

ЖДТУ	Міністерство освіти і науки України Житомирський державний технологічний університет
------	---

*КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ  
“ БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ”*

**Житомир – 2017**

## ***ВСТУП***

**Програма** вивчення навчальної дисципліни “Судово-бухгалтерська експертиза” складена відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалавра напрямку підготовки “Облік і аудит”.

**Предметом** вивчення навчальної дисципліни є явища та процеси, які відображені або підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, межі дослідження яких визначаються для експерта-бухгалтера питанням слідчого, прокурора чи суду.

**Міждисциплінарні зв’язки:** викладається після (або паралельно) вивчення дисциплін: Бухгалтерський облік (загальна теорія), Фінансовий облік I, Фінансовий облік II, Управлінський облік, Контроль і ревізія, Аудит, Організація та методика аудиту, Організація та методика економічного аналізу, Організація обліку, Звітність підприємств тощо.

Програма навчальної дисципліни складається з таких змістових модулів:

1. Теоретичні основи та організація бухгалтерської експертизи.
2. Методика проведення бухгалтерської експертизи.

### ***1. МЕТА ТА ЗАВДАННЯ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ, ЇЇ МІСЦЕ У НАВЧАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ***

*1.1. Метою* є з’ясування сутності та призначення бухгалтерської експертизи; ознайомлення з історією її розвитку, працями вчених, які здійснили найвагоміший внесок у становлення бухгалтерської експертизи як специфічного методу розслідування злочинів і як окремої навчальної дисципліни; визначення процесуального та економічного аспектів бухгалтерської експертизи, взаємозв’язку; етапи та особливості призначення і методики проведення бухгалтерської експертизи; застосування студентами набутих у процесі навчання знань при дослідженні на предмет виявлення злочинних дій.

*1.2. Основними завданнями* є вивчення бухгалтерської експертизи є визначення місця даної дисципліни в системі науки про контроль, наближення теоретичних знань студентів з бухгалтерського обліку до його практичного застосування у нерозривному поєднанні з вимогами діючого законодавства.

ЖДТУ	<b>Міністерство освіти і науки України</b> <b>Житомирський державний технологічний університет</b>
------	---

1.3. Згідно з вимогами освітньо-професійної програми студенти повинні:

- *знати:*
  - сутність експертизи, її предмет та об'єкти;
  - роль бухгалтерської експертизи на стадії досудового розслідування та в судовому процесі
  - порядок призначення бухгалтерської експертизи;
  - вимоги нормативно-правових актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз;
  - особливості роботи експерта-бухгалтера;
  - права, обов'язки та відповідальність експерта-бухгалтера;
  - методичні прийоми дослідження наданих експерту-бухгалтеру документів;
  - призначення і роль висновку експерта-бухгалтера при розслідуванні чи судовому розгляді матеріалів справи;
- *вміти:*
  - обирати методи дослідження необхідних для вирішення справи джерел інформації;
  - досліджувати первинні документи, облікові реєстри, звітність підприємства;
  - узагальнювати результати експертного дослідження .

На вивчення навчальної дисципліни відводиться 108 години/ 3 кредити ECTS.

## **2. ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

### ***Змістовий модуль 1. Теоретичні основи та організація бухгалтерської експертизи***

#### **Тема 1. Сутність бухгалтерської експертизи**

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

1.2. Порівняння аудиту, ревізії та бухгалтерської експертизи.

1.3. Особливості бухгалтерської експертизи.

**Тема 2. Предмет і об'єкт бухгалтерської експертизи та етапи її проведення**

2.1. Предмет бухгалтерської експертизи та об'єкти бухгалтерської експертизи.

2.2. Завдання бухгалтерської експертизи, її функції та принципи проведення.

2.3 Класифікація бухгалтерських експертиз

2.4. Етапи проведення бухгалтерської експертизи.

**Тема 3. Організаційні аспекти експертної діяльності в Україні**

3.1. Правове регулювання проведення бухгалтерської експертизи.

3.2. Нормативне регулювання експертної діяльності.

3.3. Підстави та порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

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

4.1. Суб'єкти бухгалтерської експертизи: поняття і види.

4.2. Повноваження суб'єктів призначення бухгалтерської експертизи.

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

4.4. Роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі.

***Змістовий модуль 2. Методика проведення бухгалтерської експертизи*****Тема 5. Методика проведення бухгалтерської експертизи**

5.1. Суть методики бухгалтерської експертизи та її особливості

5.2. Загальнонаукові та спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером.

**Тема 6. Дослідження загальних об'єктів бухгалтерської експертизи**

6.1. Поняття документу в бухгалтерському обліку, призначення, порядок обробки та зберігання.

6.2. Особливості дослідження документів, записів в облікових регістрах, методика вивчення показників звітності підприємства під час розслідування економічних злочинів.

6.3. Характеристика і дослідження ознак, які містяться в бухгалтерських документах і, які можуть бути приховані шляхом складання безпідставних і викривлених документів.

**Тема 7. Дослідження спеціальних об'єктів бухгалтерської експертизи**

7.1. Дослідження актів документальних ревізій, складених на вимогу судово-слідчих органів.

7.2. Робота експерта–бухгалтера з висновками експертів у інших галузях знань.

7.3. Дослідження інших матеріалів справи.

**Тема 8. Узагальнення результатів дослідження експерта-бухгалтера.**

**ТЕМА 1. СУТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ****План**

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

1.2. Порівняння аудиту, ревізії та бухгалтерської експертизи.

1.3. Особливості бухгалтерської експертизи.

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

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

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

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

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

*Судово-бухгалтерська експертиза* є одним із видів *судово-економічної експертизи* й належить до найбільш поширених видів судових експертиз. Її призначають при розслідуванні кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для вирішення яких необхідні ґрунтовні знання з бухгалтерського обліку, аналізу, контролю господарської діяльності тощо. Метою призначення *судово-бухгалтерської експертизи* слідчим або судом є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для

юридичної сфери) знань. В цьому випадку судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від необґрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у господарських спорах.

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

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

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

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

*Економічний зміст* судово-бухгалтерської експертизи полягає в застосуванні експертом-бухгалтером знань з бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, методики господарського контролю для встановлення фактичних обставин цивільної чи кримінальної справи та надання об'єктивних і обґрунтованих відповідей на питання слідчого чи суду. Робота експерта-

бухгалтера переважно пов'язана з вивченням первинних документів, які складаються для відображення змісту господарських операцій і підтвердження факту їх здійснення; облікових реєстрів, які містять бухгалтерське відображення господарської діяльності підприємства; звітності про фінансове становище юридичних осіб і результати їх господарської діяльності.

До основних особливостей судово-бухгалтерської експертизи, які відрізняють її від методів господарського контролю та надають їй статусу самостійної прикладної дисципліни належать наступні:

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

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

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

4. Судово-бухгалтерську експертизу уповноважений проводити фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення експертної діяльності. Експерта-бухгалтера обирає слідчий (суд), який розслідує справу. Експерт повинен забезпечити виконання своїх обов'язків,



дотримуючись своїх процесуальних прав. Відповідно до чинного законодавства, експерт-бухгалтер не має права вимагати додаткових документів від підприємств, документи яких стали частиною матеріалів справи. Це означає, що експерт-бухгалтер має право досліджувати тільки матеріали справи наданої йому слідчим або судом, які зазначені в постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Для отримання додаткових документів, а також для проведення додаткових слідчих дій експерт-бухгалтер повинен звернутися у встановленому порядку до слідчого.

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

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

### ***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

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

7. Чи є судово-бухгалтерська експертиза методом господарського контролю?

8. Які існують спільні риси та відмінності між судово-бухгалтерською експертизою та ревізією? Чим відрізняється аудит від судово-бухгалтерської експертизи?

9. Які особливості притаманні судово-бухгалтерській експертизі?

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

**ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ І ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ  
ТА ЕТАПИ ЇЇ ПРОВЕДЕННЯ****План**

2.1. Предмет бухгалтерської експертизи та об'єкти бухгалтерської експертизи.

2.2. Завдання бухгалтерської експертизи, її функції та принципи проведення.

2.3 Класифікація бухгалтерських експертиз

2.4. Етапи проведення бухгалтерської експертизи.

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

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

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

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

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

До *об'єктів судово-бухгалтерської експертизи* належать джерела даних про операції та явища, фактичні обставини яких необхідно встановити в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи для прийняття об'єктивного рішення за справою, що розслідується.

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

бухгалтера та сутності судово-бухгалтерської експертизи, її об'єктами найчастіше є первинні документи, облікові регістри, бухгалтерська звітність.

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

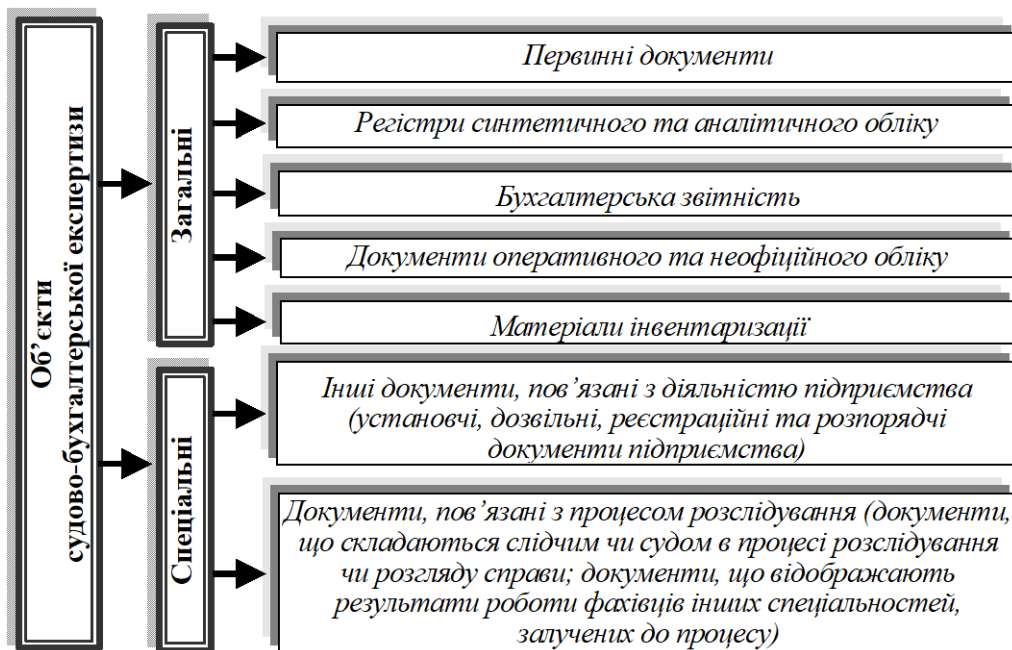


Рис. 2.1. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

Основним призначенням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин господарської діяльності юридичної особи, які мають значення для розв'язання справи, що знаходиться на досудовому розслідуванні чи розгляді справи в суді. Виходячи з цього судово бухгалтерська експертиза у судовому процесі виконує ряд завдань\* (див. рис. 2.2).

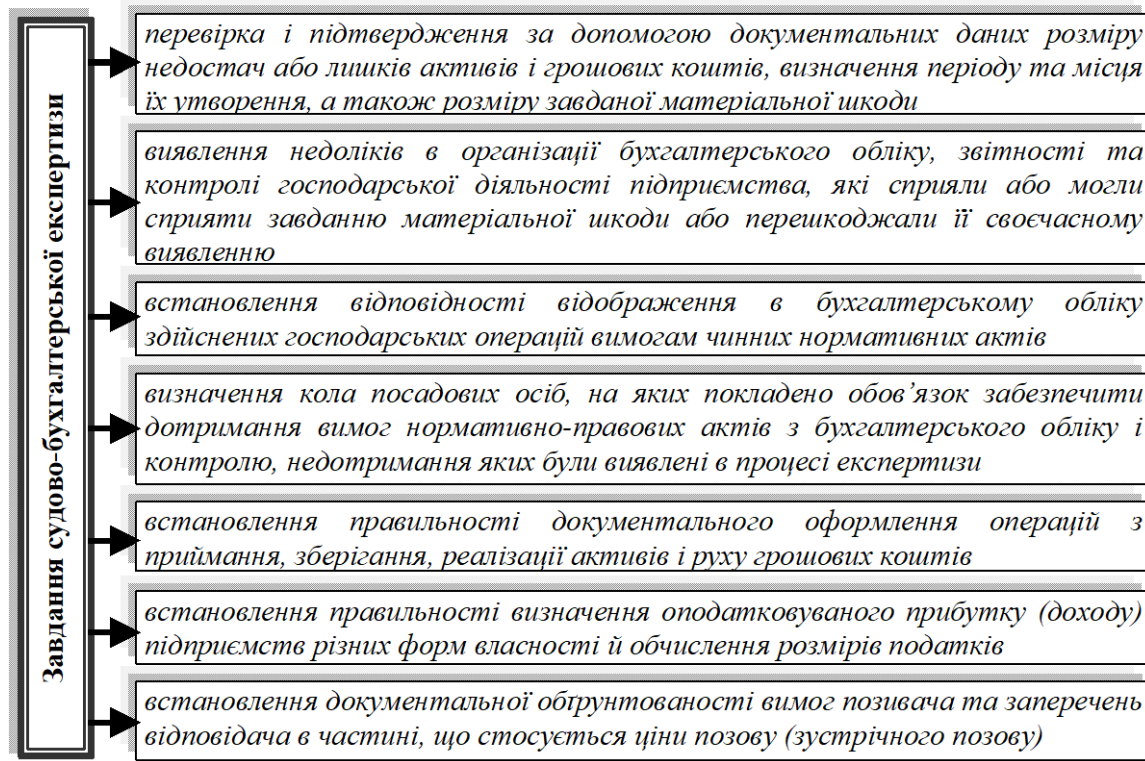


Рис. 2.2 Завдання судово-бухгалтерської експертизи

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

- *інформаційна (доказова) функція* полягає в тому, що висновок, складений експертом-бухгалтером на підставі дослідження матеріалів справи, може бути підставою для прийняття судом певного рішення щодо обставин справи, яка знаходиться на розслідуванні чи судовому розгляді. Тобто, оцінивши висновок експерта-бухгалтера, суд може прийняти його в якості доказу за справою. При цьому висновок повинен бути достовірним, об'єктивним та обґрунтованим, що встановлюється слідчим (судом);
- *гносеологічна (пізнавальна) функція* – полягає в тому, що експерт-бухгалтер, шляхом дослідження наданих йому матеріалів справи в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи встановлює обставини, що мають значення для правильного її розв'язання;
- *кримінологічна функція* – полягає в тому, що судово-бухгалтерська експертиза є одним із засобів встановлення причин вчинення злочинів.

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

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

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

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

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

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

Залежно від часу призначення судово-бухгалтерської експертизи, кількості осіб, які проводять експертне дослідження, розрізняють різні її види.

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

- *досудовими*, які призначаються органами слідства при зборі доказів за справою в досудовому порядку, тобто на стадії проведення попереднього (досудового) розслідування справи;
- *судовими*, що призначаються судом під час судового розгляду справи, якщо існує необхідність у спеціальних знаннях експерта-бухгалтера.

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

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

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

За повнотою дослідження судово-бухгалтерська експертиза поділяється на:

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

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

Додаткова експертиза призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясовується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо.

За **послідовністю проведення** судово-бухгалтерська експертиза може бути:

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

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



обвинуваченого чи інших осіб, учасників справи.

Судово-бухгалтерська експертиза є процесом дослідження з метою встановлення фактичних обставин справи для її правильного вирішення судом і правоохоронними органами. І як будь-який процес вона складається з певних етапів: підготовчого, організаційно-методичного, дослідного, узагальнення і оцінки результатів експертизи. Заходи, які здійснюються на кожному з етапів схематично зображено на рисунку (див. рис. 2.3.)

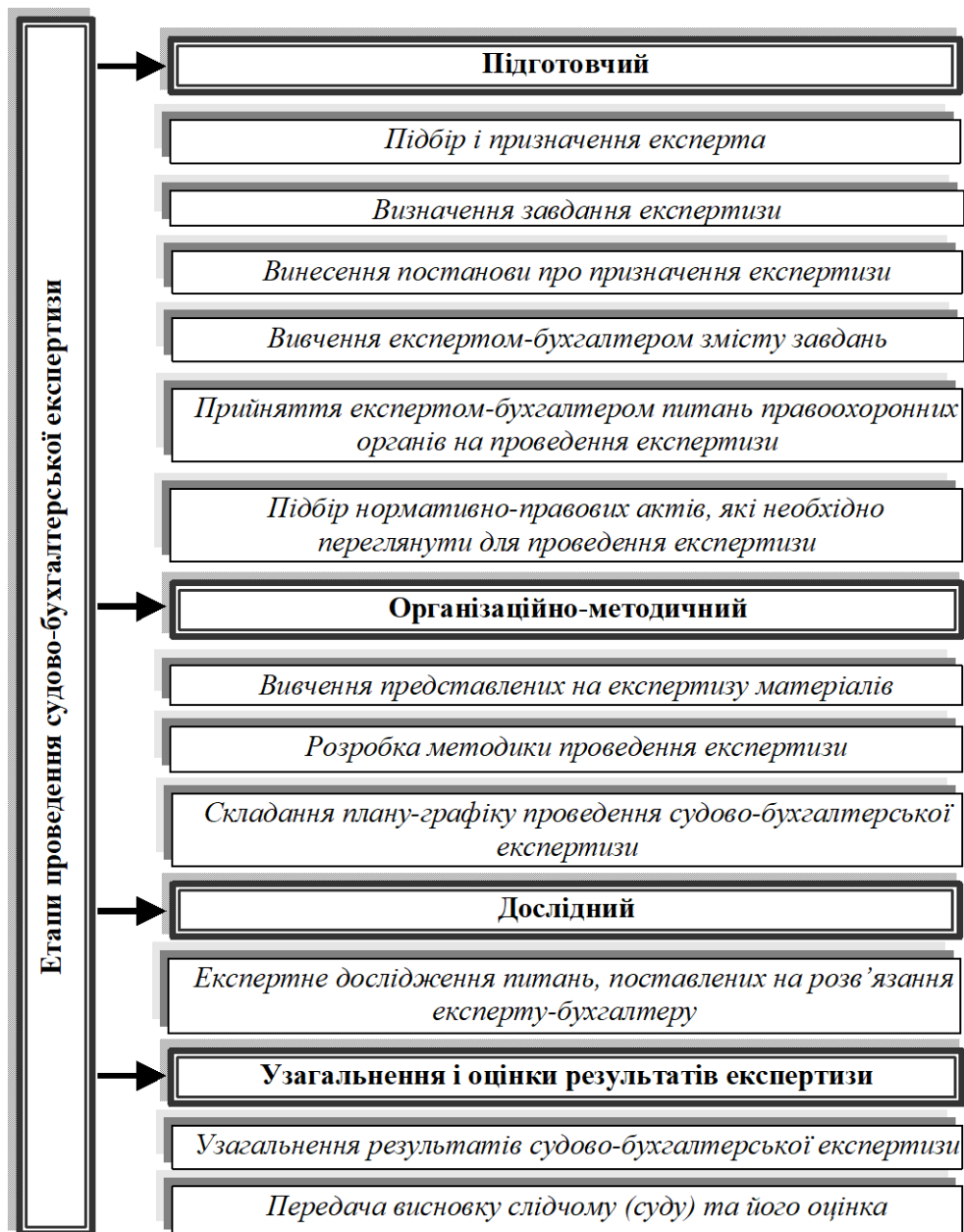


Рис. 2.5. Етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи



***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

1. Що є предметом судово-бухгалтерської експертизи?
2. Що розуміють під об'єктом судово-бухгалтерської експертизи?
3. На які групи поділяються об'єкти судово-бухгалтерської експертизи?
4. Які документи належать до загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи?
5. Які групи документів виділяють у складі спеціальних об'єктів дослідження експерта-бухгалтера?
6. На яких принципах проводиться судово-бухгалтерська експертиза? В чому полягає зміст кожного з них?
7. Які основні завдання та функції повинна виконувати судово-бухгалтерська експертиза?
8. За якими ознаками класифікують судово-бухгалтерські експертизи? Назвати основні види судово-бухгалтерських експертиз.
9. Для чого призначені додаткова та повторна судово-бухгалтерські експертизи? Які між ними існують відмінності?
10. З яких етапів складається проведення судово-бухгалтерської експертизи? Які заходи здійснюються на кожному з них?

***ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
В УКРАЇНІ******План***

- 3.1. Правове регулювання проведення бухгалтерської експертизи.
- 3.2. Нормативне регулювання експертної діяльності.
- 3.3. Підстави та порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи

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

- нормативними актами, що регулюють експертну діяльність, тобто

порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи, визначаючи її процесуальний характер і статус експерта-бухгалтера як процесуальної особи (Закон України “Про судову експертизу”, Кримінально-процесуальний кодекс, Цивільно-процесуальний кодекс, Господарсько-процесуальний кодекс та підзаконні акти, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз);

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

➤ нормативними актами, які встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку (Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, укази Президента України та постанови Кабінету Міністрів України в сфері бухгалтерського обліку, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інструкції, положення, вказівки та методичні рекомендації, що ґрунтуються на П(С)БО, розпорядження суб’єктів господарювання щодо форм організації бухгалтерського обліку і облікової політики). Їх знання необхідне для експерта-бухгалтера, оскільки пов’язані з його спеціалізацією та об’єкти судово-бухгалтерської експертизи також досліджуватимуться ним щодо відповідності положенням цих правил.

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

### ***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

1. В чому полягає сутність правового регулювання та яка його роль у проведенні судово-бухгалтерської експертизи?
2. Які особливості вертикальної та горизонтальної структури системи законодавства?

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

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

5. Якими нормативними документами регулюється експертна діяльність в Україні?

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

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

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

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

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

#### ***ТЕМА 4. СУБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ***

##### ***План***

4.1. Суб'єкти бухгалтерської експертизи: поняття і види.

4.2. Повноваження суб'єктів призначення бухгалтерської експертизи.

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

4.4. Роль та повноваження спеціаліста в судовому процесі.

В судово-бухгалтерській експертизі під суб'єктом розуміють орган або особу, яка уповноважена призначати судово-бухгалтерську експертизу та орган або особу, яка безпосередньо проводить судово-бухгалтерську експертизу. Тобто, виділяють:

➤ *суб'єктів призначення* судово-бухгалтерської експертизи, до повноважень яких належить визначення необхідності її призначення та документального оформлення цього рішення шляхом винесення постанови або ухвали про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим або судом, що передбачає перевірку дотримання вимог законодавства при призначенні та проведенні судово-бухгалтерської експертизи, перевірку повноти виконання

ЖДТУ	<b>Міністерство освіти і науки України</b> <b>Житомирський державний технологічний університет</b>
------	---

експертного завдання, взаємозв'язки висновків експерта з іншими матеріалами справи.

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

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

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

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

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

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

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

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

3) громадянами за разовими договорами.

До осіб, які бажають стати судовими експертами законодавством висуваються певні вимоги.

Перш за все, не можуть залучатися до виконання обов'язків судового експерта особи, визнані у встановленому законом порядку недієздатними, а також особи, які мають судимість. Інші обставини, що забороняють участь

особи у ролі судового експерта в процесі розслідування, передбачають відвід експерта, про який йтиметься далі.

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

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

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

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

- з'явитися за викликом органу, який призначив експертизу;
- провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;
- на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо змісту даного ним висновку;
- заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі.

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

- якщо він особисто прямо чи побічно зацікавлений в результаті справи;
- якщо він є родичем сторін або інших осіб, які беруть участь у справі;
- якщо він перебуває в особистих стосунках з особами, які беруть участь у справі;
- якщо будуть встановлені інші обставини, які викликають сумнів у їх безсторонності.

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

- знаходиться або знаходився у службовій або іншій залежності від сторін, інших осіб, які беруть участь у справі;
- проводив ревізію, матеріали якої послужили підставою до порушення даної цивільної справи;
- виявився некомпетентним.

При наявності цих підстав експерт сам повинен заявити про це судові (самовідвід) або відвід можуть заявити особи, які беруть участь у справі.

Відповідно до чинного законодавства експерт має право:

- ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета судової експертизи й подавати клопотання про надання додаткових документів;
- вказувати у висновку судової експертизи на виявлені в процесі її проведення факти, що мають значення для справи та з приводу яких йому не були поставлені питання;
- з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;
- подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;
- одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням.

Разом з тим, експерт-бухгалтер не вправі проводити наступні дії:

- досліджувати матеріали, які не зазначені в постанові про призначення експертизи та які не є об'єктами розслідування правоохоронних органів;
- самостійно збирати й вилучати нові необхідні для надання висновку матеріали. За недостатності матеріалів для проведення судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер не має права звертатися за ними до підприємств чи окремих громадян – тобто брати на себе функції збору доказів. У таких випадках він звертається до особи або органу, що призначили експертизу, з клопотанням про надання йому необхідних додаткових матеріалів.
- проводити ревізію, брати участь в проведенні інвентаризації;
- розглядати у висновку питання юридичної кваліфікації злочинів і їх правової оцінки, наявності наміру, доведення чи недоведення вини



обвинуваченого, а також інші питання, які виходять за межі його компетенції;

➤ самостійно без відома слідчого чи суду вести переговори з обвинуваченим (підсудним, потерпілим, свідком) про обставини справи;

➤ залучати інших осіб до участі в проведенні дорученої йому експертизи;

➤ зберігати матеріали кримінальної чи цивільної справи, за якою проводиться судово-бухгалтерська експертиза поза службовим приміщенням.

До участі у слідчих діях крім експерта-бухгалтера також може бути залучений спеціаліст. *Спеціаліст* – це особа, яка досконало володіє знаннями за певним фахом, має високу кваліфікацію в певній галузі знань та яка запрошена слідчим або судом для надання допомоги при проведенні слідчих або судових дій.

*Основною метою* залучення спеціаліста до участі в слідчих діях при розслідуванні економічних злочинів є розширення можливостей слідчого щодо виявлення, закріплення та залучення доказів до розслідування справи. Спеціаліст, на відміну від експерта, не проводить самостійних досліджень та не надає висновків. Він лише допомагає слідчому у виявленні, закріпленні та залученні доказів, а також надає слідчому допомогу в розслідуванні шляхом консультування, надання порад і рекомендацій, участі в підготовці та проведенні слідчих дій, шляхом обстеження підприємств тощо.

### ***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

1. Що розуміють під терміном “суб’єкти експертної діяльності”?
2. На які групи поділяються суб’єкти судово-бухгалтерської експертизи?
3. Які органи та особи уповноважені призначати судово-бухгалтерську експертизу? Якими повноваженнями вони наділені?
4. Які особи є суб’єктами проведення судово-бухгалтерської експертизи?
5. Якими правами та обов’язками наділені суб’єкти проведення судово-бухгалтерської експертизи?
6. З якою метою проводиться атестація судових експертів? Який порядок її проведення?
7. Які вимоги висуваються до фахівця за відповідною спеціальністю для отримання свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта?



8. Який порядок оплати праці експерта-бухгалтера?
9. Яка відповідальність експерта-бухгалтера передбачена чинним законодавством за неякісне виконання покладених на нього обов'язків?
10. Якими повноваженнями наділений спеціаліст у судовому процесі?

## **ТЕМА 5. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

### **План**

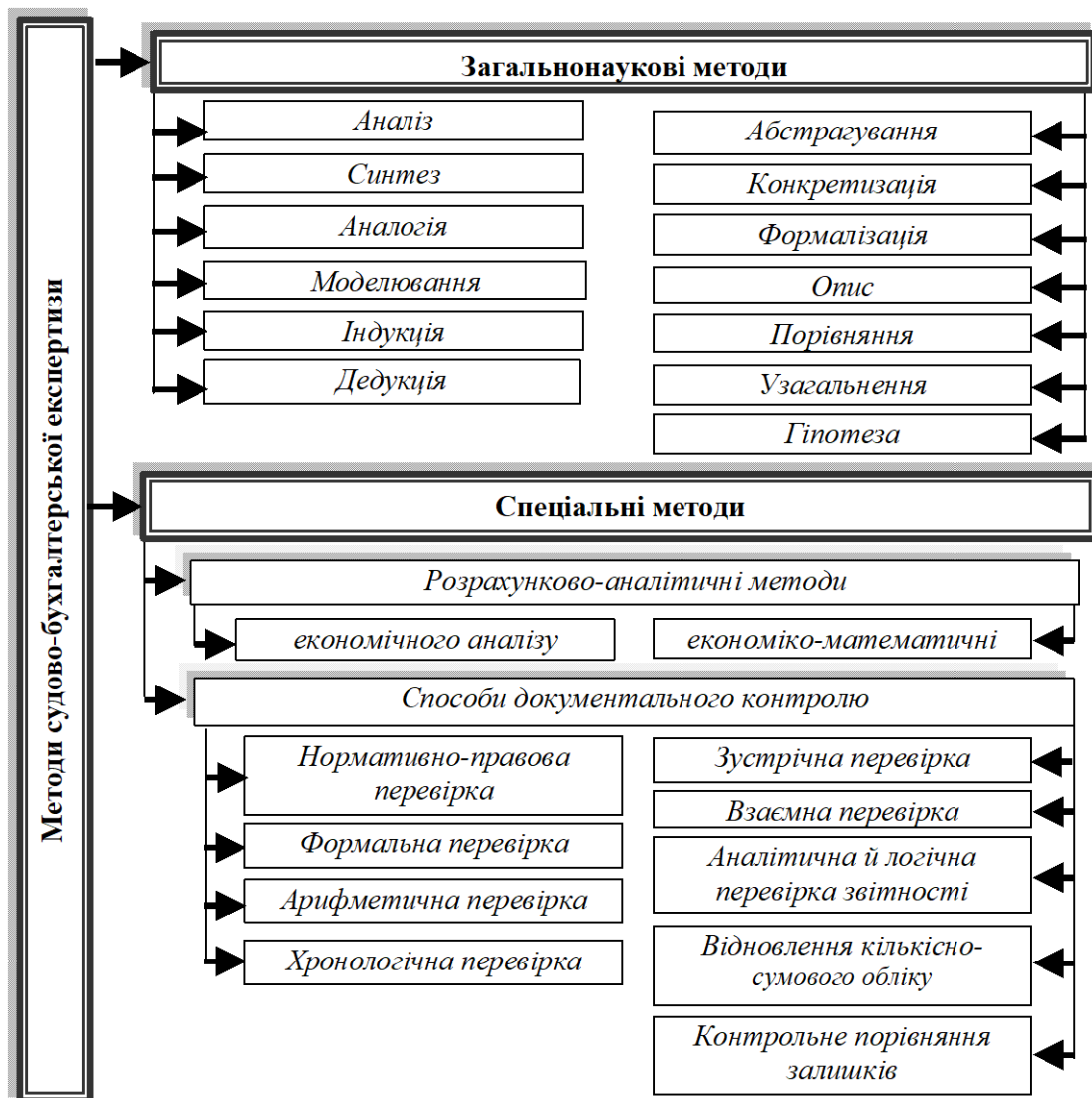
- 5.1. Суть методики бухгалтерської експертизи та її особливості
- 5.2. Загальнонаукові та спеціальні методи дослідження та їх використання експертом-бухгалтером.

Під *методикою судово-бухгалтерської експертизи* розуміють сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом-бухгалтером слідчим або судом.

Таким чином, сукупність тих способів, прийомів або підходів, які експерту-бухгалтеру необхідно застосувати в процесі дослідження в кожному окремому випадку залежно від обставин справи, і характеризує собою методичну сторону роботи експерта взагалі.

*Методом судово-бухгалтерської експертизи* є сукупність способів і прийомів, які використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні об'єктів судово-бухгалтерської експертизи: первинних і зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності та інших матеріалів кримінальної чи цивільної справи, наданої експерту-бухгалтеру для дослідження.

У цілому методика проведення судово-бухгалтерської експертизи базується на використанні *загальнонаукових і спеціальних* методів, класифікацію яких представлено на рис. 6.1



**Рис. 6.1.** Класифікація методів судово-бухгалтерської експертизи

Наведені методи та способи, що можуть використовуватися експертом-бухгалтером при дослідженні знаходяться між собою в тісному зв'язку. При цьому основним завданням експерта-бухгалтера є вибір з них найбільш ефективних і доцільних, які дозволять провести експертне дослідження найбільш повно та об'єктивно й сформулювати правильні висновки. Характеристику наведених вище методів і способів судово-бухгалтерської експертизи наведено в наступних питаннях.

Характерними особливостями методики судово-бухгалтерської експертизи є:

➤ експерт-бухгалтер при проведенні експертного дослідження обмежений використанням способів документального контролю. Експерт-

бухгалтер не вправі використовувати способи фактичного контролю, у зв'язку з тим, що для дослідження і складання висновку він має право досліджувати лише документальні дані та використовувати лише результати роботи ревізора, який при проведенні перевірки застосовував способи фактичного контролю;

➤ експерт-бухгалтер в процесі дослідження має право проводити зустрічну перевірку тільки після надання йому відповідних документів. Оскільки самостійне звернення до підприємств – учасників судового процесу – з вимогою надати необхідні документи для зустрічної перевірки виходить за межі його компетенції. Експерт може лише звернутися з клопотанням до слідчого або суду про проведення зустрічної перевірки і використовувати в ході проведення експертного дослідження лише її результати, у разі їх надання експерту-бухгалтеру.

Діючим процесуальним законодавством встановлено ряд випадків, за яких призначення експертизи є обов'язковим. Наявність цих випадків є підставою для використання спеціальних знань експертів.

Проте підстав обов'язкового призначення судово-бухгалтерської експертизи процесуальним законодавством і нормативними документами, що регулюють судово-експертну діяльність в Україні, не визначено.

Підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи визначаються обставинами конкретної справи, порушеної проти юридичної або фізичної особи. Крім того, призначення судово-бухгалтерської експертизи безпосередньо залежить від органу або особи, у віданні яких перебуває відповідна справа чи спір. Аналізуючи зібрані у процесі розслідування чи розгляду справи матеріали, слідчий або суд можуть прийти до висновку про необхідність залучення експерта-бухгалтера. Тобто, підстави для призначення судово-бухгалтерської експертизи можна розглядати з наступних позицій:

➤ *загальноправової основи* – полягає в необхідності спеціальних знань для отримання доказів за справою, що перебуває у процесі розслідування або розгляду правоохоронними органами (судом);

➤ *спеціальної основи* пов'язана з предметом судово-бухгалтерської експертизи – визначається конкретними питаннями, що поставлені перед експертом-бухгалтером, слідчим або судом із певної справи.

До основних випадків призначення судово-бухгалтерської експертизи належать:

- 1) виявлення помилок у визначенні розміру збитку при проведенні ревізії;
- 2) наявність клопотання обвинуваченого про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- 3) неприйняття ревізором до розгляду виправдовуючих документів при проведенні ревізії;
- 4) наявність протиріч у висновках первинної та повторної ревізії за одними й тими ж фактами;
- 5) необхідність документального підтвердження свідчень обвинувачених і свідків;
- 6) необхідність дослідження питань, які не можуть бути вирішені слідчим і потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера;
- 7) висновки експертів інших спеціальностей свідчать про необхідність вирішення окремих питань експертом-бухгалтером;
- 8) невідповідність результатів проведеної ревізії іншим матеріалам справи.

Законом України “Про судову експертизу”, Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним й Господарсько-процесуальним кодексами України та іншими нормативно-правовими актами, які регулюють порядок призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачено, що після встановлення й обґрунтування необхідності використання знань експерта-бухгалтера в процесі розслідування чи розгляду справи, органи, що досліджують справу, повинні документально зафіксувати своє рішення.

Розпорядчим документом, в якому фіксується рішення відповідного органу про призначення судово-бухгалтерської експертизи називається є *постанова слідчого* або *ухвала суду*. *Постанова слідчого* складається, коли судово-бухгалтерська експертиза призначається на етапі досудового розслідування кримінальної справи. *Ухвала суду* виноситься суддею при розгляді у суді цивільних справ, а також під час судового розгляду матеріалів кримінальної справи.

Після складання постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, слідчий або суд ознайомлює із зазначеним документом сторони у справі. Ст. 197 КПК України визначено, що слідчий повинен також ознайомити обвинуваченого з постановою про призначення

експертизи та роз'яснити йому права, пов'язані з проведенням експертизи, про що складається протокол.

Після складання постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, слідчий або суд ознайомлює із зазначеним документом сторони у справі. Ст. 197 КПК України визначено, що слідчий повинен також ознайомити обвинуваченого з постановою про призначення експертизи та роз'яснити йому права, пов'язані з проведенням експертизи, про що складається протокол.

Якщо судово-бухгалтерська експертиза проводиться в судово-експертній установі, то постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи та матеріали, необхідні для її проведення, надсилаються керівнику судово-експертної установи. Після отримання постанови він оцінює можливості експертної установи, яку очолює, провести судово-бухгалтерську експертизу за відповідною справою.

За наявності експертів відповідної кваліфікації і достатності часу керівник експертної установи доручає проведення судово-бухгалтерської експертизи штатному працівнику – експерту-бухгалтеру – та повідомляє слідчого про призначену особу.

Відповідно до постанови слідчого чи ухвали суду керівник експертної установи ставить перед експертом-бухгалтером завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Після доведення до відома експерта-бухгалтера про призначення його відповідальним за проведення судово-бухгалтерської експертизи в конкретній справі, керівник експертної установи роз'яснює йому його права та обов'язки при проведенні експертизи, попереджає про кримінальну відповідальність за відмову чи ухилення від надання висновку, за надання заздалегідь неправдивого висновку, а також за розголошення даних попереднього слідства.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи поза експертною установою слідчий (суд) підбирає кваліфікованого спеціаліста, звертаючись у державні установи відповідного профілю (наприклад, контрольно-ревізійне управління), в аудиторські фірми. Крім того, органи, що розслідують справу, для вибору експерта можуть скористатися реєстром атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян. У результаті цього експертом-бухгалтером може бути обраний підприємець, який працює

одноосібно, або працівник аудиторської фірми, який пройшов атестацію судового експерта. При цьому слідчому необхідно бути впевненим у компетентності цього спеціаліста, його незацікавленості в результатах справи.

Після обрання експерта слідчий (представник суду) повинен довести до відома обраної особи про призначення її експертом. Для цього слідчий, впевнившись в особі експерта, вручає йому копію постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Експерт-бухгалтер має право повернути без виконання постанову слідчому, якщо йому надано недостатньо матеріалів для відповіді на поставлені перед ним питання або якщо він вважає, що не має достатніх знань (чи питання виходить за межі його компетенції) для проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Наступним кроком для експерта-бухгалтера є встановлення достатності наданих на дослідження документів. У випадку недостатності наданих документів, експерт надає слідчому клопотання про надання додаткових документів. Після встановлення достатності наданих документів для відповіді на поставлені слідчим (судом) питання після першого ознайомлення зі справою експерт-бухгалтер здійснює підбір нормативних документів, які регулюють здійснення та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних із питаннями, які поставлені на вирішення експерта-бухгалтера. Це потрібно для якісного дослідження та для того, щоб висновки експерта-бухгалтера відповідали вимогам законодавства.

Після ознайомлення з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи та отримання матеріалів справи експерт-бухгалтер повинен розпочати дослідження. Обов'язковим є дотримання чітко встановлених слідчим або судом (а при здійсненні експертизи в експертній установі – її керівником) строків проведення експертизи. Для цього, а також для проведення якісного дослідження та отримання точних результатів експерт-бухгалтер повинен правильно організувати свою роботу. Поняття “організація” є центральним у діях експерта-бухгалтера під час його підготовки до проведення експертного дослідження. Організація судово-бухгалтерської експертизи експертом-бухгалтером – це процес, який є сукупністю дій, спрямованих на забезпечення утворення та удосконалення

взаємозв'язків між частинами цілого. Одночасно організація відіграє роль засобу, за допомогою якого відбувається упорядкування дій експерта у процесі судово-бухгалтерської експертизи. При розгляді питання щодо підготовки дослідження експерта-бухгалтера доцільно застосовувати поняття “організація праці” для позначення сукупності дій, пов'язаних із забезпеченням ефективної діяльності та раціонального використання робочого часу експертом.

Забезпечення реалізації комплексу елементів організації праці експертів-бухгалтерів у процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи у певній справі можливо передусім за допомогою планування.

Метою планування процесу проведення судово-бухгалтерської експертизи є раціональна організація праці експертів, яка дозволяє провести дослідження у мінімальні строки та сприяє зниженню матеріальних, трудових і фінансових витрат на проведення судово-бухгалтерської експертизи. Для цього доцільно встановити послідовність дій, пов'язаних з експертним дослідженням, у плані проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Складання плану проведення судово-бухгалтерської експертизи здійснюється безпосередньо експертом-бухгалтером, якому доручено проведення експертизи.

*Планування роботи експерта (комісії експертів) не тільки забезпечує своєчасність проведення дослідження, але й сприяє ефективному використанню методичних прийомів проведення дослідження, підвищує рівень персональної відповідальності кожного експерта-бухгалтера за доручену йому ділянку роботи.*

### ***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

1. У яких випадках і якими органами або особами може призначатися судово-бухгалтерська експертиза?

2. З яких дій складається процес призначення судово-бухгалтерської експертизи?

3. Який документ складається слідчим або судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи? З яких розділів він складається та які відомості в них містяться?

4. В якому випадку експертом-бухгалтером складається клопотання про надання додаткових матеріалів для дослідження?



5. Чи може експерт-бухгалтер відмовитися від складання експертного висновку? В якому документі відображається таке рішення експерта?

6. З якою метою і ким складається завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи? Яка інформація в ньому наводиться?

7. Для чого призначений процес організації судово-бухгалтерської експертизи?

8. З якою метою здійснюється планування процесу судово-бухгалтерської експертизи?

9. У якому випадку складається план-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи?

10. В чому полягає різниця між планом-графіком проведення судово-бухгалтерської експертизи відрізняється від плану судово-бухгалтерської експертизи?

## **ТЕМА 6. ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАГАЛЬНИХ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

### **План**

6.1. Поняття документу в бухгалтерському обліку, призначення, порядок обробки та зберігання.

6.2. Особливості дослідження документів, записів в облікових регістрах, методика вивчення показників звітності підприємства під час розслідування економічних злочинів.

6.3. Характеристика і дослідження ознак, які містяться в бухгалтерських документах і, які можуть бути приховані шляхом складання безпідставних і викривлених документів.

У загальному значенні, *документ* (від лат. *dokumentum* – доказ) – це письмовий доказ, який засвідчує наявність обставини або здійснення певного факту, з яким пов'язані відповідні юридичні наслідки.

*Документ* в бухгалтерському обліку – це заповнене певним чином і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення (свідоцтво), яке засвідчує здійснення *факту господарського життя* та містить його характеристику.



Основним призначенням документу в бухгалтерському обліку є обґрунтування господарського факту, що відбувся і пов'язаний з діяльністю підприємства, для привернення до нього уваги керівника підприємства або ж відповідального виконавця.

Для забезпечення найбільш доцільного та ефективного порядку експертного дослідження матеріалів наданої справи, важливе значення має знання фахівцем класифікації документів. Важливою в юридичному процесі (зокрема, в розслідуванні цивільних і кримінальних справ) і діяльності експерта є класифікація документів за їх правовою значимістю (доказовістю).

У якості доказів можуть виступати *достовірні (доброякісні)* документи (ті, що відповідають нормативним вимогам), які використовуються в експертному дослідженні в процесі вирішення цивільних, у тому числі господарських, трудових спорів. Проте в кримінальному процесі при встановленні вини особи, як згадувалось вище, доказами можуть виступати також *недостовірні (недоброякісні)* документи, оскільки вони в даному випадку можуть бути засобами вчинення злочину, а також підтвердженням злочинних дій посадових осіб підприємства.

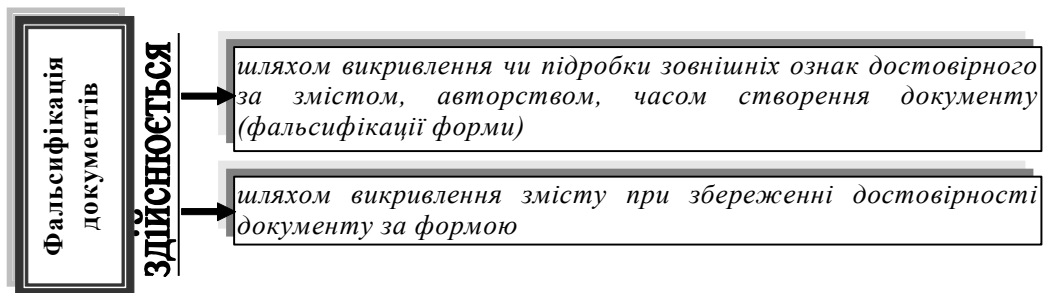
*Доброякісними* є документи, які відповідають за формою вимогам, встановленим до оформлення документів, а також відображають:

- законні за змістом операції;
- реально здійснені господарські операції.

*Недоброякісними* документами називають документи, які не відповідають встановленим вимогам щодо їх оформлення і відображають здійснену господарську операцію у спотвореному вигляді.

З викривленням документу, його недоброякісність часто пов'язують такі поняття як "фальсифікація". Під *фальсифікацією* слід розуміти підробку чого-небудь, зумисне викривлення або неправильне тлумачення тих чи інших явищ, подій, фактів. Іноді фальсифікація також означає погіршення з корисливою метою якості певної речі, предмету при збереженні його зовнішнього вигляду.

Фальсифікація документів може здійснюватися декількома способами (див. рис. 7.1).



*Рис. 7.1. Способи фальсифікації документів*

До **недоброякісних за формою** документів належать недооформлені та неправильно оформлені документи за умови, що вони відображають реальні операції та містять достовірні дані про господарські операції.

До *недооформлених документів* належать ті, в яких:

- залишився незаповненим один із реквізитів, наприклад, відсутня дата;
- відсутня віза уповноваженої особи, яка дозволяє здійснення операції;
- немає відмітки про виконання господарської операції відповідно до документу тощо.

До *неправильно оформлених документів* належать документи, які:

➤ *оформлені на бланках невстановленої форми (наприклад, порушено способи заповнення документу або використано бланк невстановленого зразка);*

➤ *зазначено зайві, непередбачені нормативними вимогами реквізити (наприклад, табель обліку використаного робочого часу підписаний не лише табельщиком, але й керівником підприємства тощо) або ж реквізити не відповідають встановленим;*

- *заповнені простим олівцем або ж мають необумовлені виправлення;*
- *не мають усіх додатків, на які є посилання в тексті документу.*

Усі недоброякісні за змістом документи можна поділити на такі групи (рис. 7.2).

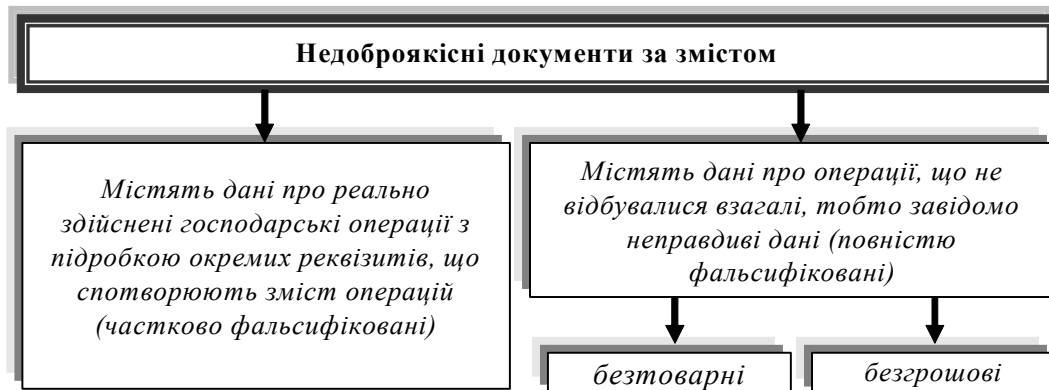


Рис. 7.2. Види недоброякісних за змістом документів з викривленим змістом

Спеціалізація експерта-бухгалтера пов'язана з дослідженням документації, яка відображає господарські операції підприємства та їх відображення в бухгалтерському обліку. Тому насамперед розглянемо методику експертного дослідження цих документів.

Залежно від змісту останніх, досліджувати первинні документи експерту-бухгалтеру необхідно або:

- *за формою* – для надання висновку щодо правильності та відповідності документів вимогам до їх оформлення. Для такого дослідження, як правило, достатньо одного документу;

- *за змістом* – для висновку щодо якості господарських операцій за допомогою дослідження їх змісту на підставі показників документу. У даному дослідженні може стати необхідним використання кількох документів які містять різні характеристики однієї господарської операції (при цьому формальний аспект залишається поза увагою);

- *комплексно* – за формою та змістом.

Ці напрями вивчення документів обумовлюють певне поєднання прийомів документального контролю залежно від потреб дослідження (рис. 7.3).



Рис. 7.3. Класифікація способів дослідження облікових даних

Для дослідження облікових реєстрів на предмет їх достовірності експерт-бухгалтер може використовувати весь арсенал методів судово-бухгалтерської експертизи – як загальнонаукові, так і спеціальні методи, способи та прийоми. Сутність і призначення кожного з них розглядалися в попередній темі, тому виділимо ті, які найчастіше застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні облікових реєстрів.

*Спостереження* використовують для ознайомлення з обраною формою ведення бухгалтерського обліку. Це необхідно для визначення експертом порядку отримання інформації з облікових реєстрів, які містяться в наданій експерту справі, та вибору методів їх дослідження. Спостереження ніби надає можливість експерту адаптуватися до форми облікових реєстрів, які надані йому для дослідження (в Україні передбачено кілька форм ведення бухгалтерського обліку (див. тему 2), які відрізняються формою їх побудови). Крім того, за допомогою цього методу протягом усього часу дослідження експерт вивчає інформацію, наведену в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

*Аналіз і синтез* необхідні експерту для дослідження операцій у їх детальному розрізі (наприклад, розрахунки з покупцями можуть досліджуватися як в розрізі підприємств-контрагентів, так і за датами здійснення кожної розрахункової операції, що стає необхідним для визначення причини в розбіжностях сум заборгованості). На підставі результатів детального

дослідження, формулювання загальних висновків за питанням, яке вивчається, можливе завдяки використанню синтезу (за наведеним прикладом – щодо правильності відображення в обліку дебіторської заборгованості підприємства, документи якого досліджуються експертом).

*Дедукцію* в експертному дослідженні облікового регістру застосовують для деталізації його показників за необхідними для вивчення розрізами та рівнями, а також для встановлення достовірності облікових записів за допомогою використання зв'язку: обліковий регістр → бухгалтерська проводка → первинний документ. Дедукція є методом пізнання, яке здійснюється шляхом крокування від загального до часткового, й враховуючи те, що обліковий регістр – це документ, який узагальнює інформацію, його дослідження неможливе без названого методу.

Для виявлення схожих і відмінних рис між даними облікового регістру й даними первинних документів, які стали основою для формування регістру, експерту необхідно застосовувати *порівняння*. Як універсальний спосіб дослідження порівняння застосовується не лише в його чистому вигляді – як певна логічна дія, але й як основа для застосування способів документального контролю.

*Моделювання* допомагає зробити висновки про фактичні обставини тієї чи іншої ситуації, коли експертне дослідження стосується встановлення обставин, що є неможливим без створення зразка для поєднання фактичних обставин і визначення напряму їх дослідження.

*Узагальнення* є основою дій експерта, спрямованих на зведення результатів проведеного дослідження з метою формулювання висновку.

Експерт-бухгалтер використовує також *абстрагування*, якщо поставлені перед ним питання, пов'язані з дослідженням облікових регістрів, стосуються конкретного об'єкту обліку. Так, наприклад, експерту-бухгалтеру необхідно визначити правильність ведення обліку розрахунків ВАТ “Місячне сяйво” з постачальником – ЗАТ “Скотленд”. Слідчим експерту-бухгалтеру надані:

- первинні документи, в яких відображені господарські операції здійснені між ВАТ “Місячне сяйво” і ЗАТ “Скотленд”;
- журнал 3 за досліджуваний період і відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками до журналу 3.

У зв'язку з тим, що у відомості 3.3 поєднано синтетичний і аналітичний облік (відображаються бухгалтерські проводки за певним видом зобов'язань

у розрізі найменувань контрагентів), то експерт буде працювати з первинними документами та цією відомістю. У ній узагальнено дані про розрахунки з усіма постачальниками ВАТ “Місячне сяйво”, але експерт-бухгалтер, не звертаючи увагу на інші записи, зосереджується на вивченні лише записів про розрахунки із ЗАТ “Скотленд”.

Серед способів документального контролю при дослідженні облікових регістрів експертом-бухгалтером найчастіше застосовуються:

- формальна перевірка;
- арифметична перевірка;
- взаємна перевірка;
- нормативно-правова перевірка.

При *формальній перевірці* експертом-бухгалтером визначається наявність усіх необхідних реквізитів в облікових регістрах:

- назва підприємства, діяльність якого відображена в цих документах;
- період, за який сформовано обліковий регістр;
- рахунки, що кореспондують (наприклад, у журнальній формі обліку в регістрах необхідно зазначити рахунки дебетового обороту безпосередньо особою, відповідальною за складання регістру;

- дати здійснення операцій, номери та назви документів, які стали підставою для здійснення операцій, назви контрагентів (якщо це передбачено формою регістру), а також зміст господарської операції (як, наприклад, в регістрах меморіально-ордерної форми обліку – показники графі 2 у зразку 8.2);

- дати заповнення облікового регістру;

- прізвище, ім’я та по батькові, підпис особи, яка заповнила обліковий регістр, а також підпис головного бухгалтера чи уповноваженої ним особи, який засвідчує здійснення ним перевірки показників облікового регістру.

Обов’язково звертається увага на охайність заповнення регістру, оскільки наявність помилок і методи їх виправлення свідчать про рівень організації і ведення обліку. Якщо виправлень велика кількість, то цей рівень вважається невисоким, що свідчить про високу ймовірність помилок і порушень. Причому експерт-бухгалтер у своєму висновку повинен описати виявлені відхилення й недоліки оформлення цих об’єктів його дослідження.

Формальна перевірка необхідна експерту-бухгалтеру ще й для забезпечення повноти та об’єктивності експертного дослідження. Так,

виправні проводки – “сторно”, – які першими виявляються при формальній перевірці, стануть об’єктом особливої уваги при подальшому дослідженні. Вони можуть складатися для приховування наслідків злочинних дій (штучного вирівнювання оборотів, збалансування вартості засобів підприємства та джерел його утворення, відміни проводок, які не підтверджені документами, проте, склалися раніше для приховання злочину тощо). Тому експерт-бухгалтер повинен перевірити обґрунтованість виконання таких записів, якщо вони будуть стосуватися поставленого питання слідчим або судом.

Наступною після формальної перевірки (а найчастіше й невід’ємною частиною) у дослідженні експерта-бухгалтера є *арифметична перевірка*. Вона необхідна для перевірки правильності обчислення підсумкових оборотів у облікових регістрах і сальдо за відповідними рахунками. У зв’язку з інформаційною насиченістю облікових регістрів саме арифметичні помилки досить часто допускаються бухгалтерами. Враховуючи особливості форми кожного облікового регістру, експерт-бухгалтер повинен перевіряти правильність підрахунку оборотів як за горизонталлю, так і вертикаллю. Розглянемо особливості арифметичної перевірки облікових регістрів за різних форм обліку – на прикладі журнальної та меморіальної.

Крім перевірки правильності підрахунку підсумків – визначення алгебраїчної суми числових показників регістру, – в процесі арифметичної перевірки облікових регістрів синтетичного обліку (за журнальною формою обліку – журналів і відомостей, меморіально-ордерною – ордерів), книг кількісно-сумового обліку – регістрів аналітичного обліку – необхідною також є перевірка даних облікових регістрів щодо відповідності їх показників наступній рівності:

- для облікових регістрів, що відображають зміни активних рахунків:

$$\begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку на} \\ \text{кінець звітнього} \\ \text{періоду} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку} \\ \text{на початок} \\ \text{звітнього періоду} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Дебетовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний період} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Кредитовий} \\ \text{оборот рахунку} \\ \text{за звітний} \\ \text{період} \end{array}$$

- для облікових регістрів, призначених узагальнювати інформацію про стан і зміни джерел утворення господарських засобів (капіталу та зобов’язань):

$$\begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку на} \\ \text{кінець звітнього} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Сальдо рахунку} \\ \text{на початок} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Кредитовий} \\ \text{оборот рахунку} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Дебетовий} \\ \text{оборот рахунку} \end{array}$$



періоду	звітнього періоду	за звітний період	за звітний період
---------	-------------------	-------------------	----------------------

Відповідно, в регістрах аналітичного обліку запасів повинна дотримуватися рівність: залишок запасів на кінець періоду дорівнює залишку запасів на початок звітнього періоду, який збільшений на вартість оприбуткованих за звітний період запасів і зменшений на вартість запасів, що вибули у звітному періоді. У деяких посібниках таку перевірку називають звіркою підсумків за економічним змістом. Це цілком справедливо, оскільки в наведеній рівності відображено дійсну сутність руху цінностей.

При цьому важливо, щоб такий зв'язок зберігався як за кожним рядком записів у регістрі, так і за підсумками. Оскільки саме підсумки з регістру синтетичного обліку в подальшому відображаються в оборотній відомості, Головній книзі, дані яких використовуються для складання звітності. Наприклад, в обліковому регістрі підсумкові обороти за рахунком 70 "Доходи від реалізації" визначені неправильно та автоматично, без додаткової перевірки перенесені в оборотно-сальдову відомість, Головну книгу. Це призводить до викривлення показників звіту ф. № 2 "Звіт про фінансові результати".

У свою чергу арифметична перевірка є невід'ємною частиною *взаємної перевірки*. При дослідженні облікових регістрів вона полягає у співставленні показників регістру з даними, на основі яких він складається, чи показниками, яким він повинен відповідати. Показники облікового регістру можуть порівнюватися з:

- показниками первинних документів, які підтверджують здійснення операції;
- даними облікового регістру з більшою чи меншою деталізацією показників (наприклад, порівняння даних синтетичного облікового регістру з даними аналітичних, які для деталізації даних синтетичних облікових регістрів з даними Головної книги тощо).

Логічним продовженням облікового процесу є перенесення даних з облікових регістрів до звітності. Якщо питання слідчого або суду



вимагатимуть дослідження звітності, то експерт-бухгалтер в своїй роботі повинен врахувати порядок її дослідження.

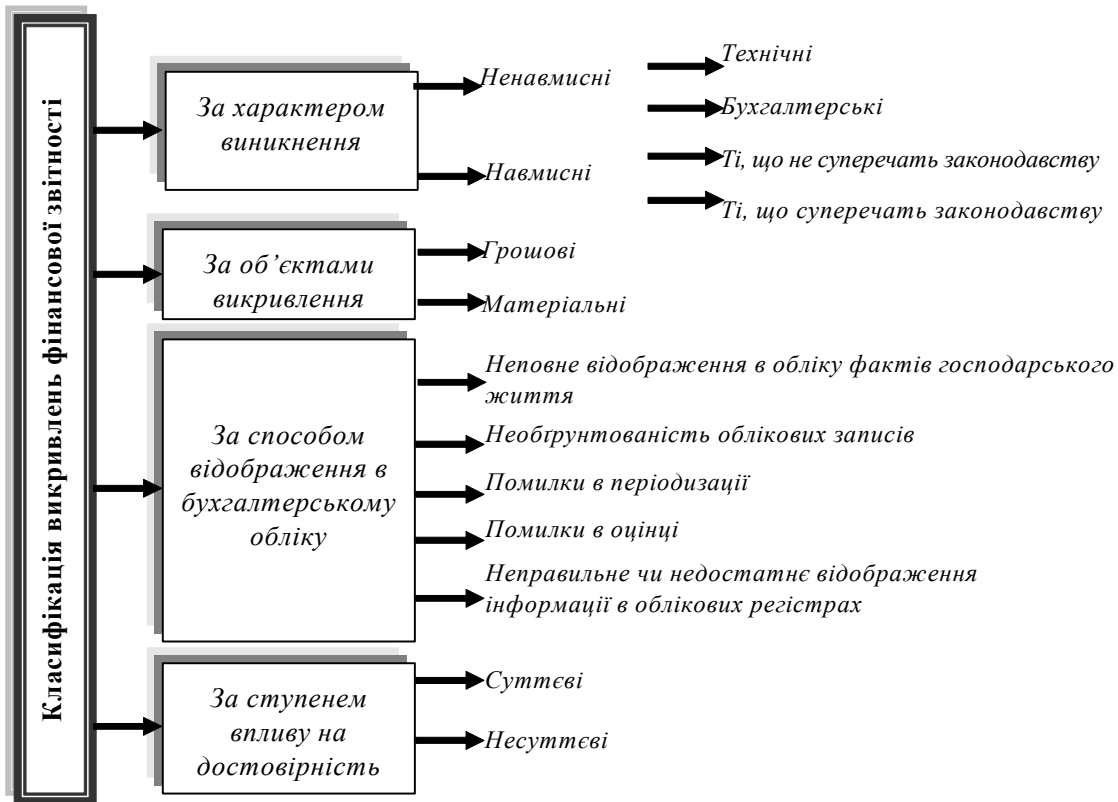
Методику та напрям експертного дослідження будь-якого об'єкту визначають питання, поставлені перед експертом слідчим або судом, а також матеріали цивільної чи кримінальної справи, наданої експерту для дослідження. Тобто, для визначення необхідності використання звітності експерт-бухгалтер повинен розпочинати своє дослідження з детального ознайомлення з питаннями, які поставлені перед ним судом або слідчим.

В експертному дослідженні звітність може стати:

- джерелом довідкової інформації або базою для порівняння.
- об'єктом безпосереднього дослідження, коли питання слідчого або суду вимагають висновку щодо якості та достовірності звітності, а також її окремих показників.

Експерт-бухгалтер, ознайомившись з поставленими перед ним питаннями, визначає нормативні акти, необхідні для дослідження за конкретною справою, а також приблизний перелік об'єктів. Якщо серед виділених на даному етапі об'єктів експертного дослідження буде звітність (незалежно від її виду), то завданням експерта-бухгалтера є перевірка достовірності її показників. Достовірність бухгалтерської звітності можна визначити за допомогою порівняння показників кожного її рядка із відповідними записами на рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

Залежно від різних методів здійснення, змісту та форм спотворення інформації існує ряд можливих порушень та викривлень фінансової звітності (рис. 8.1).



*Рис. 8.1. Класифікація викривлень звітності*

Крім ознайомлення експерта-бухгалтера з можливими викривленнями звітних даних, він повинен при перевірці враховувати критерії, яким повинна відповідати достовірна звітність:

- *достовірність початкових і порівнюваних показників звітності;*
- *обґрунтованість (чи існують підстави для включення до звітності вказаних у ній сум);*
- *точність та дотримання вимог щодо відображення об'єктів у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності на підставі даних бухгалтерського обліку (чи відповідають суми окремих операцій даним, наведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підсумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, наведеним в Головній книзі);*
- *правильність використання рахунків бухгалтерського обліку для обліку майна та зобов'язань підприємства;*
- *дотримання вимог принципів ведення та організації бухгалтерського обліку (чи правильно оцінені всі об'єкти обліку; чи відповідають здійснені господарські операції періоду, в якому вони відображені в бухгалтерському*

обліку й чи віднесені здійснені господарські операції до того періоду, в якому вони були проведені; чи відображено в повному обсязі майно, зобов'язання підприємства та здійснені ним господарські операції у фінансовій звітності; чи всі активи і пасиви належать підприємству тощо);

➤ *взаємоузгодженість* показників звітності підприємства.

Порядок дослідження звітності визначається тим, що перевірка звітності включає, принаймні, два напрями:

➤ перевірку звітності на відповідність її зовнішнього оформлення встановленим вимогам (формальна перевірка);

➤ перевірку звітності щодо якості змісту її показників.

Перевірка звітності, у будь-якому випадку, повинна розпочинатися із дослідження її зовнішніх характеристик. Вивчення змісту показників звітності можливе тільки після перевірки зовнішнього оформлення звітності.

### *Програмні питання для самостійного вивчення теми*

1. Що розуміють під поняттям “документ”? Для чого його використовують?

2. Які вимоги до форми та змісту документів передбачені законодавством?

3. На які види поділяються документи?

4. Який документ називають фіктивним?

5. За якими напрямками експертом-бухгалтером досліджується документ?

6. Як класифікують господарські операції відповідно до потреб експертного дослідження?

7. Які операції вважаються залежними?

8. Які методи та способи документального контролю використовуються експертом-бухгалтером при вивченні господарських операцій?

9. У чому полягають особливості взаємної та зустрічної перевірок? Чим відрізняються ці способи документального контролю?

10. Як проводиться зустрічна перевірка? Чи можливе її проведення експертом-бухгалтером?

11. Для чого призначені облікові реєстри? У яких випадках вони можуть використовуватися у процесі дослідження експерта-бухгалтера?
12. Які помилки найчастіше виникають при веденні бухгалтерського обліку та як їх можна виявити?
13. Що повинен знати експерт-бухгалтер для повного та об'єктивного дослідження облікових реєстрів?
14. Які існують причини виникнення помилок в бухгалтерському обліку?
15. Якою може бути вартість засобів, якщо одна з господарських операцій не відображена в обліку?
16. У чому полягає сутність звітності? Для чого вона призначена?
17. Які існують групи користувачів звітності? Які суб'єкти належать до кожної з них?
18. Які види викривлень звітності розрізняють? Які причини їх виникнення?
19. Які загальнонаукові методи та способи документального контролю використовуються експертом-бухгалтером при дослідженні облікових реєстрів і звітності?
20. Які особливості експертного дослідження звітності можна виділити?

## **ТЕМА 7. ДОСЛІДЖЕННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

### **План**

- 7.1. Дослідження актів документальних ревізій, складених на вимогу судово-слідчих органів.
- 7.2. Робота експерта-бухгалтера з висновками експертів у інших галузях знань.
- 7.3. Дослідження інших матеріалів справи.

Розглядаючи питання методики дослідження будь-якого з об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, потрібно пам'ятати про сутність діяльності експерта-бухгалтера.

Для проведення ґрунтовного та повного дослідження, надання об'єктивних відповідей експерт-бухгалтер повинен, перш за все, знати сутність справи.

Короткий опис її обставин наводиться у постанові (ухвалі) про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Відповідно до положень процесуального законодавства, експерт-бухгалтер розпочинає свою роботу із ознайомлення саме з цим документом. Таким чином, експерт-бухгалтер з'ясовує обставини справи та вивчає питання, поставлені на його розв'язання, слідчим або судом. Тобто, *робота експерта-бухгалтера розпочинається з дослідження одного зі спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.* Якщо інформації, наведеної у постанові чи ухвалі про призначення судово-бухгалтерської експертизи недостатньо для розуміння сутності справи, експерт-бухгалтер повинен вивчити безпосередньо матеріали справи, а саме: ознайомитися зі змістом протоколів судових засідань, допитів свідків, обвинувачуваних, акти ревізії, податкових перевірок тощо.

У процесі ознайомлення зі справою саме небухгалтерські документи справи виступають об'єктами вивчення експерта-бухгалтера. За підсумками цієї роботи експерт визначається з тим, які нормативні акти йому слід використати, які документи справи необхідно дослідити для відповіді на поставлені питання та яких документів для цього у справі не вистачає. Крім того, в результаті вивчення документів справи експерт-бухгалтер визначає можливі методи свого дослідження. Виходячи з цього, інші матеріали справи – спеціальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи – відіграють роль *інформаційного джерела* при ознайомленні експерта-бухгалтера з обставинами справи, а також *засобу організації роботи та побудови методики експертного дослідження* на підготовчому та організаційно-методичному етапах проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Від загальних об'єктів дослідження експерта-бухгалтера спеціальні відрізняються за змістом, а також формою викладення інформації: дані в останніх викладаються, як правило, в текстовій формі з мінімальним використанням таблиць, що часто зустрічається в первинних документах, облікових регістрах чи звітності. Разом з тим *загальні підходи до методики дослідження цих об'єктів не відрізняються* від методики експертного дослідження бухгалтерських документів.

Специфічність інформації, яка міститься в інших матеріалах справи (особливо тих, які відображають різноманітні слідчі або судові дії, результати діяльності в процесі розслідування фахівців у різних галузях

знань) визначає особливості методики їх дослідження експертом-бухгалтером. До цих особливостей належать:

➤ при вивченні змісту документів, які є спеціальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи, експерт-бухгалтер повинен зосереджувати свою увагу лише на даних, які мають відношення до предмету судово-бухгалтерської експертизи в конкретній справі. Найяскравішим прикладом є акт ревізії, проведеної до порушення кримінальної чи цивільної справи. Природно, що в цьому документі містяться дані, які не пов'язані зі справою, що розслідується. Тому при вивченні таких актів ревізії експерт-бухгалтер повинен звертати увагу тільки на дані, що стосуються поставлених перед ним слідчим або судом питань за даною конкретною справою;

➤ відомості інших документів справи визнаються експертом-бухгалтером як достовірні, оскільки кваліфікація доброякісності показань обвинувачуваних, свідків, висновків експертів інших спеціальностей виходить за межі компетенції експерта-бухгалтера. Наприклад, експерт-бухгалтер не може виражати сумнів у достовірності висновку експерта-будівельника (за винятком ситуації, коли висновки останнього суперечать іншим матеріалам справи). Поряд з цим, використовуючи висновок експерта іншої спеціальності, експерт-бухгалтер має право і навіть повинен, перевірити розрахунки показників, які наведені в цьому документі. Якщо в результаті перевірки розрахунків експерта-будівельника експертом-бухгалтером буде встановлено помилку, він повинен повідомити про це слідчого, який після проведення додаткових досліджень або допиту експерта іншої спеціальності повідомляє експерту-бухгалтеру нові результати;

➤ висновки фахівців інших спеціальностей, а також показання й матеріал допитів учасників розслідування справи можуть складати основну частину висновків експерта-бухгалтера (але не можуть бути обмежені тільки ними). Експерт-бухгалтер, базуючи свій висновок на висновку іншого експерта або показаннях, повинен обов'язково обумовити це в своєму висновку. Оскільки такі відповіді та висновок експерта-бухгалтера в цілому визнаються лише *умовними*: експерт-бухгалтер не може нести відповідальність за достовірність даних, відображених у зазначених документах. *Достовірність* висновків фахівців інших спеціальностей, показань учасників розслідування справи може визнати лише слідчий або суд. Тому експерту-бухгалтеру потрібно звертатися з клопотанням до

слідчого для одержання підтвердження про доказову силу висновків інших експертів, показань учасників справи;

➤ висновок експерта-бухгалтера не може ґрунтуватися на результатах дослідження лише спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. У будь-якому випадку експертний висновок повинен також бути обґрунтований результатами дослідження облікових документів;

➤ використання даних інших матеріалів справи не може бути "відірване" від інформації, яка наведена в загальних та інших спеціальних об'єктах дослідження експерта-бухгалтера. Тому важливо, щоб результати вивчення спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи відповідали даним облікових документів, а також інших матеріалів, які містяться у справі;

➤ для експерта-бухгалтера обов'язковим повинно бути правило: жоден документ зі спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи не може замінити документів, на підставі яких він був складений (наприклад, облікові документи в актах ревізій), або документів, на які в ньому є посилання (посилання свідків на договори, первинні документи тощо). Тому, якщо питання, винесені на судово-бухгалтерську експертизу, стосуються документів, що згадуються у тексті інших матеріалів справи, або експертне дослідження потребуватиме вивчення цих документів, то експерт-бухгалтер повинен дослідити їх безпосередньо.

### *Програмні питання для самостійного вивчення теми*

1. Яка роль спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи при проведенні експертного дослідження?

2. Які методи, способи та прийоми дослідження можуть використовуватися експертом-бухгалтером при вивченні відомостей спеціальних об'єктів?

3. У чому полягають особливості методики експертного дослідження спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи?

4. У яких випадках використовуються інші матеріали справи експертом-бухгалтером?

5. Які відомості можуть надати експерту-бухгалтеру інші матеріали справи, пов'язані з діяльністю підприємства?



6. Як експерт може оцінити стан бухгалтерського обліку та зміст облікової політики господарюючого суб'єкта, документи якого містяться в кримінальній або цивільній справі?

7. Які дані можуть бути отримані експертом-бухгалтером в результаті дослідження документів, якими оформлюються слідчі дії?

8. Як проводиться дослідження інших матеріалів справи, пов'язаних з процесом розслідування чи судового розгляду справи?

9. Чи можуть висновки експерта-бухгалтера базуватися лише на показаннях учасників розслідування чи судового розгляду справи?

10. За якими напрямками експерт-бухгалтер оцінює акти ревізії та (або) податкових перевірок?

## **ТЕМА 8. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА**

### **План**

8.1. Структура і зміст висновку експерта-бухгалтера.

8.2. Дослідження і оцінка висновку експерта-бухгалтера.

Згідно з процесуальними нормами під *висновком* експерта-бухгалтера в кримінальному та цивільному процесі розуміють письмову мотивовану відповідь особи, яка залучена до участі у справі в якості експерта, на поставлені перед нею питання.

Висновок повинен бути обґрунтованим і сформульованим у результаті різнобічного та повного дослідження матеріалів справи з використанням спеціальних знань експерта. Обов'язковою вимогою, яка висувається до цього документу, є об'єктивність трактування обставин справи, яких стосуються питання слідчого або суду. Це означає, що експерт-бухгалтер повинен формувати свої відповіді на базі об'єктивного та повного дослідження наданих йому матеріалів справи. Крім того, для забезпечення обґрунтованості висновку при складанні цього документу експерт-бухгалтер повинен дотримуватися наступних принципів:

➤ *принципу кваліфікованості*, який передбачає, що винесені на експертизу питання потребують високого рівня кваліфікації експерта в певній галузі знань. Якщо для розв'язання справи такі знання не є

необхідними, то відповіді на питання не повинні надаватися експертом, оскільки ці відповіді не матимуть доказового (корисного) значення;

➤ *принципу визначеності*. Відповідно до цього принципу неприпустимими є невизначені, двозначні висновки, які можуть по-різному тлумачитися (наприклад, висновки про “подібність”, “аналогічність” об’єктів без зазначення конкретних ознак, висновки про “однорідність”, в яких не зазначено конкретний клас або група, до яких повинні бути віднесені об’єкти дослідження експерта-бухгалтера). Тобто, чіткість при викладенні висновків забезпечить правильне їх розуміння та однозначне трактування змісту документа, а будь-які неточності тексту потягнуть за собою додаткові питання як з боку слідчого (судді), так й інших сторін у справі. У зв’язку з цим, правильне та зрозуміле тлумачення у висновку експертизи виявлених у процесі дослідження фактів має вагоме значення для строку розслідування й вирішення справи в цілому;

➤ *принципу доступності*, який полягає в тому, що допустимими є лише такі висновки експерта-бухгалтера, які не потребують для своєї інтерпретації спеціальних знань. Висновок складається для осіб, які не мають економічної підготовки: органів або осіб, що призначили судово-бухгалтерську експертизу, обвинувачених або представників сторін у цивільному спорі тощо. Тому необхідно уникати вживання зайвих слів, специфічних термінів. Тобто висновок експерта-бухгалтера повинен бути конкретним, зрозумілим і легко сприйматися слідчим, суддею та іншими учасниками процесу розслідування чи судового процесу;

Процесуальна форма судово-бухгалтерської експертизи обумовлює існування вимог до *форми* та *змісту* експертного висновку.

Незважаючи на важливість висновку експерта, можливість набуття ним ролі джерела доказів або доказ за справою є ймовірною, оскільки процесуальним законодавством визначено, що висновок експерта не є обов’язковим для суду (господарського суду) (ст. 42 ГПК України). За незгоди чи неприйняття висновку експерта слідчий або суддя зобов’язані обґрунтувати свою позицію шляхом її відображення у відповідному рішенні. Тому для заняття остаточної позиції щодо використання чи невикористання висновку експерта в ролі доказу слідчому або суду необхідно ретельно вивчити цей документ, з’ясувати можливість і доцільність його використання при прийнятті остаточного рішення за справою.

При здійсненні оцінки висновку експерта-бухгалтера потрібно враховувати, що в даному документі не встановлюється прямо й безпосередньо основний факт доведення за справою, що розслідується. Тобто висновок експерта є джерелом не прямого, а опосередкованого доведення, що у значній мірі впливає на умови його оцінки.

Незважаючи на відсутність чітких правил оцінки висновку експерта-бухгалтера, слідчий або суд повинні дотримуватися положень Кримінально-процесуального кодексу, в яких передбачено правила роботи з висновками експертиз.

Так, слідчий або суд, здійснюючи оцінку експертного висновку, повинні дотримуватися правила, що жодні докази для особи (органу), який проводить розслідування справи, не мають наперед встановленої та пріоритетної сили. Отже, висновок експерта-бухгалтера не має переваги перед іншими доказами чи джерелами доказів справи, навіть з урахуванням того, що його складання ґрунтується на науковому підході.

Наступним важливим аспектом оцінки висновку є те, що орган або особа, які проводять розслідування справи, *оцінюють докази* за своїм *внутрішнім переконанням*, що ґрунтується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності та взаємозв'язку на основі положень закону (ст. 67 КПК України). Цього правила також необхідно дотримуватися й при оцінці висновку експерта-бухгалтера. Таким чином, в основі оцінки висновку експерта-бухгалтера лежать загальні вимоги, призначені забезпечити системний і об'єктивний підхід до вивчення висновку експертизи. При цьому висновок експерта-бухгалтера вивчається й оцінюється з метою визначення його:

➤ *повноти*, яка передбачає повний опис наданих експерту-бухгалтеру матеріалів для дослідження і надання відповідей на всі поставлені перед ним питання з поясненням встановлених причинно-наслідкових зв'язків щодо фактичних обставин справи;

➤ *наукової обґрунтованості*. Висновок вважається науково обґрунтованим, якщо складається експертом-бухгалтером на основі результатів дослідження із застосуванням загальнонаукових і часткових емпіричних прийомів і методів дослідження у процесі вивчення об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Обґрунтованість висновку та його сприйняття слідчим (судом) підвищується використанням у процесі

дослідження аналітичних розрахунків, методів статистики, економіко-математичного аналізу та викладенням результатів їх використання у висновку. Повнота й обґрунтованість висновку можлива, якщо відповіді експерта ґрунтуються на результатах дослідження первинних документів, даних реєстрів бухгалтерського обліку та інших документів, які знаходяться у справі. Обґрунтованість висновку експерта-бухгалтера підтверджується також посиланням у відповідях на положення законодавчих актів, висновки експертів інших спеціальностей, що знаходяться в матеріалах справи, відповідністю його даних відомостям інших матеріалів справи;

➤ *достовірності*, яка показує наскільки правильно та відповідно до даних матеріалів справи, відображені та оцінені у висновку обставини справи, які потребують спеціальних знань. Крім того, достовірність полягає у об'єктивному відображенні у висновку результатів експертного дослідження;

➤ *достатності*, оцінка якої дозволяє встановити, чи дає висновок експерта можливість визначити всі обставини справи на тому рівні знання про них, який потрібен для прийняття правильного рішення за справою в цілому чи з окремих питань;

➤ *допустимості* та *відносності*, які є основними для вирішення питання про придатність або непридатність матеріалів висновку експерта-бухгалтера для їх використання в якості доказів за кримінальною або цивільною справою. Допустимість і відносність є взаємопов'язаними та взаємообумовленими ознаками висновку експерта-бухгалтера, які характеризують його різні сторони.

### ***Програмні питання для самостійного вивчення теми***

1. Який документ складається у результаті проведення судово-бухгалтерської експертизи?
2. Які вимоги висуваються до висновку експерта-бухгалтера?
3. З яких розділів складається висновок експерта-бухгалтера?
4. Які відомості містяться у першій частині висновку експерта-бухгалтера?
5. Які питання розглядаються у другій частині висновку експерта-бухгалтера?
6. Для чого призначена третя частина висновку експерта-бухгалтера?

7. Яку термінологію повинен застосовувати експерт-бухгалтер при складанні висновку і вживання яких виразів він повинен уникати?

8. Скільки примірників висновку складає експерт-бухгалтер? Для чого призначений кожний з примірників?

9. У яких випадках експертом-бухгалтером складається Акт (повідомлення) про неможливість надання висновку?

10. В якому порядку здійснюється оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим або судом?

**Рекомендована література****А. Основна**

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

**Б. Додаткова**

2. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 року № 4038 – XII
3. Бандурка А.М. и др. Основы судебной бухгалтерии: Учебник. – Харьков: Изд-во Национального университета внутренних дел, 2001. – 336 с.
4. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза. – М.: “Дело ЛТД”, 1993. – 272с.
5. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник. Друге вид., перероб. і допов. – К.: Атіка, 2001. – 376 с.
6. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия (общая часть): Учебное пособие. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2000.
7. Корнев С.А. Судебная (правовая) бухгалтерия: Конспект лекций. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2000. – 60 с.
8. Макеенко Г.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 65 с.
9. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 202 с.
10. Судова бухгалтерія: Підручник / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
11. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. Пособие для студентов вузов / [Е.Р. Россинская и др.]; под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 383 с.
12. Швець В.Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи: Підручник. – К.: Каравелла, 2008. – 240 с.