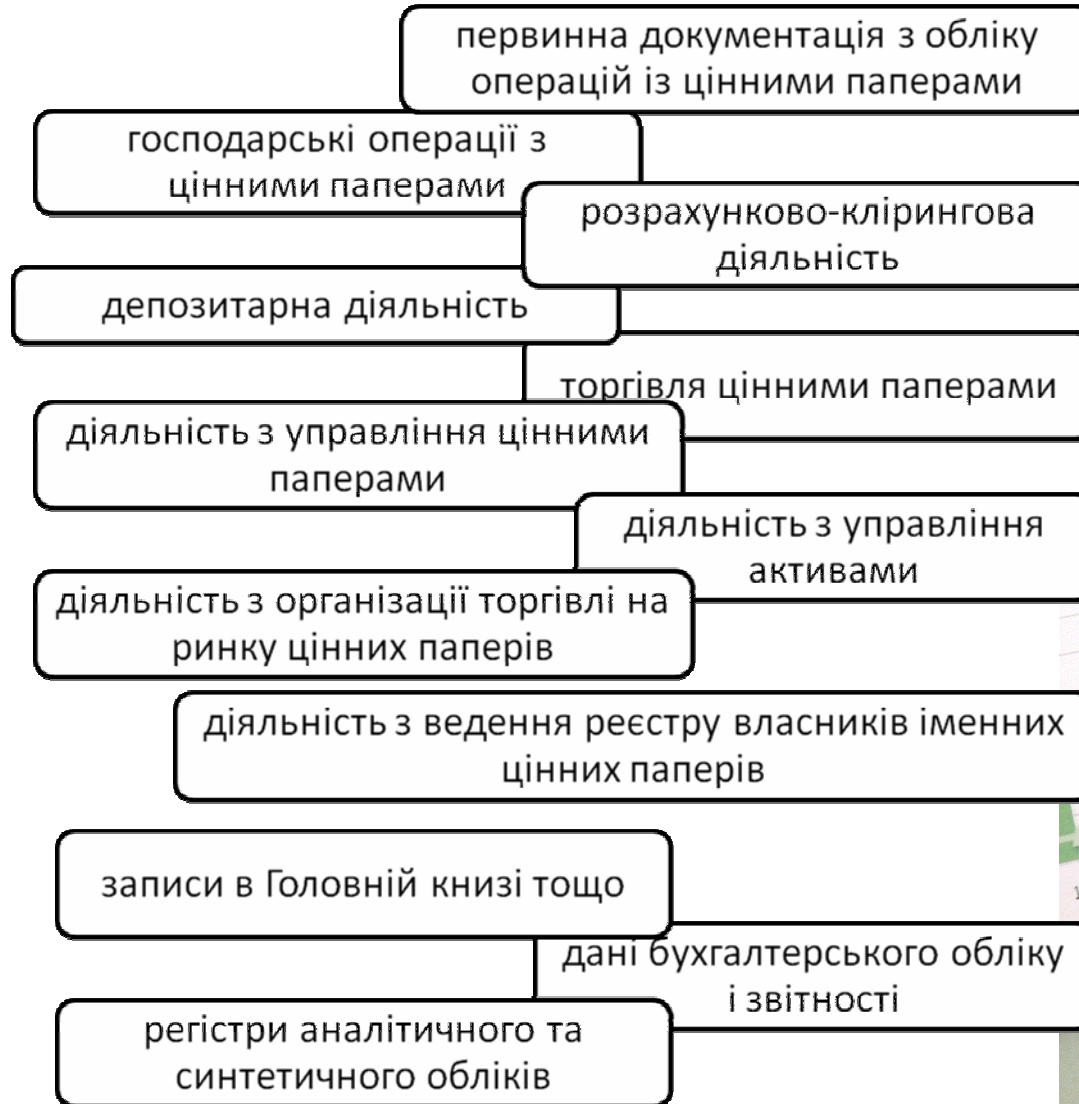


Основними завданнями експертизи операцій із цінними паперами є перевірка законності їх випуску, реєстрації, обігу, використання і зберігання, правильності нарахування дивідендів і процентів їх власникам, дотримання законодавства щодо оподаткування таких операцій.

Цінні папери — грошові документи, що засвідчують право володіння або відносини позики, визначають взаємовідносини між особою, яка їх випустила, та їх власником і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або процентів, а також можливість передачі грошових та інших прав, що випливають із цих документів, іншим особам.



Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи в дослідженні операцій із цінними паперами





Фактографічна інформація

векселі

акції

облігації
державних та
місцевих позик

облігації
підприємств

казначейські
зобов'язання

сертифікати

приватизаційні
папери

комп'ютерна
інформація

баланс —
форма № 1

звіт про
фінансові
результати —
форма № 2

журнал ордер №
8

реєстри
аналітичного і
синтетичного
обліку

рахунки
Головної книги
та ін.

Методичні прийоми, за допомогою яких здійснюється судово-бухгалтерська експертиза

Перевірка правильності
відображення
господарських операцій з
даних документів у реєстрах
бухгалтерського обліку

Аналітична перевірка
звітності і балансів, техніко-
економічні розрахунки,
порівняння, групування
даних

Контрольні порівняння на
збалансованість окремих
показників — застосовується
в ході перевірки операцій з
виплати дивідендів,
перевіряється правильність
списання на витрати, оскільки
джерелом виплати дивідендів
може бути тільки загальний
прибуток підприємства



Нормативно-правова
перевірка —
застосовується для перевірки
відповідності випуску,
реєстрації, обігу,
використання і зберігання
цінних паперів чинному
законодавству та
нормативним актам

Формальна перевірка
документів здійснюється в
ході перевірки бланків
цінних паперів, ліцензій,
свідоцтв про реєстрацію
випуску акцій, договорів з
реєстратором іменних
цінних паперів та інших
документів

Експертна перевірка
документів —
застосовується в ході
перевірки згаданих документів
для більш детального
дослідження їх достовірності
за наявності ознак
недоброякісних документів

Методика експертного дослідження операцій, пов'язаних з обігом цінних паперів

I Перевірка бланків цінних паперів

Такі бланки можуть виготовлятися тільки спеціалізованими відділеннями на поліграфічних підприємствах, що мають необхідне устаткування, технологію, матеріали, рівень кваліфікації фахівців, умови зберігання, обліку і транспортування матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції.

Тому експерту-бухгалтеру необхідно перевірити, чи є в суб'єктів підприємницької діяльності, які виготовляють чи ввозять бланки цінних паперів, відповідна ліцензія Міністерства фінансів України.

Якщо в експерта-бухгалтера виникнуть будь-які сумніви відносно доброякісності досліджуваних бланків цінних паперів, він вправі вимагати у слідчого, прокурора чи суду призначення відповідної технічної експертизи документів.



II Перевірка наявності ліцензій

Відповідно до чинного законодавства професійну діяльність на ринку цінних паперів, у тому числі посередницьку діяльність з випуску й обігу цінних паперів, мають здійснювати юридичні та фізичні особи винятково на підставі спеціальних дозволів (ліцензій). Тому експерт повинен також перевірити наявність таких ліцензій у підприємств і громадян, які здійснювали таку професійну діяльність із цінними паперами.

III Перевірка наявності у підприємства (емітента) свідоцтва про реєстрацію випуску акцій

Підприємство (емітент) має право на випуск акцій тільки з моменту реєстрації цього випуску в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку. Підприємства й організації можуть купувати акції, облігації, ощадні сертифікати тільки за рахунок власних коштів. Тому експерт-бухгалтер має перевірити, щоб для придбання таких цінних паперів не використовувалися кредити банків та інші позикові кошти.



IV
**Перевірка ведення реєстру
власників цінних паперів**



Діяльність з ведення реєстру власників паперів здійснює емітент або реєстратор. Якщо кількість іменних цінних паперів емітента перевищує 500 (максимальне число для самостійного ведення реєстру), емітент зобов'язаний доручити ведення реєстру спеціальному реєстратору через укладання спеціального договору. Причому ведення реєстру повинні здійснювати працівники, що мають спеціальні кваліфікаційні сертифікати Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Тому експерт зобов'язаний перевірити порядок ведення реєстру іменних цінних паперів (наявність атестованого працівника чи договору з реєстратором).

V
Перевірка
достовірності
цінних паперів

З метою встановлення достовірності пред'явлених на дослідження цінних паперів експерт-бухгалтер повинен перевірити повноту заповнення їх реквізитів

Акція має містити такі реквізити:

- ✓ найменування цінного папера
- ✓ найменування емітента і його місцезнаходження
- ✓ код випуску цінного папера
- ✓ серія і номер сертифіката
- ✓ дата випуску
- ✓ тип і категорія акції
- ✓ номінальна вартість
- ✓ найменування (прізвище) власника
- ✓ розмір статутного фонду акціонерного товариства на день випуску акцій
- ✓ термін виплати дивідендів
- ✓ підпис керівника чи іншої уповноваженої особи
- ✓ реквізити реєстродержателя



**VI
Перевірка
операцій з
виплати
дивідендів**



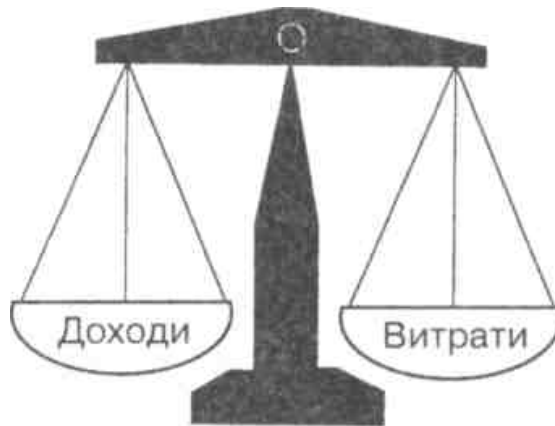
Дивіденди — це платіж, який провадиться юридичною особою на користь власників (довірених осіб власника) корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку.

Основними напрямками судово-бухгалтерської експертизи операцій із цінними паперами є перевірка бланків цінних паперів, наявності ліцензій, наявності у підприємства свідоцтва про реєстрацію випуску акцій, документів про ведення реєстру власників цінних паперів, достовірності цінних паперів, операцій з виплати дивідендів.

Важливим аспектом судово-бухгалтерської експертизи операцій із цінними паперами є перевірка звітності, тому, проводячи експертизу, необхідно звернути увагу на правильне оформлення та відповідність даних звітності емітентів цінних паперів.



СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ФОРМУВАННЯМ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА



Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», **доходи** — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників); **витрати** — зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками); **прибуток** — перевищення доходів звітного періоду над витратами звітного періоду; **збиток** — перевищення витрат звітного періоду над доходами звітного періоду.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат.

Загальні правила формування інформації про доходи та витрати встановлені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 16 «Витрати», які застосовуються підприємствами і організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форми власності.



Під **фінансовим результатом** розуміють кінцевий результат — чистий прибуток (збиток) від діяльності суб'єкта господарювання. Як свідчить практика, велика кількість порушень допускається в ході здійснення операцій, пов'язаних з формуванням доходів та фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Основні завдання, які виконуються в процесі судово - бухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних із формуванням доходів та фінансових результатів:

1. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за видами діяльності:

доходи від операційної діяльності;
доходи від фінансової діяльності;
доходи від інвестиційної діяльності;
доходи від надзвичайної діяльності.

2. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за джерелами надходження:

доходи від реалізації продукції, товарів, основних засобів, інших активів;
доходи від реалізації послуг;
нереалізовані доходи тощо.

3. Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за періодом надходження;

Перевірка правильності визначення і відображення в обліку доходів за періодом визнання;

Установлення причин, що сприяли корисливим зловживанням.

Об'єктами експертного дослідження фінансових результатів діяльності підприємства є:

1. Визнання та правова регламентація: легітимний — нелегітимний;
2. Повнота відображення в системі обліку та фінансовій звітності;
3. Склад за сегментами;
4. Склад за видами діяльності;
5. Додержання нормативно-правового забезпечення методології відображення фінансового результату в системі обліку та фінансовій звітності;
7. Тенденції розвитку .





Фактографічна інформація

накладні на
відпуск готової
продукції

рахунки,
виставлені
покупцям та
замовникам

комп'ютерна
інформація

баланс (форма №
1)

реєстри
аналітичного та
синтетичного
обліків доходів і
результатів
діяльності
(журнал-ордер №
6)

журнал обліку
грошових коштів
та документів №
1

звіт про фінансові
результати (форма № 2)

акт ревізій

первинні документи
обліку фінансових
результатів від
операційної
діяльності
(розрахунки, довідки
бухгалтерії
підприємства)

рахунки
(субрахунки)
Головної книги
(701, 702, 703, 704,
71, 72, 73, 74, 75,
791, 792, 793, 794)

декларація
про прибуток
підприємства

**Методичні прийоми та методика
проведення судово-
бухгалтерської експертизи
фінансових результатів
діяльності підприємства**



(економічний аналіз;
аналітичні та статистичні
розрахунки; економіко-
математичні)

Розрахунково-аналітичні

Відповідність відображених
операцій вимогам чинного
законодавства; формальна й
арифметична перевірка
документів; зустрічна перевірка
документів; логічний контроль
правильності відображення
взаємозв'язаних операцій.

Документальні

контрольні заміри робіт;
технологічні експертизи;
суцільні (безперервні)
спостереження

Органолептичні

аналітичне групування доказів;
групування проміжних результатів
експертизи; узагальнення результатів
дослідження та складання висновку
експерта; розробка пропозицій з
профілактики правопорушень; вручення
висновку бухгалтера-експерта
правоохоронним органам; реалізація
пропозицій із профілактики
правопорушень; реалізація результатів
експертизи у суді

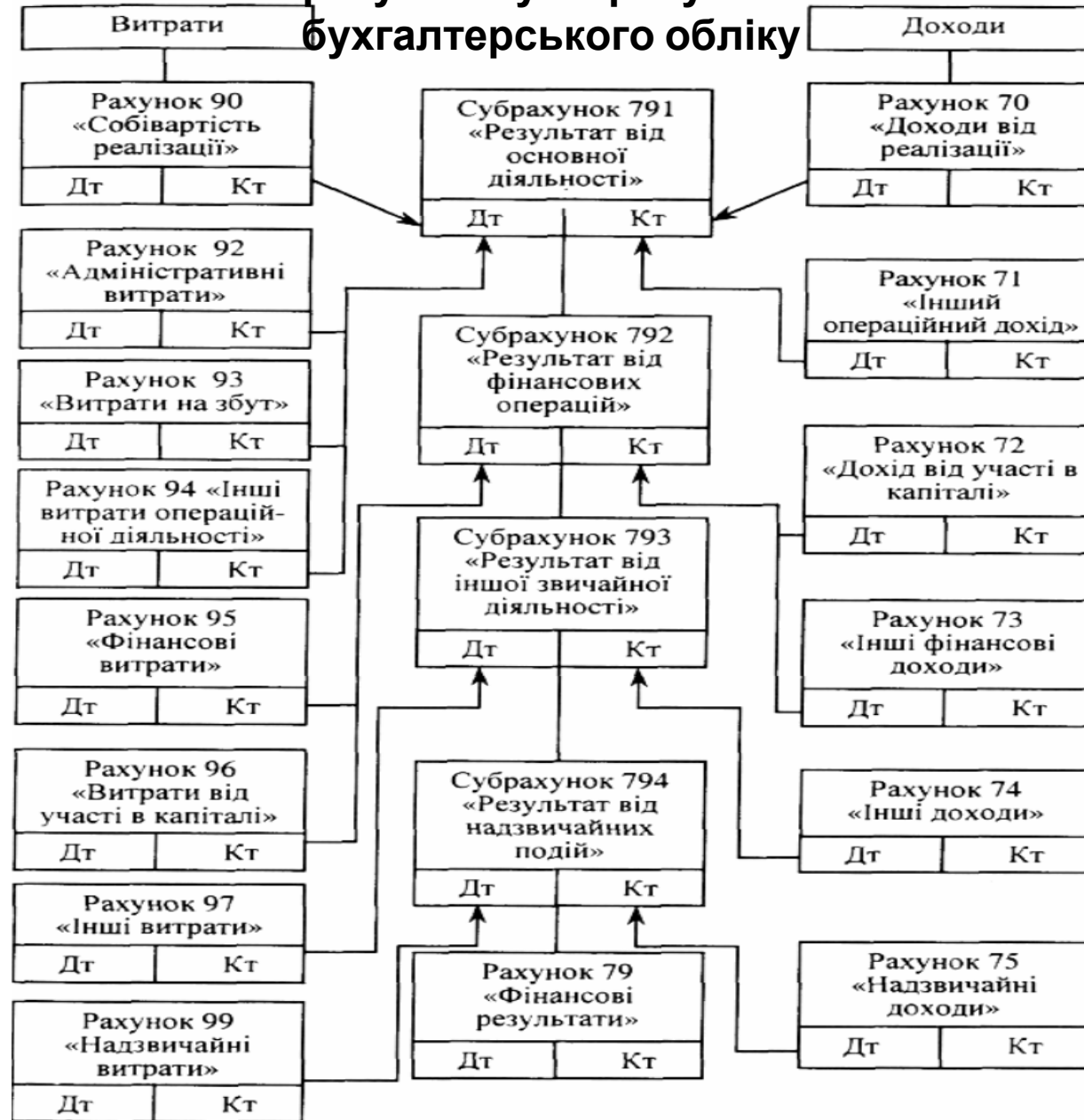


Прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертизи

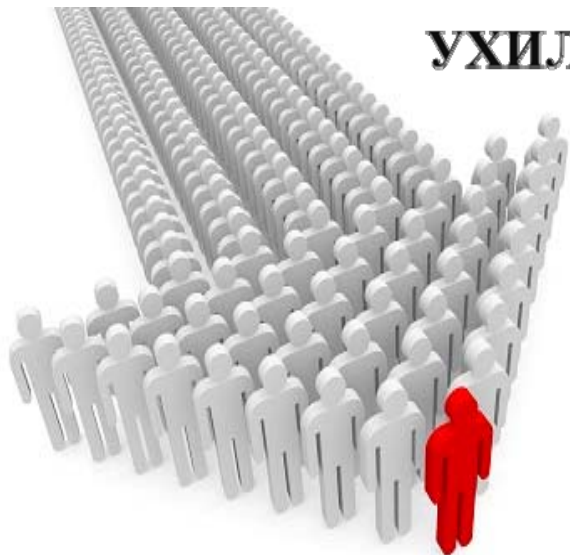


Загалом дані про фінансовий результат підприємства (порівняння доходів і витрат) є одним з найпростіших об'єктів для фальсифікації. Це пов'язано зі значною кількістю документів, рахунків обліку, що використовуються для їх визначення і відображення. Тому перед бухгалтером-експертом постає завдання з'ясувати правильність відображення і зіставлення доходів і витрат.

Схема формування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку



ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З УХИЛЕННЯМИ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ



Податкове законодавство визначає порядок і терміни сплати відповідних податків та неподаткових платежів.

На платників податків покладається відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і дотримання законодавства про оподаткування.

Склад порушення податкового законодавства — це умови, закріплені в законі, при виконанні яких у сукупності діяння учасника податкових відносин оцінюється як порушення, що передбачає на-кладення стягнень.

Елементами складу порушення податкового законодавства є :

- ✓ об'єкт
- ✓ об'єктивна сторона
- ✓ суб'єкт
- ✓ суб'єктивна сторона.

Захищені законом суспільні відносини і є **об'єктом правопорушення**

Порушення норм податкового законодавства може бути зроблено як дією, так і бездіяльністю (ухиляння від поставлення на облік, порушення терміну поставлення на облік, неправильне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, недокументування і невідображення в обліку господарських операцій).

Суб'єктом правопорушення є особа, яка скоїла протиправні дії

і підлягає покаранню.

Суб'єкта характеризують властивості, що дають змогу застосовувати заходи відповідальності (фізичні та юридичні особи). Фізичні особи як суб'єкти порушень податкового законодавства поділяються на дві категорії: ті, що беруть участь у податкових відносинах як платники податків або податкові агенти, і ті, що беруть участь у цих відносинах як посадові особи.

До податкових злочинів можуть бути причетні такі особи: керівник, головний бухгалтер, касири, працівники бухгалтерії, які підписали бухгалтерські документи, матеріально відповідальні особи та ін.



Основні завдання, що вирішуються у процесі судово- бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних з ухилянням від сплати податків

встановлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухилення від сплати податків загалом і окремо за зборами та іншими податками до бюджету

аналіз виявлених порушень, що потребує системного підходу і консультацій з фахівцями галузевих управлінь податкової інспекції та юриспруденції

чітка класифікація виявлених правопорушень податкового законодавства стосовно їх впливу на оподатковувані об'єкти в розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів

класифікація порушень загального характеру (порушення у сфері ліцензування, веденні податкового та бухгалтерського обліку, оформленні установчих документів тощо)

підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки

встановлення обставин, що спричинили ухилення від сплати податків

підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню, з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету

встановлення взаємозв'язку різних порушень на окремих об'єктах оподаткування та їх впливу на податковий і бухгалтерський облік

Фактографічна інформація



первинні документи

форми фінансової звітності підприємства

реєстри аналітичного та синтетичного обліку

Наказ про облікову політику підприємства

документи, розрахунки, фінансові звіти, які свідчать про ухиляння від податків або про приховування прибутків від оподаткування

висновок інспектора податкової інспекції про згоду з поясненнями осіб, причетних до корисливих зловживань, або спростування цих пояснень

акт податкової інспекції про перевірку сплати податків суб'єктом господарювання

декларація з податку на додану вартість

аудиторський висновок чи звіт

акт проведення документальної ревізії

пояснення осіб, причетних до корисливих порушень

декларація про прибуток підприємства



Основні процедури при дослідженні податкових

порушень

Експертне дослідження скоригованого валового доходу

- Перевіряється наявність первинних документів та правильність їх оформлення;
- повнота та своєчасність відображення в обліку;
- відповідність складу валових доходів чинному законодавству;
- правильність визначення скоригованого валового доходу;
- відповідність даних податкового обліку даним рядка 03 Декларації про прибуток підприємства.

При цьому перевіряються такі реєстри обліку: накази про відпуски, накладні, журнали-ордери, відомість валових доходів, платіжні доручення, виписки банку, податкові накладні, доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей, додатки до Декларації про прибуток підприємства.

Експертне дослідження валових витрат

- визначається правильність формування валових витрат за звітний період і встановлюється наявність підтверджувальних документів;
- з'ясовується повнота відображення всіх витрат у податковому та бухгалтерському обліку;
- перевіряється правильність ведення обліку приросту (збитків) балансової вартості залишків матеріальних активів.

При цьому перевіряються реєстри обліку: накладні від постачальників, акти виконаних робіт (послуг); платіжні доручення; картки складського обліку; податкові накладні; журнали-ордери та відомості рахунків 2, 8 та 9-го класів; залишки на рахунках матеріальних активів;

Експертне дослідження амортизаційних відрахувань



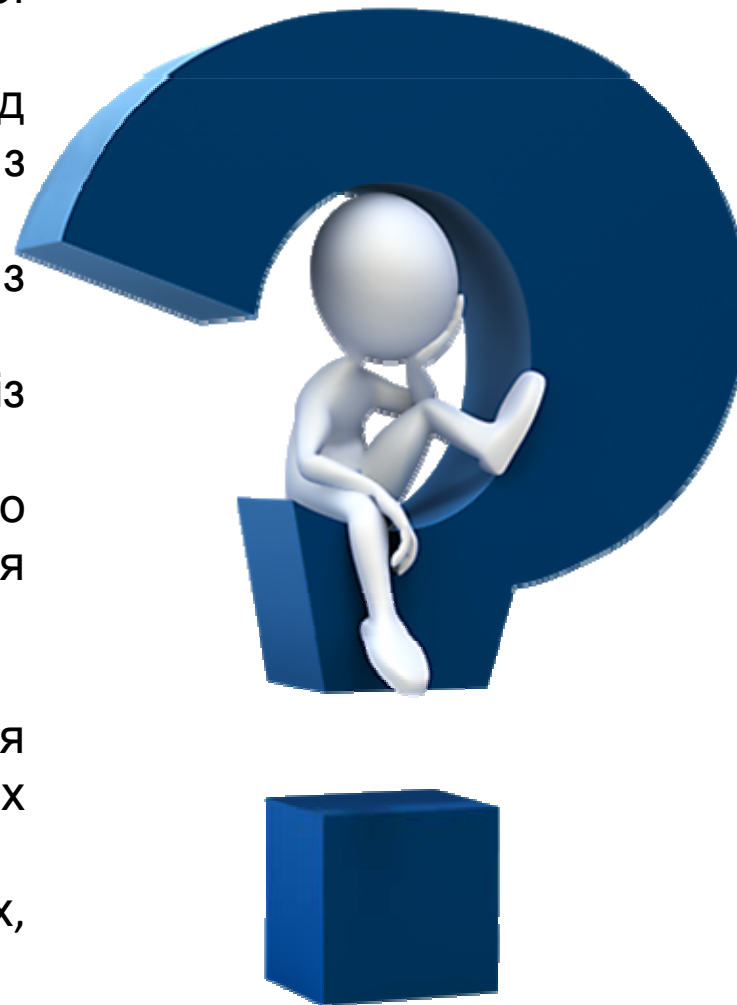
- Встановлюється правильність розподілу основних фондів; визначаються балансова вартість кожної групи основних фондів;
- правильність відображення в бухгалтерському та податковому обліку;
- порядок визначення амортизаційних відрахувань згідно з обліковою політикою підприємства. При цьому перевіряються реєстри обліку: інвентарні картки обліку; акти приймання-передавання; сальдо та обороти на рахунках основних засобів; акти ліквідації; накладні; додатки до Декларації про прибуток.



Серед економічних злочинів особливе місце належить злочинам у сфері оподаткування. Це — приховування прибутків, ухилення від сплати податків. Тому судово-бухгалтерська експертиза у справах, пов'язаних з ухиленнями від сплати податків, потребує значного терміну та істотних витрат грошових коштів.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Чинники, які впливають на розмір заробітної плати.
2. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи під час дослідження операцій з розрахунків з персоналом.
3. Методика експертного дослідження операцій з нарахування та виплати заробітної плати.
4. Основні завдання експертизи операцій із цінними паперами.
5. Зміст фактографічної інформації, що формується в процесі експертного дослідження операцій із цінними паперами.
6. Депонент – це...
7. Методичні прийоми та методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства .
8. Назвіть типові порушення в операціях, пов'язаних з ухилянням від сплати податків.
9. Фінансовий результат – це...
10. Елементи складу порушення, пов'язаного з ухиленням від сплати податків.



ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ



1. Які є стадії експертного дослідження?

1. Стадія оцінки інтелектуальних і матеріальних доказів судово-бухгалтерської експертизи
2. *Організаційна стадія*
3. Стадія ознайомлення з протоколом допиту звинуваченого, стадія участі в судовому засіданні
4. *Дослідна стадія*
5. Стадія підготовки висновку експерта-бухгалтера
6. *Узагальнення і реалізація результатів експертизи*

2. Які звітні документи залучаються для перевірки правильності розрахунку та повноти сплати податку на прибуток підприємств?

1. Баланс
2. Декларація про податок на додану вартість
3. *Звіт про фінансові результати*
4. *Декларація про податок на прибуток підприємства*
5. Декларація про отриманий сукупний дохід
6. Звіт про власний капітал

3. Що з названого не є об'єктом кспертного дослідження розрахунків з оплати праці?

- 1.Регістри аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці
- 2.Трудові ресурси підприємства та ефективність їх використання
- 3.Первинна документація з обліку праці та заробітної плати
- 4.*Витрати за елементами*
- 5.Витрати на соціальне страхування працівників
- 6.Розрахунки з оплати праці

4. Судово-бухгалтерська експертиза призначається:

- 1.Експертом– бухгалтером
- 2.Керівником за клопотанням головного бухгалтера
- 3.*Слідчим*
- 4.Контрольно-ревізійними органами
- 5.Державним казначейством України
- 6.Судом
- 7.Міністерством аграрної політики

5. Що з названого не є видом судових експертиз?

- 1.Комісійні експертизи
- 2.*Експертиза правильності нарахування податку на прибуток*
- 3.*Експертиза правильності розрахунку збитків, завданих матеріально-відповідальною особою*
- 4.Виїзні експертизи
- 5.Експертиза майнового стану
- 6.Трасологічна експертиза
- 7.Комплексні експертизи
- 8.Багатопредметні експертизи



6. Бухгалтерські документи являються:

- 1.Методом судово-бухгалтерської експертизи.
- 2.Предметом судово-бухгалтерської експертизи
- 3.Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи
- 4.Змістом судово-бухгалтерської експертизи

7. Які звітні документи залучаються для перевірки правильності відображення в обліку розрахунків з оплати праці?

- 1.Звіт про власний капітал
- 2.Баланс
- 3.Декларація про податок на додану вартість
- 4.Звіт про фінансові результати
- 5.Декларація про отриманий сукупний дохід
- 6.Примітки до фінансової звітності

8. При перевірці стану заборгованості підприємства з оплати праці порівнюють:

- 1.Дані таблицю обліку використання робочого часу з підсумковими даними в розрахунково-платіжних відомостях по графі "Заборгованість з оплати праці перед працівниками" зі звітом про фінансові результати
- 2.Залишки на рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" в Головній книзі і балансі з підсумковими даними в розрахунково-платіжних відомостях по графі "Сума до видачі"
3. Дані балансу з даними таблицю обліку використання робочого часу
4. Залишки на рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" з нарядами на відрядну роботу та Декларацією про сукупні валові доходи громадян



9. Судово-бухгалтерська експертиза внесків до фондів соціального страхування включає перевірку правильності визначення бази для нарахування таких внесків, якою є:

- 1.Заробітна плата окремих працівників
- 2.Виручка від реалізації продукції
- 3.Фонд оплати праці підприємства
- 4.Собівартість виробленої продукції
- 5.Фактично виплачена заробітна плата

10. При перевірці дотримання трудової дисципліни порівнюють:

1.Дані балансу з даними табелю обліку використання робочого часу
2.Дані табелю обліку використання робочого часу з штатним розкладом, наказами про прийом на роботу, трудовими угодами з працівниками та чинним законодавством (КЗпП)

3.Залишки на рахунку 66 в Головній книзі з балансом та чинним законодавством (КЗпП)

4. Залишки на рахунку 66 з нарядами на відрядну робот

11. При здійсненні судово-бухгалтерської експертизи розрахунків з оплати праці експерт керується:

1.Законом України “ Про судову експертизу”

2.П(С)БО 15

3.П(С)БО 26

4. Законом України “ Про податок на додану вартість”

5. Законом України “Про працю”

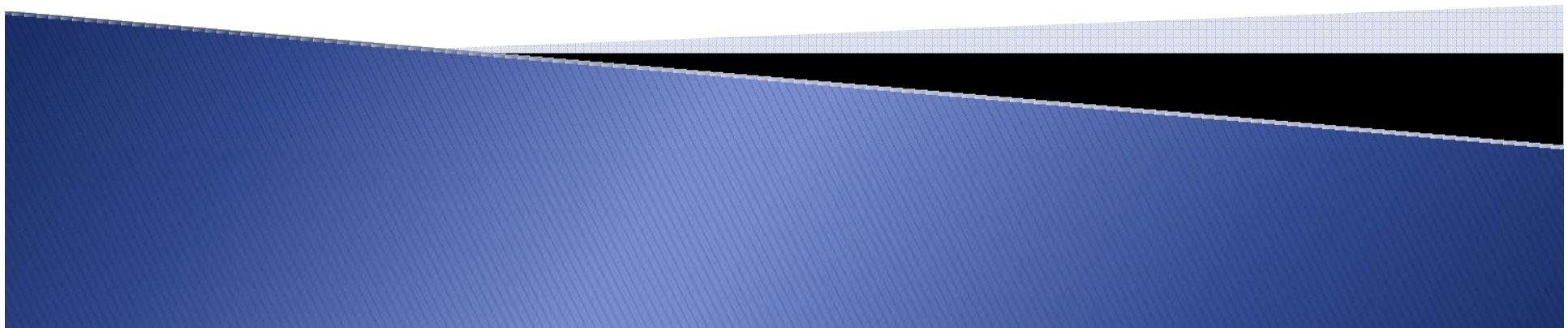
6.П(С)БО 9

7. П(С)БО 1

8. Законом України “ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”

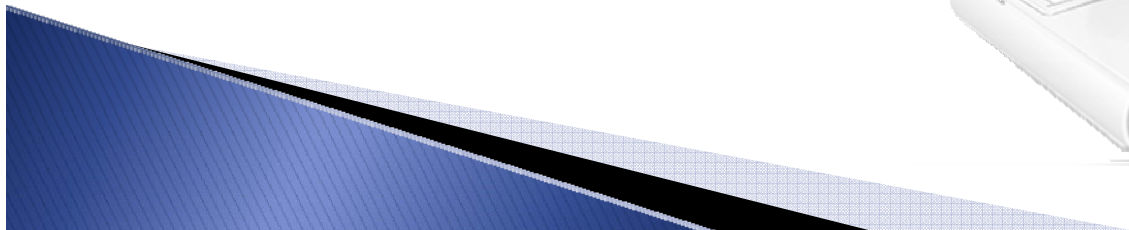


Тема 13: “Порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи”



План

1. Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи та його стадії
2. Оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи



1. Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи та його стадії

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



- підготовчу



- організаційно-методичну



- дослідну

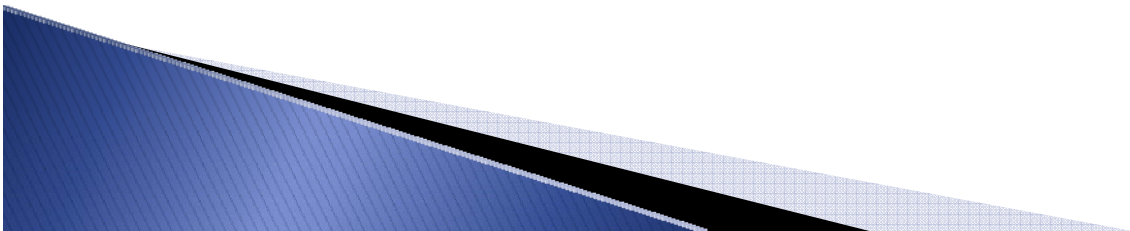


- узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи



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

- *підбір експерта-бухгалтера для проведення дослідження;*
- *визначення кола питань, що потребують дослідження експерта-бухгалтера;*
- *винесення постанови про призначення експертизи;*
- *прийняття або неприйняття експертом-бухгалтером питань правоохоронних органів для проведення судово-бухгалтерської експертизи;*
- *підбір нормативно-правових актів з досліджуваних питань на основі поставлених слідчим або судом.*



Підготовчий етап

Визначення завдань, які необхідно поставити при проведенні експертизи

Підбір експерта-бухгалтера

Вивчення експертом змісту поставлених завдань

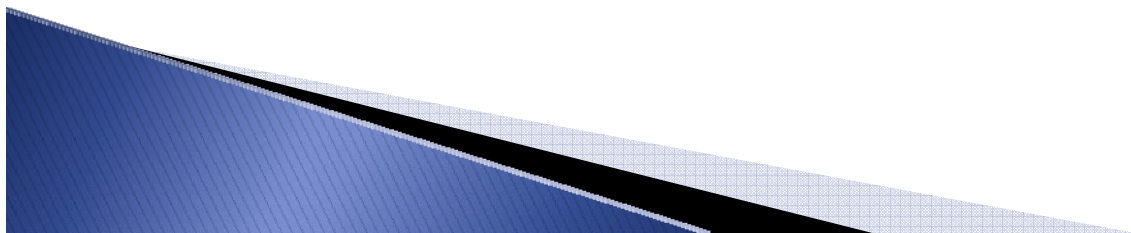
Прийняття експертом поставлених завдань для виконання

Організаційно-методичний етап включає наступні процедури:

❖ *вивчення змісту й повноти представлених на експертизу матеріалів.* Досліджуються документи, складені слідчим або судом в процесі розслідування, акт ревізії, податкової чи аудиторської перевірки, які передували проведенню експертизи, матеріали інвентаризації, акти, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку.

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

❖ *складання плану-графіку проведення СБЕ, розробка якого є необхідною для правильної організації процесу експертного дослідження, якісного та своєчасного проведення експертизи.*



Організаційно-методичний етап

1

- *Дослідження наданих на експертизу документів*

2

- *Розробка методики проведення експертизи*

3

- *Планування експертного дослідження*

Дослідний етап судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних дослідницьких процедур.

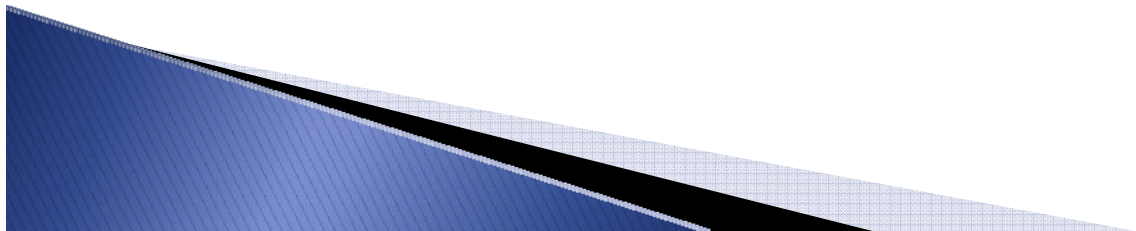
На цьому етапі на основі наданих слідчим або судом матеріалів за допомогою обраних методів, способів і прийомів проводиться експертне дослідження для вирішення питань, поставлених перед експертом-бухгалтером судом або слідчим.

Дослідний етап

Експертне дослідження питань,
поставлених на розв'язання
експерта-бухгалтера

Етап узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи складається з:

- ❖ узагальнення результатів судово-бухгалтерської експертизи, що передбачає групування недоліків і відхилень, які виявлено в процесі дослідження за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, систематизацію таким чином результатів дослідження і складання експертного висновку;
- ❖ передача висновку експерта органу або особі, які призначили експертизу.



Етап узагальнення результатів СБЕ

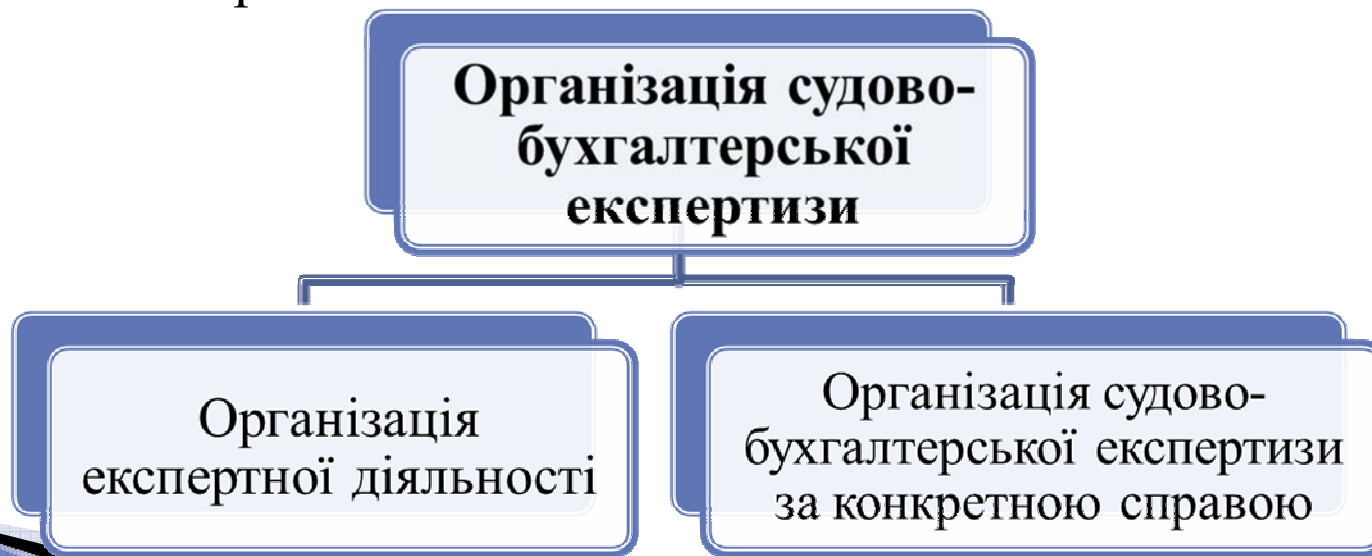
```
graph TD; A[Етап узагальнення результатів СБЕ] --> B[Узагальнення результатів СБЕ шляхом складання експертного висновку]; B --> C[Передача висновку та матеріалів справи суб'єктам, що призначили СБЕ];
```

Узагальнення результатів СБЕ шляхом складання експертного висновку

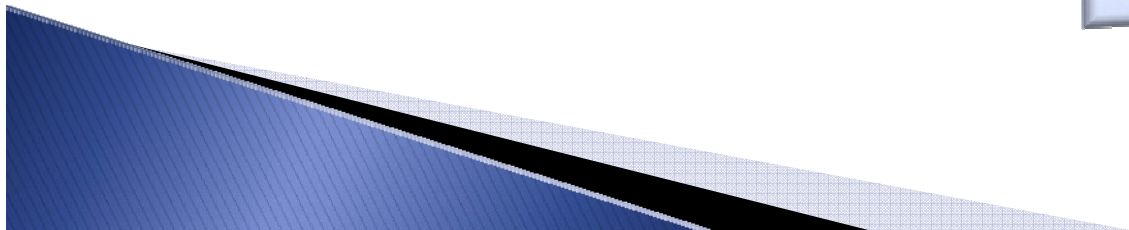
Передача висновку та матеріалів справи суб'єктам, що призначили СБЕ

2. Оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи

Організація судово-бухгалтерської експертизи передбачає здійснення комплексу заходів спрямованих на її підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та впорядкування. Базовими рівнями організації судово-бухгалтерської експертизи слід вважати організацію експертної діяльності та організацію судової бухгалтерської експертизи за конкретною справою.



Організація експертної діяльності є сукупністю заходів з її регулювання, зокрема координації роботи експертів шляхом видачі дозволів на проведення судово-бухгалтерської експертизи (свідоцтв судових експертів) та налагодження взаємодії та систематичного обміну інформацією між суб'єктом призначення судово-бухгалтерської експертизи та експертом-бухгалтером.



Оцінка результатів СБЕ

Оцінка експертного висновку - передача висновку та матеріалів справи суб'єктам, що призначили СБЕ.

Оцінка СБЕ - процес визначення дотримання процесуального порядку проведення експертизи прав та обов'язків учасників процесу оцінки результатів експертизи.

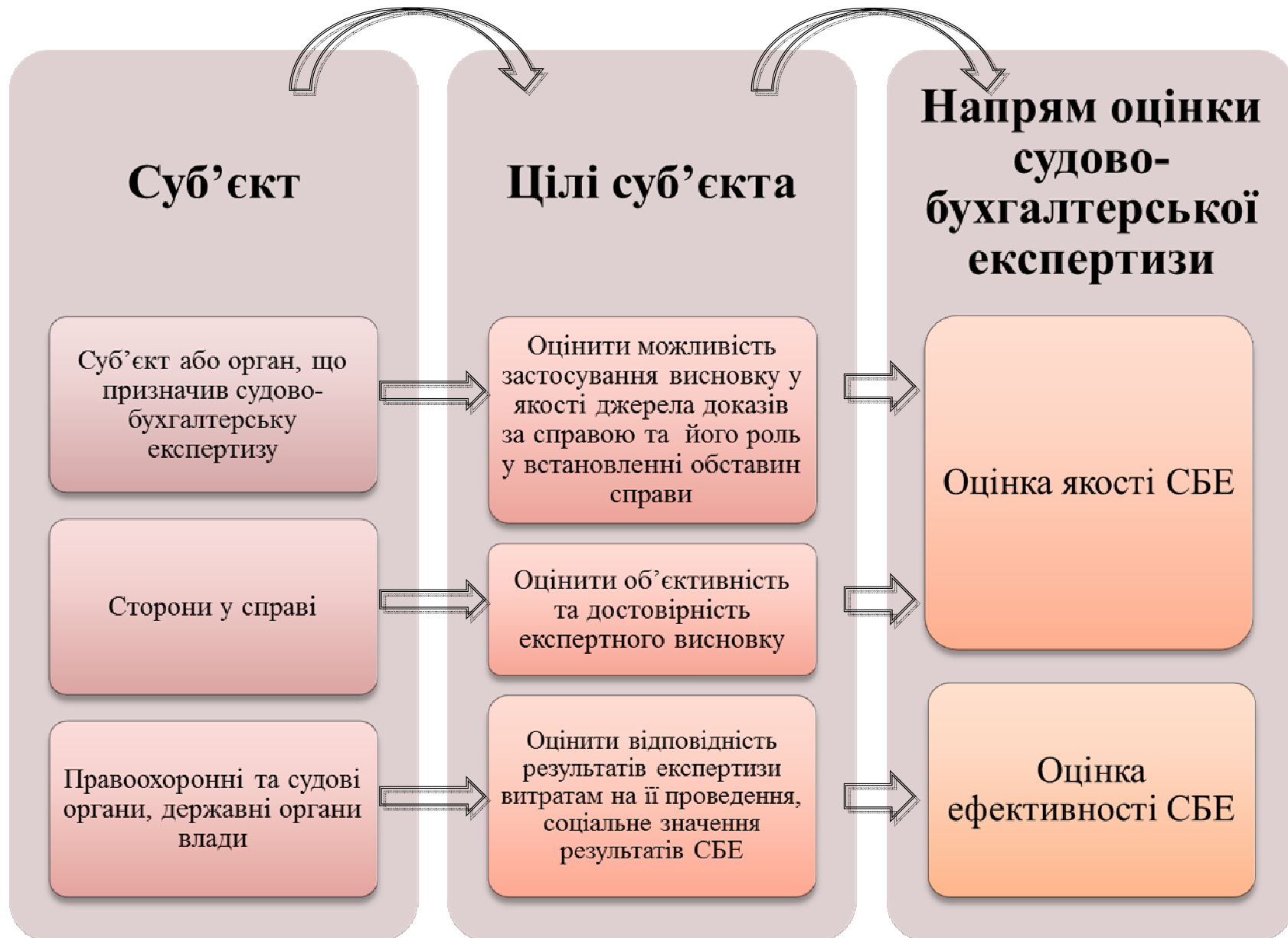


Рис. 7 – Взаємозв'язок цілей суб'єкта, що проводить оцінку, з напрямками оцінки СБЕ

Напрями оцінки судово-бухгалтерської експертизи залежать від завдань та цілей, які ставить суб'єкт оцінки в ході її здійснення. При цьому необхідно враховувати також фактори, які впливають на якість експертизи.

Фактори, що впливають на якість експертизи

наявність помилок у експертному висновку

наявність документально обґрунтованих заперечень сторін у справі або третіх сторін

кваліфікація та професіоналізм експерта-бухгалтера

дотримання експертом-бухгалтером процесуальних вимог

обрана експертом методика експертного дослідження



*Оцінка якості судово-бухгалтерської експертизи
має здійснюватися за наступними напрямками:*



оцінка експертного висновку на предмет достовірності



дотримання процесуальних вимог при проведенні СБЕ



коректності посилань на нормативно-правові акти

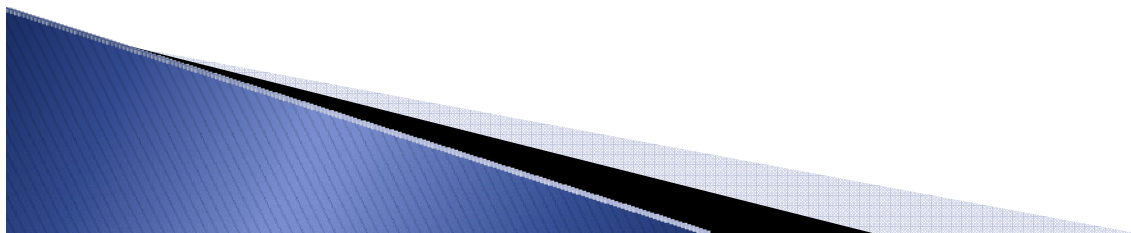


оцінка компетентності експерта-бухгалтера, що проводив експертне дослідження

Визначення ефективності експертного дослідження (оцінка за другим напрямом) необхідне:

1. для суб'єктів призначення експертизи, щоб полегшити оцінку експертного висновку з метою встановлення його доказової сили з позиції застосування експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю;

2. для суб'єктів, що здійснюють координацію експертної діяльності в Україні з метою визначення раціональності її організації та пошуку резервів підвищення її ефективності.



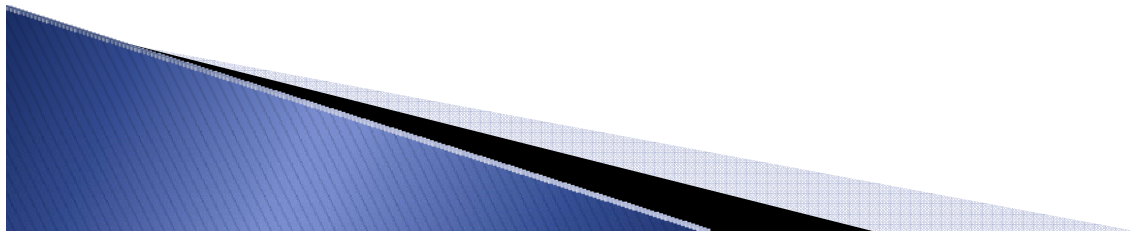


В теорії експертизи, питання щодо визначення її ефективності є новим і дослідниками не піднімалося, у зв'язку з чим в літературі немає його теоретичного обґрунтування та відсутня методика практичного застосування. *З огляду на це питання ефективності судово-бухгалтерської експертизи потребує детальної розробки. Складність його вирішення пов'язана з:*

1. з відсутністю методологічної основи розрахунку ефективності, що зумовлено відсутністю критеріїв та показників оцінки ефективності;

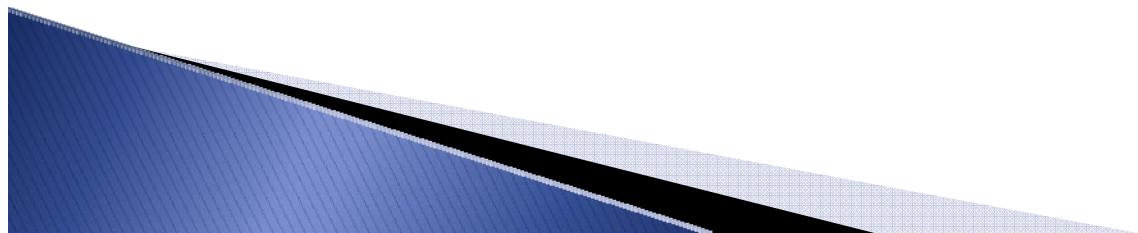
2. з тим, що ефективність має визначатися як для сторони, що призначила експертизу, для держави та для суб'єкта, проти якого порушено справу, і передбачає встановлення фактичних обставин справи;

3. в складності розмежування результату експертизи від того, що є результатом роботи слідчого чи судді, а саме у виділенні того ефекту, який припадає саме на експертизу.

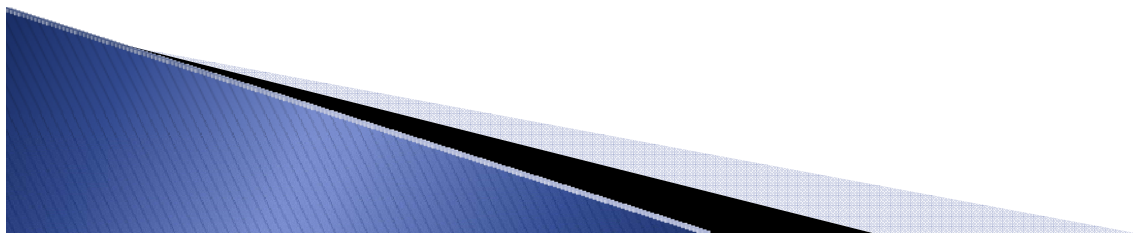


СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія «Воля» – 2004. – 656 с.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія «Воля» – 2004. – 656 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-тє вид. доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
4. Бухгалтерський облік та судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб. / В.М. Шарманська; Київ. Нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2006. – 257 с.
5. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 84 с. — ISBN 978-966-364-826-2.



6. Гуцаленко Л. В., Михальчишина Л. Г., Сидорчук В. М., Пентюк І. К. Судово-бухгалтерська експертиза. Навч. посіб.– К.: Центр учбової літератури, 2011. – 352 с.
7. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб. / Г. Г. Мумінова-Савіна – К.: КНЕУ, 2004. – 268 с.
8. Рудницький В.С, Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти): Навчальний посібник. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
9. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза: Опорний конспект лекцій. — К.: КНТЕУ, 2001. — 166 с.



Тести

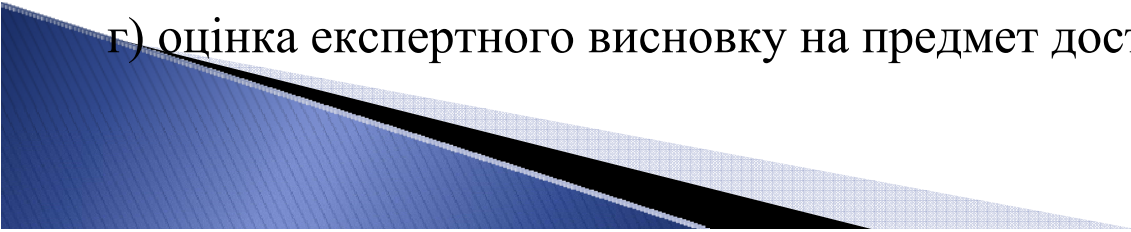
1. На підготовчій стадії судово-бухгалтерської експертизи здійснюється:

- а) підбір нормативно-правових актів з досліджуваних питань;
- б) складання плану-графіка;
- в) виконання дослідницьких процедур;
- г) розробка методики проведення експертизи.

2. На організаційно-методичній стадії судово-бухгалтерської експертизи здійснюється:

- а) визначення кола питань, що потребують дослідження;
- б) складання плану-графіка;
- в) групування недоліків і відхилень, виявлених у процесі дослідження;
- г) експертне дослідження питань.

3. На стадії узагальнення та оцінювання результатів судово-бухгалтерської експертизи здійснюється:

- а) розроблення методики проведення експертизи;
 - б) виконання дослідницьких процедур;
 - в) групування недоліків і відхилень, виявлених у процесі дослідження;
 - г) оцінка експертного висновку на предмет достовірності.
- 

4. Зазначте, яке наведених визначень найточніше розкриває сутність терміну «експертиза»:

а) це дослідження будь-якого питання обізнаною особою;

б) це дослідження експертом на основі спеціальних знань об'єктів, процесів та явищ, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання;

в) це процес дослідження об'єктів та явищ експертом під час проведення судового розслідування;

г) правильні відповіді а і в.

5. Оцінка якості висновку експерта-бухгалтера адвокатом передбачає наступні стадії:

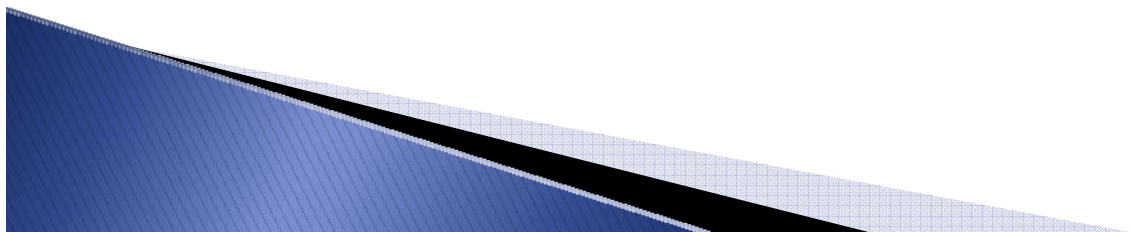
а) вступну;

б) попередню;

в) дослідну;

г) заключну;

д) результативну



6. *Визначити основний порядок складання заключення експерта-бухгалтера:*

- а) дослідна частина, вступ, заключна;
- б) вступ, дослідна частина, заключення;
- в) вступ, заключення, дослідна частина;
- г) вступ, основна частина, висновок.

7. *Базовими рівнями організації судово-бухгалтерської експертизи є:*

- а) оцінка експертного висновку на предмет достовірності та оцінка компетентності експерта-бухгалтера;
- б) організація експертної діяльності та організація судово-бухгалтерської експертизи за конкретною справою;
- в) оцінка експертного висновку та оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи;
- г) немає правильної відповіді.

8. *До навмисних помилок належить помилка, що:*

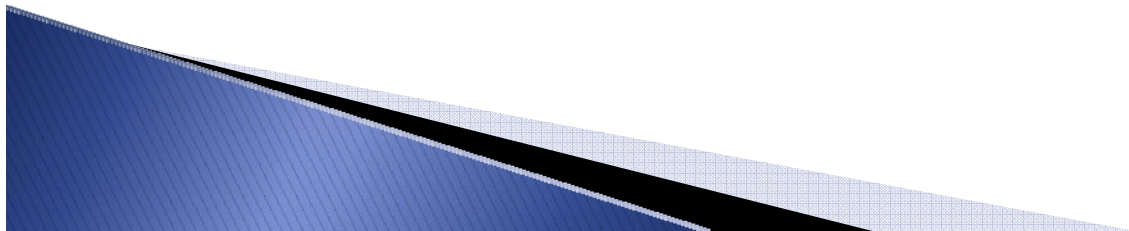
- а) здійснена внаслідок ненадання експерту для дослідження необхідних документів;
- б) здійснена внаслідок здійснення неправильних розрахунків;
- в) здійснена в інтересах правоохоронних або судових органів;
- г) в результаті приховування керівництвом інформації від правоохоронних органів.

9. До факторів, що впливають на якість експертизи належать:

- а) кваліфікація та професіоналізм експерта-бухгалтера;
- б) наявність помилок у експертному висновку;
- в) передача висновку експерта органу або особі, які призначили експертизу;
- г) вік та стать експерта-бухгалтера;
- г) обрана експертом методика експертного дослідження.

10. Оцінка якості судово-бухгалтерської експертизи має здійснюватися за наступним напрямом:

- а) дотримання процесуальних вимог при проведенні СБЕ;
- б) виявлення резервів підвищення СБЕ;
- в) оцінка рівня результативності СБЕ;
- г) оцінка експертної діяльності.



ТЕМА 14:

“ Участь спеціаліста-бухгалтера у кримінальному процесі ”

Спеціаліст-бухгалтер — це особа, яка розуміється в галузі бухгалтерського обліку, запрошена для участі у проведенні слідчих і судових дій як консультант або технічний помічник органів дізнання, слідства і суду.

Участь спеціаліста у слідчих діях передбачена ст. 128-1 КПК, право виклику судом спеціаліста для участі в судовому розгляді — ст. 270-1 КПК.



Спеціаліст-бухгалтер

Надає консультацію робітникам правоохоронних органів по питаннях ведення бухгалтерського обліку виробництва, збереження та реалізації продукції

Надає поради, щодо використання комплексу спеціальних прийомів та методів, необхідних під час визначення ознак економічних злочинів. Оперативним працівникам, слідчим та суду час від часу необхідно одержати відповіді на питання довідкового характеру, які не вимагають проведення спеціальних досліджень

Пояснює оперативним працівникам відділу боротьби з економічною злочинністю, слідчому порядок та правила відкриття рахунків, проведення безготівкових розрахунків, вказує на порушення, які були допущені під час відображення операцій на рахунках

Діяльність спеціаліста-
бухгалтера у слідчих і
судових діях

Виявлення, збирання, огляд
бухгалтерських документів

Вирішення питань довідкового
характеру

Збирання необхідних матеріалів для
призначення судово-економічної та
інших експертиз

Діяльність
спеціаліста-
бухгалтера при
притягненні до
кримінальної
відповідальності

Запобігання
приховування від
слідчого
бухгалтерські й інші
документи

Надання
рекомендацій
слідчому щодо
методу вилучення та
умов зберігання
документів

Практична допомога спеціаліста-бухгалтера під час огляду, обшуку та вилучення документів полягає у вирішенні такої групи питань:

- виявлення бухгалтерських документів і рахункових реєстрів, які можуть містити відомості, необхідні для аналізу відповідних господарських операцій

- місця зберігання документів, примірників та їх копій

- надання роз'яснень стосовно офіційних і чорнових, так званих "робочих" документів

Наслідки відмови від участі
спеціалістів-бухгалтерів або
економістів у огляді та вилученні
документів



В процесі проведення ревізії та
експертизи слідчі змушені звертатися з
клопотаннями про надання тих чи
інших облікових документів,
необхідних для ревізора або експерта

Огляд спеціалістом-бухгалтером наявних документів

Здійснює допомогу у відборі потрібних документів

Акцентує увагу слідчого на частині, яка має значення для справи і допомагає правильно зафіксувати це в протоколі огляду

**Надання
допомоги
спеціаліста -
бухгалтера у
підготовці
слідчого до
допиту у
кримінальній
справі про
економічний
злочин**

1) вивчення законів та інших нормативних актів, що регламентують діяльність суб'єктів підприємництва та окремі його види;

4) складання плану допиту з фіксацією питань до підозрюваного та доказів, нормативних актів, іншої інформації, що можуть бути використані під час проведення допиту.

2) ознайомлення з профілем діяльності підприємства, яке очолює або в якому працює підозрюваний, його організаційною структурою шляхом вивчення засновницьких документів, статуту тощо;

3) ознайомлення з функціональними обов'язками підозрюваного;

*При
безконфліктній
і
ситуації*

**Участь
спеціаліста-
бухгалтера
в ході самого
допиту**

*Під час
очних ставок*

*При
конфліктній
ситуації*

Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах :

- ▣ ***при безконфліктній ситуації*** - під час розслідування корисливих злочинів слідчий, зі згодою із спеціалістом, може запропонувати допитуваному розповісти у хронологічному порядку відомі йому обставини по кожному з епізодів, назвати документи, які були використані із злочинною метою та фальсифіковані йому відомими особами. На кожному із етапів допиту необхідно надавати, при активній участі спеціаліста, облікові документи або оперувати даними, що відображені в них. Надані документи, коментуються спеціалістом, який допомагає добросовісній особі відновити в пам'яті обставини, що пов'язані зі скоєнням злочину, та дати зрозумілі і правдиві свідчення.
- ▣ ***при конфліктній ситуації*** - при конфліктній ситуації позиції сторін на допитах розходяться, тому що підозрювані, обвинувачені, рідше свідки дають неправдиві показання або відмовляються від них і, тим самим, активно борються проти слідчого. В таких умовах слідчий використовує тактичні прийоми впливу на допитуваного, щоб спонукати його до надання правдивих свідчень. Значна роль у досягненні вказаної мети в допитах надається спеціалісту в галузі бухгалтерського обліку. Одним із прийомів недопущення неправдивих свідчень свідків, підозрюваних, обвинувачуваних - це використання залучених до справи документів та інших доказів під час допиту. Під час проведення допиту необхідно використовувати, завчасно розробленими за участю спеціаліста, тактичними прийомами, які визначають порядок і послідовність проведення допиту із використанням залучених документів.

Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах під час очних ставок:

- ▣ по результатах ознайомлення з матеріалами справи він виражає свою думку про правдивість свідчень осіб, які підлягають допиту під час очної ставки;
- ▣ чітко визначає у їх свідченнях протиріччя з точки зору положень ведення бухгалтерського обліку;
- ▣ дає рекомендації слідчому щодо інших можливих шляхів перевірки неправдивих свідчень;
- ▣ допомагає слідчому визначити перелік питань, які необхідно визначити під час проведення очної ставки і перелік документів - для надання особам, що приймають участь;
- ▣ рекомендує - в якій послідовності повинні бути допитані учасники очної ставки, які питання їм ставити та які документи надавати.

Форми надання допомоги слідчому спеціалістом- бухгалтером

1) консультування
слідчого по загальних
питаннях організації та
ведення
бухгалтерського
обліку

2) надання пояснень з
приводу обставин, що
з'ясовуються в ході слідчої
дії, якщо такі обставини
відносяться до області
його спеціальних
бухгалтерських знань

3) надання слідчому
технічної допомоги,
пов'язаної з виявленням,
закріпленням і
вилученням документів

участь при групуванні
документів для
наступного їхнього
вилучення і залучення до
справи (у тому числі і
необхідних для
проведення
бухгалтерської
експертизи)

участь у необхідних
підрахунках і розрахунках
кількості і вартості
товарів, продукції тощо

сприяння правильному
опису документів, що
оглядаються або
документів
бухгалтерського обліку,
що
вилучаються, (уточнення
назви, значення їхніх
реквізитів тощо)

Питання довідкового характеру, на які відповідає спеціаліст-бухгалтер:

- ▣ про законність зарахування («перекриття») нестачі, виявленої в одному інвентаризаційному періоді, надлишками, виявленими в іншому періоді;
- ▣ про порядок відображення в бухгалтерському обліку продажу товарів у кредит;
- ▣ про порядок проведення інвентаризації;
- ▣ про порядок розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії;
- ▣ про порядок стягнення та списання сум з певних посадових осіб.

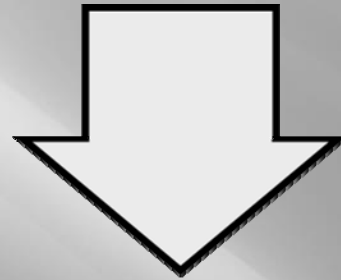
Обов'язки спеціаліста-бухгалтера:

- ▣ зобов'язання з'явитися на виклик;
- ▣ брати участь у проведенні слідчої дії, використовуючи свої спеціальні знання і навички для сприяння у виявленні, закріпленні та вилученні доказів;
- ▣ звертати увагу слідчого на обставини, пов'язані з виявленням та за-кріпленням доказів;
- ▣ надавати пояснення щодо спеціальних питань, які виникають у ході проведення конкретної дії.

Права спеціаліста-бухгалтера:

- ▣ звертатися з дозволу слідчого із запитаннями до осіб, які беруть участь у проведенні слідчої дії;
- ▣ робити заяви, пов'язані з виявленням, закріпленням і вилученням доказів;
- ▣ спеціаліст за наявності відповідних підстав має право на забезпечення безпеки шляхом застосування заходів, передбачених законами України;
- ▣ перед початком слідчої дії, в якій бере участь спеціаліст, слідчий пересвідчується в його особі та компетентності, з'ясовує наявність його стосунків з обвинуваченим і потерпілим, пояснює спеціалісту його права та обов'язки. Про виконання слідчим цих вимог зазначається у протоколі слідчої дії.

Відповідальність спеціаліста-бухгалтера



У разі відмови або ухилення спеціаліста від виконання своїх обов'язків слідчий повідомляє про це адміністрацію підприємства, установи чи організації за місцем роботи спеціаліста або громадську організацію для відповідного реагування

Висновок

Отже, ми можемо зробити висновок, що при розслідуванні справ про економічні злочини слідчому перед тим, як він приступить до проведення вилученні або огляду первинних документів, найчастіше доцільно попередньо проконсультуватися із спеціалістом-бухгалтером. Таким шляхом він вірніше усвідомить, які документи варто вилучити, на які господарські операції слід звернути увагу. У розпорядженні слідчого і суду через відсутність допомоги спеціаліста-бухгалтера при вилученні документів можуть опинитися далеко не всі докази, одержання яких було можливим виходячи з обставин справи. Фахівець зобов'язаний, використовуючи свої спеціальні знання і навички, надати слідчому та суду допомогу.

Список використаної літератури

1. Судова бухгалтерія (В.М Глібко, О.П Бущан)
2. Судова бухгалтерія (Н.Я Дондик, Г.П Дондик)

Тести

1. Спеціаліст-бухгалтер може надати слідчому допомогу:

А) До проведення слідчих дій;

Б) Під час проведення слідчих дій;

В) До та під час проведення слідчих дій;

Г) Не надає допомогу слідчому.

2. При розслідуванні справ про економічні злочини слідчому перед тим, як він приступить до вилучення первинних документів, найчастіше доцільно попередньо проконсультуватися із спеціалістом-бухгалтером. , який порадить :

А) Вилучити всі документи;

Б) Вилучити тільки ті документи, які стосуються справи;

В) Не вилучати, а тільки провести огляд документів;

Г) Немає правильної відповіді.

3. Спеціалісту-бухгалтеру необхідно знати:

- А) До якої галузі народного господарства належить підприємство або установа, де передбачено проведення слідчої дії.;
- Б) Форму бухгалтерського обліку, заведену на даному підприємстві;
- В) Строк господарської діяльності та коло осіб, що охоплюються слідчою дією;

Г) Усі відповіді правильні.

4. Для вилучення документів може бути проведений обшук :

- А) У бухгалтерії;**
- Б) В кадровому відділі;
- В) У кабінеті директора підприємства;
- Г) На всьому підприємстві.

5) Оглянувши документи, спеціаліст-бухгалтер може:

А) Пояснити спосіб вчинення злочину, вказати, який обсяг документів може знадобитися для проведення бухгалтерської експертизи;

Б) Навести лад у фінансовій документації;

В) Виявити помилки і надати рекомендацій щодо їх усунення;

Г) Активно впливати на виявлення причин порушень законодавства і нормативних актів, сприяючи відшкодуванню заподіяних конкретними особами збитків.

6) У чому полягає практична допомога спеціаліста-бухгалтера під час огляду, обшуку та вилучення документів ?

А) У виявленні помилок і наданні рекомендацій щодо їх усунення;

Б) У наданні відповідей на питання довідкового характеру;

В) У наданні роз'яснень стосовно офіційних і чорнових, так званих "робочих" документів ;

Г) У складанні планів проведення судово-бухгалтерської експертизи.

7) Спеціаліст-бухгалтер має право:

А) Перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

Б) Одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб письмові пояснення з питань, які виникають у ході перевірок;

В) Робити заяви, пов'язані з виявленням, закріпленням і вилученням доказів;

Г) Стягувати у дохід держави кошти, які без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства одержані міністерствами, іншими органами виконавчої влади, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами й організаціями за незаконними угодами.

8) У чому полягає технічна допомога спеціаліста-бухгалтера пов'язана з виявленням, закріпленням і вилученням документів?

А) В участі у необхідних підрахунках і розрахунках кількості і вартості товарів, продукції тощо;

Б) У наданні пояснень з приводу обставин, що з'ясовуються в ході слідчої дії;

В) В ознайомленні з функціональними обов'язками підозрюваного;

Г) Виявлення бухгалтерських документів і рахункових реєстрів, які можуть містити; відомості, необхідні для аналізу відповідних господарських операцій.

9) Яку допомогу надає спеціаліст-бухгалтер у допиті під час очних ставок?

А) Коментує усі надані документи і тим самим допомагає підозрюваному відновити у пам'яті обставини, пов'язані зі скоєнням злочину;

Б) Чітко визначає у свідченнях підозрюваних протиріччя з точки зору положень ведення бухгалтерського обліку;

В) Розробляє тактичні прийоми, які визначають порядок і послідовність проведення допиту із використанням залучених документів;

Г) Самостійно проводить допит підозрюваного.

10) Спеціаліст-бухгалтер зобов'язаний :

А) Об'єктивно висвітлювати виявлені ревізією (перевіркою) факти порушень і зловживань із зазначенням винних осіб, розміру заподіяного матеріального збитку і причин виявлених порушень і зловживань;

Б) Зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні перевірки, не розголошувати відомості, які є комерційною таємницею, не використовувати ці відомості в своїх інтересах чи інтересах третіх осіб;

В) Брати участь у проведенні слідчої дії, використовуючи свої спеціальні знання і навички для сприяння у виявленні, закріпленні та вилученні доказів;

Г) Повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки у бухгалтерському обліку і звітності.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА

Законодавча база

1. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514 - VI [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. № 996 - XIV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. №852-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/852-15>
4. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. №851-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
5. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. №2346-111 [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t012346.html
6. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. №108/95-ВР зі змін. і доп. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>
7. Про відпустки: Закон України від 15.11. 96 г. № 504/96-ВР [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=504/96-%E2%F0>
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI, зі змін і доп. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
9. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. №1058-IV. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>
10. Господарський кодекс України: за станом на 16.01.2003 р. № 436-IV [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>
11. Податковий кодекс України: за станом на 02.12.2010 р. № 2755-VI [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. Цивільний кодекс України, прийнятий 16.01.2003 р. № 435-IV: за станом на 10.02.2010 на підставі 1822-17 [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
13. Про порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996

р.№ 116: Постанова КМУ, за станом на 11.01.2010 на підставі 1393-2009-п [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=116-96-%EF&chk=dCCMfOm7xBWMKtuEZiWVpRp.HI4LIs80msh8Ie6>

14. Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон від 23.04.99 р. № 663: Постанова КМУ, за станом на 01.01.2010 на підставі 1015-2009-п [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=663-99-%EF>

15. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки" від 12.06.95 р. № 436/95: Указ Президента України, за станом на 07.09.2001 на підставі 802/2001 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436%2F95>

16. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html

17. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством Промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373 [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421&PH_PSESSID=07bb83dde13c6c2e89981d21ad8c453e

18. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03р.№561[електронний ресурс].–Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097

19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів Затверджені Наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007№ 2. [електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097

20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 г. № 291. [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://glavbukh.ua/publications/laws/norma/norm2/norm2_1218.html

21. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 19.12.2004 р. № 637. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0040-05>

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом

Міністерства фінансів України від 27.06.13 р. № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.rada.kiev.ua

23. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.rada.kiev.ua

24. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України від 12.05.2011 р. №3332 – VI Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 7. С. – 56

25. Про затвердження типових форм первинного обліку, наказ Міністерства статистики від 29.12.95 р. № 352 (з обліку основних засобів). [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1995_12_29/FIN321.html

26. Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності, наказ Міністерства статистики від 11.03.96 р. № 67. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.4801.0>

27. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, наказ Міністерства статистики від 22.05.96 р. № 145. [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1755.0>

28. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів, затвержені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>

29. Інструкція про інвентаризацію основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>

30. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання цінностей, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.05.96 р. № 99. Документ z0293-96, редакція від 01.06.2008 на підставі z0445-08 [електронний ресурс]–Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mz0293-96>

31. Інструкція про службові відрядження в межах України і за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 (із змін, та доп.). [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1036.158.7&nobreak=1>

32. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління НБУ від N 492, 12.11.2003. [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1030.1194.12&nobreak=1>

33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 [електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0893-99]

34. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. Документ z0377-04, редакція від 03.07.2009 на підставі z0496-09 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cz0377-04>

35. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінетом міністрів України від 21.10.2007 р. № 911-р.// Урядовий кур'єр. – 07.11.2007. – с. 10-12.

Основні підручники та навчальні посібники

36. Бухгалтерський облік: Навч. пос. / за заг. ред. Вериги Ю.А. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.

37. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутиця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.

38. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник за змістовними модулями навчальної програми / О.В. Топоркова, Т.А. Наумова, Н.С. Ковалевська, І.В. Янчева– Х.: ФОП Іванченко І.С., 2017. – 390 с.

39. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Богатко Н.Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності: запитання, тести, вправи : практич. посіб. під заг. ред. С.Ф. Голова – К.: Лібра, 2007. – 320 с.

40. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підруч. [Текст]. – 2 вид., перероб. і доп. – К.: ЦНЛ, 2006. – 658с.

41. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навч. посіб.: РМОіНУ [Текст] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 3 вид., випр. – К.: ЦНЛ, 2008. – 608с.

42. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник: ЗМОіНУ [Текст]. – К.: ЦНЛ, 2008. – 219с.

43. Янчева Л.М. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник за змістовними модулями навчальної програми / Л. М. Янчева, Н.С. Акімова, Л.О. Кирильєва, О. О. Говоруха, О.В. Топоркова, Д.Д. Кирильєва– Х.: ХДУХТ, 2014. – 390 с.

44. Янчева Л.М. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник за змістовними модулями навчальної програми / О.В. Топоркова, Д.Д. Кирильєва– Х.: ХДУХТ, 2017. – 390 с.

Додаткова література

45. Базась М.Ф. Основи бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: навч. посіб. для

студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась, Є.М. Базась, М.М. Матюха. – К.: МАУП, 2006. – 182 с.: іл. – Бібліогр.: с. 178–179.

46. Вериґа Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 9. – с. 19-25.

47. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. – К.: Лібра, 2004.

48. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

Список сайтів

1. www.platnik.com.ua "ПЛАТЕЛЬЩИК" - Сайти бухгалтерської і податкової тематики

2. www.liga.kiev.ua, [LIGA Online](http://www.liga.net), [інформаційно-пошуковий сервер по законодавству](http://www.liga.net)

3. www.rada.gov.ua Офіційний Web-сервер Верховної Ради України.

4. www.nau.kiev.ua «Нормативні акти України»

5. www.balance.dp.ua "Баланс", [всеукраїнський бухгалтерський журнал](http://www.balance.dp.ua)

6. www.visnuk.com.ua "Вісник податкової служби України", [журнал](http://www.visnuk.com.ua)

7. www.dtkk.com.ua "Дебет-Кредит", електронна версія журналу

8. www.uamedia.visti.net/uk "Урядовий кур'єр", газета

9. www.audit.kherson.ua "Домінанта Аудит", [закони, податки, аудит, консультації](http://www.audit.kherson.ua)

10. www.dinai.com Бізнес в Україні. [Документи, аналіз, новини](http://www.dinai.com)

11. www.buhgalteria.com.ua "Бухгалтерія" - Сайт газети "Бухгалтерія"

12. www.nalogi.com.ru "Податки і платежі" - Журнал.

13. www.audit.dp.ua/sau Союз аудиторів України

14. www.ufpaa.kiev.ua Федерація професійних бухгалтерів и аудиторів України

15. www.liga.net/conf бухгалтерський клуб на «ЛІГЕ»

16. www.sshome.narod.ru «Українські стандарти бухгалтерського обліку»

17. www.contracty.com.ua «Галицькі контракти»

18. www.buhgalter.kharcov.com Журнал "Бухгалтер"

19. www.infobirzha.kiev.ua Форум - податки і облік

20. <http://www.factor.kharkov.com> - сайт видавничого будинка "Фактор"

Навчальне видання

Навчальний посібник
у структурно-логічних схемах з дисципліни
«Судово-бухгалтерська експертиза»
для студентів денної та заочної форми навчання спеціальності: «Облік і
оподаткування» / укладачі: Топоркова О.В., Акімова Н.С. – Х. : ХДУХТ,
2018.

Укладачі:

Топоркова Олена Вячеславівна
Акімова Наталія Сергіївна

Відповідальний за випуск зав. кафедри д-р. екон. наук, проф. Бочуля Т.В.

Авторська редакція

План 2018 р., поз. /

Підп. до друку .11.2018р. Формат 60x84 1/16. Папір офсет.
Ум. друк. арк. 8,1 Тираж 5 прим.
